



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: **NEJMARKET s.r.o.**
sídlem Malostranská 40, 742 42 Šenov u Nového Jičína
zastoupený společností Daně & Daně s.r.o.
sídlem Oborného 299/10, 709 00 Ostrava-Mariánské Hory

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 1. 2020, č. j. 4380/20/5300-21445-709739,
ve věci daně z přidané hodnoty

takto:

I. Žaloba se **zamítá**.

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

Shodu s prvopisem potvrzuje

Odůvodnění:

1. Podanou žalobou se žalobce domáhal přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 1. 2020, č. j. 4380/20/5300-21445-70939, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 25. 9. 2018, č. j. 3284223/18/3215-50521-806798, kterým byla žalobci vyměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období prosinec 2015.
2. V podané žalobě žalobce vymezil tyto žalobní body:
 - 1) V žalobním tvrzení na straně 2-8 žaloby žalobce cílí na průběh souvisejícího daňového řízení u společnosti RATO MARKET s. r. o. (dále jen „RATO MARKET“), kdy namítá nedostatky procesního postupu žalovaného v tomto řízení, jakož i nehodnocené důkazní prostředky a náhradní způsob stanovení daně. Žalobce v této souvislosti také poukázal na rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 29. 6. 2018, č. j. 22 Af 112/2016-56, v němž krajský soud vyslovil, že daňovému subjektu (v daném případě žalobci) musí být zachovány veškeré námitky včetně těch, kterými brojí proti závěru o neodvedení daně u jiného subjektu a má právo na odůvodnění, jak správce daně dospěl k závěru o chybějící dani. Dále žalobce ve vztahu k daňové kontrole proběhnuvší u daňového subjektu RATO MARKET namítl neseznámení tohoto subjektu s výsledky daňové kontroly a neprojednání zprávy o daňové kontrole. Žalobce uzavřel (strana 8-9 žaloby), že procesní postup žalovaného v tomto vedlejší řízení vzbuzuje oprávněné pochybnosti i ve vztahu k tvrzenému podvodu na DPH, tzn. vzniku daňové ztráty formou chybějící daně.
 - 2) V další části žaloby (strana 9-13 žaloby) žalobce toliko cituje pasáže ze stávající judikatury k problematice podvodů na DPH, a to jak judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“), tak Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“), jakož i Krajského soudu v Ostravě.
 - 3) V následné části žaloby žalobce rozporuje tvrzení ohledně objektivních okolností, jejichž existenci na straně žalobce žalovaný specifikoval:
 - *K personálnímu propojení* – personální propojení s dodavatelem nemusí automaticky znamenat detekování podvodu na DPH. Premisa žalovaného ohledně povědomí žalobce o veškerých obchodních případech je postavena mimo jiné na skutečnosti, že jednatel žalobce byl zároveň jednatelem dodavatele a z tohoto důvodu musel mít vědomost o veškeré podnikatelské činnosti tohoto subjektu. K tomu žalobce tvrdí, že veškeré skutečnosti hodlal žalovanému vysvětlit ve svědecké výpovědi T.R.. Žalovaný však jeho výslech odmítl, aniž by uvedl racionální důvody. Důkazní břemeno ve věci prokázání povědomí o podvodném jednání jiných osob přitom prvotně tíží žalovaného (srov. rozsudek NSS sp. zn. 2 Afs 60/2011). Podle žalobce z napadeného rozhodnutí ani z obsahu správního spisu nevyplývá, že by objektivní okolnost spočívající v personálním propojení měla vliv na detekovaný podvod. Tvrzení žalovaného, že za RATO MARKET jednal pouze R. Š., je v rozporu s obsahem spisu, včetně časové posloupnosti. Spisově není doloženo, že by tato osoba aktivně vystupovala za RATO MARKET i v době, kdy prokazatelně nebyla jednatelem této společnosti. Žalobce zdůraznil, že v době, kdy žalovaný hodlal

zahájit daňovou kontrolu, R. Š. již jednatelem RATO MARKET nebyl, a proto nemohl za tento subjekt jednat.

- *Nepřiměřeně vysoká cena* – žalobce uvádí, že v kontextu s předcházejícím žalobním bodem lze dospět k závěru, že z větší části je smluvní cena správně stanovena a objektivní podmínka ve věci cenové politiky pro prokázání naplnění podmínky podvodu na dani není splněna. Žalobce si nedovede představit, že by část dodávky zboží naplňovala podmínku prokázání objektivní okolnosti pro naplnění subjektivní stránky jednání podvodu na dani a část dodávky by byla v přímém protikladu.
- *Nestandardně dlouhá doba splatnosti* – žalovaný provedl hodnocení neporovnatelných kritérií. Celková finanční částka za nákup zboží přesáhla částku 2 000 000 Kč a je nemyslitelné, aby splatnost faktury byla dovozována porovnáním s jinými obchodními vztahy, jak činí žalovaný. Žalovaný neprokázal standardnost běžné délky splatnosti, takže neunesl důkazní břemeno. Žalobce zdůraznil, že faktura byla uhrazena v plné výši k datu 13. 6. 2016.
- *Nestandardní způsob platby* – daňový doklad za nákup zboží od RATO MARKET byl ve výši 2 200 000 Kč uhrazen na běžný účet dodavatele zboží (č. 43-9978140237/0100), který byl zveřejněný od data 25. 10. 2013 do 11. 11. 2017. I druhý zmiňovaný účet (č. 6565241001/5500) je zveřejněným účtem, a to od data 1. 4. 2013 do 13. 9. 2017. Tyto skutečnosti žalovaný opomenul vyhodnotit v rámci objektivních okolností pro naplnění subjektivní stránky jednání. Platby proběhly dne 7. 6. a dne 8. 6. 2016, takže žalobce nechápe, o jakou objektivní okolnost se jedná. Ani ve vztahu k následnému převodu na účet R. Š. žalobce nespatřuje objektivní okolnost. Jestliže RATO MARKET dlužil R. Š. finanční prostředky, je běžné, že si převedl své soukromé finanční prostředky na svůj soukromý účet. Z obsahu spisu nevyplyvá, že by žalovaný zkoumal důvody převodu finančních prostředků na soukromý účet R. Š.
- *Virtuální sídlo* – virtuální sídla mohou podnikatelské subjekty využívat a není to nezákonné. Místně příslušný správce daně nemusí mít povědomí o podnikatelských aktivitách daňového subjektu, ani o tom, kde fakticky podnikatelskou činnost provádí. V posuzované věci byla podnikatelská činnost realizována pod správou Územního pracoviště finanční správy v Nové Jičíně. Žalovaný má také povědomí o veškerých podnikatelských aktivitách subjektu RATO MARKET, ale i dalších subjektů spojených s osobami R. Š. a T.R. Žalobce poukázal na rozsudek NSS sp. zn. 7 Afs 420/2018, podle kterého používání virtuálního sídla v obchodním styku samo o sobě nemusí budit podezření, není-li spojeno s dalšími indiciemi.
- *Nezveřejnění účetní závěrky* – z ust. § 21a zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění plyne, že by účetní jednotky měly zveřejňovat účetní závěrky. Není však uvedena lhůta, do které tak mají činit. Nezveřejnění účetní závěrky společnosti RATO MARKET za roky 2015 a 2016 nemůže vyvolat objektivní okolnost pro naplnění subjektivní stránky jednání žalobce. Žalobce poukázal na rozsudek Krajského soudu v Ostravě sp. zn. 25 Af 45/2018 a dále na rozsudek NSS

sp. zn. 5 Afs 252/2017. Žalobce dále uvedl, že obchodoval s RATO MARKET před rokem 2015 a na podkladě bezproblémových obchodů svého partnera ověřil, aby se nestal součástí podvodu na DPH. Žalovaný neprokázal, že by zmiňovaná skutečnost byla objektivní okolností uskutečněných obchodních případů.

- *Neexistence internetových stránek RATO MARKET* – pro toto tvrzení žalovaný nedokládá žádným důkazním prostředkem a není pravdivé, neboť společnost je měla na adrese www.ratomarket.cz a e-shop byl umístěn na internetové adrese www.ratoservis.cz. V této souvislosti žalobce poukázal na rozsudek Krajského soudu v Ostravě sp. zn. 25 Af 45/2018, podle něhož neexistence webových stránek není okolností, která by mohla svědčit o tom, že transakce s takovou společností jsou zatíženy podvodem.
 - *Neuzavření smlouvy s dodavatelem* – žalobce v rámci běžných obchodních vztahů neuzavírá písemné smlouvy až na malé výjimky, což je žalovanému známo z jiných daňových řízení. Žalobci uniká smysl této objektivní okolnosti, když je žalovanému známo, že na obou stranách smluvního vztahu jsou identičtí jednatele. Shodně se k této otázce vyjádřil svědek R. v protokolu ze dne 13. 1. 2020, kdy uvedl, že v běžných obchodních vztazích se smlouvy neuzavíraly. Dále žalobce poukázal na svědeckou výpověď téhož svědka v protokolu ze dne 9. 12. 2018. Uvedeným tvrzením žalobce dokládá, že ani v rámci jiných obchodních případů se smlouvy běžně neuzavírají. Žalovaný proto žalobci neprokázal odchýlné jednání v rámci obchodního vztahu s RATO MARKET.
 - *Nepořízení písemného protokolu* – žalovaný popisuje nestandardnost spočívající v tom, že si žalobce neověřil stav zboží a akceptoval výsledky inventury provedené dodavatelem. Tak tomu však nebylo. Žalovaný opomenul uvést, že správce daně prováděl v rámci daňové kontroly za měsíc prosinec 2015 dne 29. 12. 2015 místní šetření. V tomto protokolu žalobce uvedl ve vztahu k inventuře z 31. 12. 2015, že:... *inventura je shodná s dodacími listy k dokladu 151120043 a byla provedena i pracovníky z jiných provozoven z důvodu množství položek....* Z toho podle žalobce plyne, že fakticky byl ověřen stav nakupovaného zboží a nebyl žádný důvod sepisovat další protokol, který by byl identický. Podle žalobce je ověřený dodací list dostačující k ověření nakupovaného zboží i dalšími pracovníky žalobce. Podle žalobce také žalovaný dospěl k závěru, že zboží fyzicky i fakticky sedí a prováděl kontrolu celé provozovny. Není zřejmé, jaké skutečnosti žalovaný rozporuje, jestliže sám jednatel žalobce uvedl v tomtož protokolu, že inventura je totožná s dodacími listy k dokladu 151120043.
- 4) Další žalobní bod se vztahuje ke skutkovým okolnostem případu. Žalobce namítl, že existence daňové ztráty, která by byla v příčinné souvislosti s nákupem zboží, nebyla v daňovém řízení dostatečným způsobem prokázána. Z obsahu spisu, ani z napadeného rozhodnutí není seznatelné, že by žalovaný zkoumal příčinnou souvislost mezi nákupem a prodejem zboží u RATO MARKET, ani to, k jaké výši daňové ztráty mělo ve vztahu k žalobci dojít. Žalobce zpochybnil, že by u RATO MARKET správce daně zkoumal uskutečněná zdanitelná plnění v příčinné souvislosti s přijatým zdanitelným plněním. Podle žalobce žalovaný nezkoumal předmětné obchodní operace jako podvod na dani. Žalovaný je povinen jasným a srozumitelným způsobem uvést, v jakých

skutkových okolnostech spatřuje podvod na dani a současně je povinen tyto okolnosti předeštit a prokázat. V opačném případě neunese důkazní břemeno. Dále žalovaný poukázal opětovně na vedlejší daňové řízení u RATO MARKET, kde podle něj vznikl podvod na dani absolutní rezignací žalovaného na zjištění skutkového stavu, když důvody neuznání odpočtu na DPH zůstaly pouze v procesní rovině. Žalovaný se v odůvodnění napadeného rozhodnutí nevypořádal s namítanými rozdíly ve věci identické skutkové otázky, která byla rozhodná v obou řízeních, a vzniklý rozpor nebyl odstraněn v řádném důkazním řízení. Žalobce poukázal na rozsudek Krajského soudu v Ostravě sp. zn. 25 Af 61/2018. Dále poukázal také na rozsudek NSS sp. zn. 2 Afs 24/2007. Žalobce trvá na tom, že v okamžiku uzavření obchodního případu se žádného podvodu nedopustil a naopak žalovaný se dopustil nepřípustného předsudku zpětného hodnocení důkazu. Žalovaný hodnotil většinu důkazů jako nestandardní okolnosti, přičemž nezkoumal, co je a co není standardem. Žalovaný by měl najisto postavit otázku standardnosti. Žalovaný vytvořil objektivní okolnosti, tzv. standardy účelově k prokázání podvodu na DPH.

- 5) V dalším žalobním tvrzení žalobce brojí proti vyhodnocení přijetí rozumných opatření a dobré víry žalovaným, kdy odkázal na judikaturu SDEU, NSS a Krajského soudu v Ostravě, přičemž setrval na svém názoru, že žalovaný neuhrazenou daň nezákonným způsobem „vytvořil“. Žalobci nelze klást za vinu, že neprokázal přijetí rozumných opatření, která lze po něm požadovat. Konstrukce zhodnocení objektivních okolností pro prokázání subjektivní stránky jednání ve věci podvodu na dani je založena na marginálních záležitostech nebo na nesouladném popisu objektivních okolností v kontextu skutečného stavu. Podle žalobce je prokázání podvodu na dani založeno na zveličování skutečností, které v kontextu s ostatními objektivními okolnostmi nenaznačují povědomí o podvodu na dani. Žalobce doplnil, že objektivní okolnosti svědčící ve prospěch žalobce nebyly zhodnoceny vůbec. Podle žalobce žalovaný neprokázal dostatečným způsobem, že by žalobce měl povědomí o daňovém podvodu a že by jím přijaté plnění bylo zatíženo podvodem na DPH. Žalovaný neuvedl, v jakých skutkových souvislostech podvod na DPH spočíval, ani objektivní okolnosti, z nichž je možno dovozovat účast žalobce na podvodu a ani opatření, která bylo možno po žalobci rozumně požadovat k zamezení jeho účasti na podvodu, takže neprokázal žalobci, že by se vědomě podvodu na dani účastnil. Žalobce zdůraznil, že důkazní břemeno leží na žalovaném.

- 6) Žalobce poukázal na trestně právní řízení vedené s pracovníky finanční správy. V minulosti se úřední osoba finanční správy spadající pod Územní pracoviště ve Frýdku-Místku pokusila vylákat finanční výhodu, v důsledku čehož byl žalobce nucen změnit své sídlo pod Územní pracoviště v Novém Jičíně. Restrikce ze strany finanční správy však pokračovaly, neboť začala kontrolovat veškeré subjekty spojené s osobou R. Š. R. Š. byl proto nucen podat trestní oznámení na úřední osobu finanční správy a ta byla následně obžalována. Žalobce dále uvedl, že z průběhu daňových řízení je zřejmá řada nestandardností, jako například, že žalovaný zajistil domovní prohlídky jednatelů společnosti prostřednictvím Policie ČR, vystavil zajišťovací a exekuční příkaz, podal několik trestních oznámení, místně nepřislušný správce daně zahájil daňovou kontrolu fyzické osoby, která má příčinnou souvislost s podáním trestního oznámení i s obžalobou úřední osoby. Žalobce poukázal na rozsudek ze dne 1. 2. 2019, sp. zn. 1 T 203/2017, jímž byl pracovník finanční správy odsouzen za zločin přijetí úplatku podle §

331 odst. 1 odst., 2 odst., 3 písm. b) zákona č. 40/2009 Sb., trestního zákoníku a přečin zneužití pravomoci úřední osoby podle § 329 odst. 1 písm. a) téhož zákona. Žalobce má za to, že celý průběh daňového řízení včetně navazujícího odvolacího řízení rozhodovaly podjaté osoby. Žalovaný se s tvrzením žalobce o příčinné souvislosti mezi podáním trestního oznámení a prováděním daňových kontrol nevypořádal.

- 7) V dalším žalobním tvrzení žalobce namítl nezákonné ukončení daňové kontroly. Projednání výsledků daňové kontroly dne 14. 5. 2018 proběhlo formálním způsobem bez možnosti seznámení se s konečným výsledkem daňové kontroly. Správce daně vyzval žalobce k podpisu zprávy o daňové kontrole (dále jen „ZDK“). Žalobce do protokolu uvedl, že neměl možnost se seznámit s konečným zněním ZDK. Žalovaný zcela jednostranným způsobem jednání ukončil. Žalobce poukázal na rozsudek NSS sp. zn. 9 Afs 305/2016 a zdůraznil, že správce daně má povinnost daňovému subjektu poskytnout dostatečný prostor na prostudování výsledků daňové kontroly a umožnit mu zapracování nebo doplnění námitek k výsledkům daňové kontroly. Teprve po seznámení s výsledky daňové kontroly a projednání výsledků je možno přistoupit k podpisu ZDK (§ 88 odst. 3 a 4 daňového řádu). Žalobce dále poukázal na ust. § 88 odst. 5 a odst. 6 daňového řádu a uvedl, že v posuzované věci ani jedna z těchto alternativ nenastala. ZDK je stále nepodepsaná, nikoliv však vinou žalobce. Žalovaný totiž neumožnil žalobci ZDK po seznámení podepsat a vyjádřit se. Žalobce v této souvislosti analogicky poukázal na závěry rozsudku NSS sp. zn. 2 Afs 34/2006. Podle žalobce daňová kontrola dosud nebyla projednána a žalobce přitom ani neodmítl podepsat ZDK. Daňová kontrola tedy nebyla řádným způsobem ukončena a žalovaný vydal dodatečný platební výměr předčasně a nezákonným způsobem. ZDK s ohledem na uvedené nemůže být důkazem pro vydání rozhodnutí podle § 147 odst. 4 daňového řádu.
- 8) Žalobce namítl nezákonnost odvolacího řízení a poukázal na jeho nestandardnost. Předně uvedl, že žalovaný ve výzvě k vyjádření se v rámci odvolacího řízení ze dne 9. 1. 2020 uvedl, že se žalobce může vyjádřit ve lhůtě 10 dnů ode dne doručení výzvy a v odůvodnění výzvy uvedl, že se žalobce může vyjádřit ve lhůtě 15 dnů od doručení výzvy. Z důvodu této zmatečnosti požádal žalobce dne 29. 1. 2020 o prodloužení lhůty do 10. 2. 2020. Dne 31. 1. 2020 vydal žalovaný rozhodnutí, v němž se nevypořádal s žalobcem namítanými skutečnostmi, ani s žádostí o prodloužení lhůty. Žalovaný nepostupoval podle lhůty, kterou si sám určil (do 15 dnů). Rozhodnutí bylo vydáno předčasně a žalobce nemohl uplatnit své právo na plné vyjádření k výsledkům daňové kontroly. Žalovaný ve sdělení ze dne 19. 2. 2020 (po vydání napadeného rozhodnutí – *poznámka soudu*) uvedl, že pracovníku vyřizujícímu odvolání se dostalo vyjádření žalobce do jeho dispoziční sféry až poté, co vydal rozhodnutí o odvolání. Jestliže však byl nejzazším termínem pro podání vyjádření den 29. 1. 2020, dalo se očekávat, že dne 31. 1. 2020 se doručí písemnost úřední osobě žalovaného. Žalobce nechápe důvody pro odeslání rozhodnutí dříve, než žalovaný obdržel vyjádření žalobce, přitom je nepravděpodobné, že by úřední osoby žalovaného nevěděly, jaká je nejzazší doba, kdy mohou obdržet doručené podání. Dále žalobce uvedl, že seznámení se zjištěnými skutečnostmi ze dne 9. 1. 2020 má 6 stran a z toho na 4 je uvedena změna právního názoru spočívající v tom, že zapojení do řetězce nebylo náhodné a dále, že mezi objektivní okolnosti byla zařazena další – neuzavřená smlouva s dodavatelem. Následně

vydané rozhodnutí o odvolání má 37 stran, z toho na 16 stranách se žalovaný vyjadřuje k námitkám žalobce, od strany 11 do strany 20 hodnotí žalovaný důkazy ve vztahu k podvodu na dani a konstrukce hodnocení důkazů je zcela odlišná od hodnocení správce daně první instance. Žalobce nesouhlasí s názorem žalovaného, že žalobce nemusí být seznámen s vypořádáním odvolacích námitek nebo s konečným výsledkem odvolacího řízení již v rámci seznámení s výsledkem odvolacího řízení. Má za to, že postup žalovaného je v rozporu s § 115 odst. 2 daňového řádu. Skutečnosti skrytě popsané v seznámení s výsledky odvolacího řízení byly až následně v napadeném rozhodnutí blíže specifikovány. S touto bližší specifikací však žalobce před vydáním napadeného rozhodnutí seznámen nebyl a nemohl se k ní vyjádřit. Žalobce má za to, že jde o vydání překvapivého rozhodnutí. Žalobce v odvolacím řízení žádal o prodloužení lhůty k vyjádření a v žádosti uvedl, že mu není známo, zda se bude žalovaný řídit lhůtou 10 nebo 15 dnů a je na místě tuto nejasnost odstranit. Žádosti o prodloužení lhůty nebylo vyhověno. Žalovaný lhůtu neprodloužil v rozporu s ust. § 115 odst. 2 daňového řádu. Žalobce poukázal na stávající judikaturu, např. rozsudek NSS sp. zn. 1 Afs 321/2016. Závěrem žalobce shrnul, že procesní pochybení správce daně a žalovaného provázela celé daňové řízení a nelze je bagatelizovat. Postup žalovaného byl šikanózní a nestandardní.

- 9) Žalobce namítl prekluzi práva na stanovení daně. Podle žalobce žalovaný shora popsaným nezákonným postupem zneužil právo za účelem prolomení prekluzivní lhůty podle § 148 daňového řádu. Žalovaný si byl vědom konce prekluzivní lhůty a upřednostnil postup lhůt pro stanovení daně podle § 148 daňového řádu před zákonností postupu podle příslušných ustanovení daňového řádu, což je v rozporu se zákonem. Žalovaný tím porušil zásadu legitimního očekávání. Žalobce poukázal na nálezh Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 487/03. Podle žalobce tedy došlo k uplynutí práva pro stanovení daně podle ust. § 148 odst. 1 daňového řádu. V souvislosti s tímto tvrzením poukázal na rozsudek NSS sp. zn. 7 Afs 36/2008. Žalovaný svým nezákonným postupem, respektive „drobnými“ procesními vadami zasáhl do běhu lhůty a upřednostnil vydání rozhodnutí o odvolání před zákonností svého postupu za účelem prolomení prekluzivní lhůty.
- 10) Žalovaný ve vyjádření uvedl, že daňové řízení u společnosti RATO MARKET bylo pravomocně ukončeno (odvolání nebylo podáno), přičemž na rozhodnutí je třeba nahlížet jako na zákonné a věcně správné s ohledem na zásadu presumpce správnosti správních aktů (srov. např. rozsudek NSS sp. zn. 2 Afs 140/2015). Nelze proto akceptovat přístup žalobce, který se snaží dokazování a další postupy v řízení u společnosti RATO MARKET přenést do vlastního řízení. K žalobcem namítanému nepokračování výsledku svědka R. žalovaný odkázal na body 89 a násl. napadeného rozhodnutí a zdůraznil, že s ohledem na procesní stav věci nebylo potřeba, aby svědek dále vypovídal k prokázání skutečností souvisejících s pořízením zboží žalobcem od společnosti RATO MARKET. O skutkovém stavu neměl správce daně žádné pochybnosti. Žalobce se provedení výsledku svědka nedomáhal, respektive jeho zástupce konstatoval, že výslech svědka by měl být odložen. Způsob stanovení daně u společnosti RATO MARKET není předmětem řízení u žalobce. Společnosti RATO MARKET byla daň za zdaňovací období prosinec 2015 doměřena na základě dokazování, neboť správce daně měl k tomuto způsobu stanovení daně podklady.

- 11) K existenci podvodu na DPH žalovaný odmítl konstrukci žalobce, že správce daně uměle vytvořil daňovou ztrátu u společnosti RATO MARKET. Naopak je jednoznačné, že u této společnosti došlo k narušení daňové neutrality. Namítaná procesní pochybení v řízení u společnosti RATO MARKET nemohou být předmětem přezkumu v posuzované věci žalobce. Vedle chybějící daně bylo současně prokázáno personální propojení žalobce s RATO MARKET a řada nestandardností poskytujících dostatek podkladů ke konstatování podvodu na DPH (body 48 a násl. napadeného rozhodnutí). Předmětné obchodní transakce neodpovídaly podmínkám, které jsou typické v obchodním prostředí, a to především z důvodu úzkého personálního propojení mezi žalobcem a jeho výhradním dodavatelem zboží RATO MARKET prostřednictvím osoby R. Š. V kontextu personálního propojení není zřejmé, jaký měly obchodní transakce ekonomický smysl, neboť docházelo k pouhému předání zboží, tj. jeho přenechání na stejném místě novému majiteli, tj. právnické osobě, jejímž jednatelem byla shodná osoba, jako je jednatel dodavatele. Zboží pocházelo od společností, které dodavatel neumožnil správci daně prověřit, přičemž dodavateli, a z důvodu personálního propojení také žalobci, musely být tyto společnosti známé. Na základě těchto skutečností je zřejmé, že společnost RATO MARKET byla do řetězce zapojena pouze s cílem vylákání daňové výhody.
- 12) K objektivním okolnostem žalovaný především zdůraznil nezbytnost jejich komplexního vnímání, neboť většinou až ve svém souhrnu prokazují, že daňový subjekt o svém zapojení do podvodu na DPH věděl nebo vědět musel, přičemž toto vnímání objektivních okolností je plně podpořeno judikaturou správních soudů. Dále žalovaný zdůraznil jednoznačnost personálního propojení žalobce a RATO MARKET přes osobu R. Š., jenž byl obeznámen s veškerými poměry obou subjektů. Nelze také přijmout, že by si žalobce nebyl vědom celkově nadhodnoceného drobného železářského zboží o částku 235 952,82 Kč. Přitom v průběhu daňové kontroly nevyvinul snahu o opravu chybně stanovených cen. O žalobcem tvrzeném provedení inventury na provozovně k 31. 12. 2015, kdy zde působil ještě RATO MARKET, nebyl sepsán žádný zápis. Žalovaný se neztotožňuje s tím, že u faktury ve výši více než 2 000 000 Kč je roční splatnost zcela v pořádku, jak tvrdí žalobce. Zdůraznil, že žalobcem nebyl doložen žádný doklad, jímž by bylo stanoveno, kdy a v jaké výši bude závazek žalobce vůči dodavateli uhrazen, například splátkový kalendář. Zboží bylo žalobci předáno v provozovně, která ještě stále patřila dodavateli. Rovněž nelze podle žalovaného považovat za standardní skutečnost, že dvě nejvyšší částky z celkově čtyř plateb, tj. 1 200 000 Kč a 1 000 000 Kč, byly na účet dodavatele převedeny ve dnech 7. a 8. 6. 2016 a tentýž den byly z účtu převedeny na účet fyzické osoby R.Š. K otázce přijetí rozumných opatření a dobré víry žalobce se žalovaný vyjádřil v bodech 74 a násl. napadeného rozhodnutí a setrval na závěru, že účast žalobce na podvodném jednání nebyla pouze nedbalostní, jak uzavřel prvostupňový správce daně v ZDK, ale že žalobce vzhledem k personálnímu propojení osobou jednatele a vzhledem k řadě zjištěných závažných nestandardností o své účasti na podvodném jednání věděl, respektive vědět musel. S tímto odlišným právním názorem žalovaného oproti správci daně prvního stupně byl žalobce seznámen v souladu s ust. § 115 odst. 2 daňového řádu. Vzhledem k vědomému zapojení žalobce do transakce se tato jeví jako předem promyšlený podvod na DPH. K námitce proběhnuvšího trestního řízení s úřední osobou finanční

správy žalovaný uvedl, že v nyní posuzované věci byla daňová kontrola u žalobce zahájena již dne 15. 2. 2016 a žalobce ani neuvádí, jak konkrétně by se mělo trestní řízení dotknout právě jeho. Otázkou namítaného nezákonného ukončení daňové kontroly se žalovaný zabýval v bodech 112 a násl. napadeného rozhodnutí a na zde učiněné závěry plně odkázal. Pokud jde o tvrzené vady odvolacího řízení, žalovaný konstatoval pochybení v psaní, a to v písemnosti ze dne 9. 1. 2020, kde v odůvodnění rozhodnutí uvedl omylem lhůtu 15 dnů. Žalobce žalovaného ve věci tohoto překlepu nekontaktoval. V rámci postupu dle § 115 odst. 2 daňového řádu žalovaný seznámil žalobce pouze s nastíněnou korekcí závěru správce daně vyplývající ze zjištěných objektivních okolností. V ostatním se žalovaný s posouzením prvostupňového správce daně ztotožnil. Nebylo na místě seznamovat žalobce s komplexním hodnocením věci ještě před vydáním samotného rozhodnutí o odvolání. Žalovaný poukázal na rozsudek Krajského soudu v Ostravě sp. zn. 22 Af 129/2017, kde se soud k obdobné otázce vyjádřil. Závěrem žalovaný uvedl, že se neztotožňuje ani s názorem žalobce, že došlo k uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně, neboť napadené rozhodnutí není nepodložený a pouze účelový úkon, ale komplexně a detailně se zabývá danou problematikou a adekvátním způsobem reaguje na odvolací argumentaci žalobce.

3. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.
4. Žalobce v replice doručené krajskému soudu dne 24. 6. 2020 polemizoval s obsahem vyjádření žalovaného a setrval na své žalobní argumentaci.
5. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo (ust. § 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění – dále jen „s. ř. s.“), přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který zde byl v době rozhodování a byl vázán obsahem žalobních tvrzení.
6. Z obsahu správních spisů krajský soud zjistil, že dne 15. 2. 2016 byla správcem daně zahájena u žalobce daňová kontrola za zdaňovací období prosinec 2015. Hlavní činností žalobce v kontrolovaném období bylo obchodování s ochrannými pracovními pomůckami, zahradní technikou, domácími potřebami, nářadím a nástroji. V prosinci 2015 žalobce pořídil od dodavatele RATO MARKET zdanitelná plnění v celkové částce základu daně 1 940 824 Kč a DPH 407 573,20 Kč s datem splatnosti 31. 12. 2016. Jednalo se o spojovací materiál, ochranné pomůcky, nářadí a nástroje. Správce daně nepochyboval o faktické existenci zboží, které žalobce následně použil pro svou ekonomickou činnost, ani o společnosti RATO MARKET jako dodavateli. V ZDK správce daně popsal řetězec společností obchodujících se spojovacím materiálem, ochrannými pomůckami, nářadím a nástroji, kde v rámci jednoho z článků nebyla odvedena daň, přičemž žalobce vědět mohl a měl o tom, že se zapojil do transakcí zatížených podvodem na DPH. Správce daně vyloučil z nároku na odpočet daně přijatá zdanitelná plnění od společnosti RATO MARKET. Podle správce daně bylo zboží fakturačně předprodáváno mezi společnostmi:

Neidentifikované společnosti → RATO MARKET → žalobce

Jednatelům žalobce v kontrolovaném zdaňovacím období byl R. Š., který byl ve stejném období také jednatelem dodavatele RATO MARKET. R. Š. byl přímo účasten sjednávání a

realizaci transakcí dodavatelem RATO MARKET s jeho bezprostředními dodavateli zboží a věděl tedy nejen to, kdo je dodavatelem zboží pro RATO MARKET, ale byly mu také známy veškeré další okolnosti související s dodáním zboží. Jednatelem RATO MARKET v kontrolovaném zdaňovacím období byl také T. R., avšak s prvostupňovým správcem daně za žalobce i za RATO MARKET komunikoval výhradně R. Š. K průběhu obchodní transakce ze dne 31. 12. 2015 správce daně zjistil, že žalobce pořídil od RATO MARKET zboží umístěné v provozovně na adrese Dukelská 128 v Šenově u Nového Jičína, aniž by s ním měl uzavřenou smlouvu, v níž by byl sjednán předmět plnění, množství, cena, záruka, postup v případě reklamace apod. Nebyly předloženy ani žádné objednávky, na jejichž základě by bylo možno kontrolovat předávané zboží, jeho množství a cenu. Zboží nebylo nikam přepravováno, pouze změnilo svého vlastníka personálně propojeného osobou R. Š. Zboží zůstalo na stejném místě. Na daňovém dokladu byla uvedena doba splatnosti do 31. 12. 2016, přičemž nebyl doložen doklad, kterým by bylo stanoveno, kdy a v jaké výši bude závazek uhrazen. Úhrada byla provedena ve čtyřech splátkách na registrovaný bankovní účet RATO MARKET a po provedení dvou nejvyšších plateb byly tentýž den z účtu převedeny na účet fyzické osoby R. Š. Správce daně provedl dne 29. 2. 2016 na adrese provozovny místní šetření, jímž bylo zjištěno, že ceny některého zboží byly až stonásobně nadhodnoceny oproti skutečnému stavu, přičemž se jednalo o drobné železárenské zboží. K nadhodnoceným cenám jednatel Šindler uvedl, že se jedná o omyl při vystavení dodacích listů a také uvedl, platné skladové ceny (tabulka na str. 3 ZDK). Oprava cen však nebyla průběhu daňové kontroly provedena. Správce daně zjistil celkové nadhodnocení zboží v základu daně o 235 952,82 Kč. V rámci daňové kontroly u žalobce vyzýval správce daně opakovaně společnost RATO MARKET k poskytnutí údajů a listin za účelem ověření nabytí zboží. Společnost RATO MARKET poskytla pouze seznam dokladů pro přiznání k DPH za zdaňovací období prosinec 2015, z něhož však nebylo možno identifikovat dodavatele zboží. Jiné důkazní prostředky nepředložila a uvedla, že veškeré dokumenty již předložila. Následně RATO MARKET neumožnila místně příslušnému správci daně zahájit daňovou kontrolu. RATO MARKET v přiznání k DPH vykazala za kontrolované zdaňovací období vysoká uskutečněná zdanitelná plnění a vysoká přijatá zdanitelná plnění, která nebylo možno prověřit, takže jí vznikla nízká daňová povinnost. Místně příslušný správce daně vydal výzvu k umožnění zahájení daňové kontroly, na kterou však RATO MARKET nereagovala a neumožnila ji zahájit. RATO MARKET tak neprokázala, že byla oprávněna k uplatnění odpočtu daně a místně příslušný správce daně jí stanovil daň za prosinec 2015 dodatečným platebním výměrem dne 19. 6. 2017. Daňová povinnost nebyla společností RATO MARKET uhrazena a nebylo ani podáno odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru. Chybějící daň tedy byla zjištěna u společnosti RATO MARKET. Šetřením ohledně této společnosti bylo zjištěno, že její sídlo zapsané v obchodním rejstříku je virtuální. K datu 21. 12. 2016 se stala statutárním orgánem společnosti RATO MARKET společnost BUHOJA LTD se sídlem ve Velké Británii, kterou při výkonu funkce zastupuje pro správce daně nekontaktní J. H. Správci daně je z úřední činnosti známo, že J. H. figuruje nebo figuroval v obchodním rejstříku jako fyzická osoba v angažmá u 55 společností. Na tuto osobu proběhl převod také dalších společností: Půjčíme vše s. r. o., JRT stavby s. r. o. v likvidaci, v nichž působili jako jednatele R. Š. a T. R. K převodu společnosti RATO MARKET došlo v průběhu probíhající daňové kontroly u žalobce, kdy následně RATO MARKET přestala plnit své povinnosti vůči správce daně. RATO MARKET k datu 9. 9. 2016 ukončila veškerá živnostenská oprávnění, k datu 1. 1. 2017 se stala nespolehlivým plátcem daně a

usnesením Městského soudu v Praze ze dne 4. 4. 2019 byla zrušena s likvidací. Jednatel žalobce i RATO MARKET R.Š. působil jako statutární orgán ve 12 společnostech, které mezi sebou obchodují, většinou sídlí na virtuální adrese a většinou nikdy nezveřejnily účetní závěrku (strana 8-9 ZDK).

7. Na základě těchto zjištění vydal správce daně dne 17. 5. 2018 pod č. j. 2301534/18/321550521-806798 dodatečný platební výměr, kterým žalobci doměřil DPH za zdaňovací období prosinec 2015. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce odvolání, jemuž správce daně autoremedurou částečně vyhověl ve vztahu k daňovému odpočtu z přijatých plnění od odlišného dodavatele, a to společnosti Primula. Učinil tak rozhodnutím ze dne 25. 9. 2018, č. j. 3284223/18/3215-50521-806798, proti němuž podal žalobce rovněž odvolání. V průběhu odvolacího řízení žalovaný změnil závěr správce daně, že žalobce se nedbalostně zapojil do daňového podvodu tak, že účast žalobce na podvodném jednání nebyla nedbalostní, ale vzhledem k personálnímu propojení obou subjektů osobou R. Š. a vzhledem k řadě dalších zjištěných nestandardností se žalobce do podvodného řetězce zapojil vědomě. O tomto odlišném právním názoru byl žalobce uvědoměn postupem podle § 115 odst. 2 daňového řádu prostřednictvím písemnosti ze dne 9. 1. 2020. Následně žalovaný rozhodl o podaném odvolání napadeným rozhodnutím.
8. V prvním žalobním bodě žalobce brojí proti postupu správních orgánů v daňovém řízení, které proběhlo u jeho přímého dodavatele RATO MARKET. Krajský soud ani s ohledem na personální propojenost obou subjektů osobou jednatele R. Š. neshledal důvod pro přezkum daňového řízení proběhnuvšího u RATO MARKET, které bylo pravomocně ukončeno dodatečným platebním výměrem, proti němuž nebylo podáno odvolání a tedy ani správní žaloba. Krajský soud sdílí názor žalovaného, že je nutno respektovat zásadu presumpce správnosti správních aktů a na výsledky daňového řízení u RATO MARKET je nutno pohlížet jako na bezvadné. Nelze přijmout jako důvodný ani odkaz žalobce na rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 29. 6. 2018 č. j. 22 Af 112/2016-56, jenž ve svých závěrech zohlednil zcela specifickou procesní situaci, kdy jeden z článků řetězce, u něhož byla detekována chybějící daň, v době daňové kontroly, která u něj probíhala, neměl žádného jednatele, což vzbudilo pochybnost o relevanci procesních úkonů správce daně vůči tomuto subjektu. Skutkový stav v této věci byl tedy natolik specifický, že z označeného rozsudku neplynou v žalobcem tvrzeném ohledu žádné zobecňující závěry. V nyní posuzované věci je situace jiná, zjištění správce daně k subjektu RATO MARKET uvedená v ZDK, jakož i ve shrnutí žalovaného (body 52-55 napadeného rozhodnutí) považuje krajský soud za transparentní a žalobce je žádným nosným způsobem nezpochybnil. Proto jakékoliv žalobní námitky směřující proti postupu orgánů daňové správy vůči RATO MARKET považuje krajský soud za nepřipadné a jdoucí mimo předmět tohoto přezkumného řízení.
9. V druhém žalobním bodě žalobce toliko citoval rozsáhlé pasáže ze stávající judikatury k problematice podvodů na DPH, aniž by z nich dovozoval jakékoliv konkrétní závěry k posuzované věci. Krajskému soudu je označená judikatura dostatečně známa z jeho vlastní úřední činnosti a nemá, co by k takto formulovanému žalobnímu tvrzení uvedl.
10. Ve třetím žalobním bodě žalobce rozporoval tvrzení žalovaného vztahující se k jednotlivým objektivním okolnostem zjištěným na straně žalobce. Pokud jde o *personální propojení* obou smluvních partnerů osobou R. Š., snaží se žalobce tuto

skutečnost bagatelizovat tvrzením, že nemusí automaticky znamenat detekování podvodu na DPH. Krajský soud má za podstatné, že personální propojení obou společností je zcela nezpochybnitelné, kdy žalobce i RATO MARKET byli v kontrolovaném období propojeni osobou R. Š. v dvojediné roli jednatele obou společností, což představuje nejvyšší možnou míru personální propojenosti mezi dvěma právníckými osobami. Na základě této nesporné skutečnosti nelze v žádném ohledu uvažovat o tom, že by žalobce neměl vědomost o mechanismu obchodování a o dílčích krocích RATO MARKET v rámci dodavatelsko-odběratelského řetězce. Závěry, které učinily správní orgány obou stupňů na základě zjištěného skutkového stavu a jež jsou vtěleny jak do ZDK (strana 9 a násl.), tak do napadeného rozhodnutí (body 62 a násl.) shledal krajský soud logickými, racionálními, věcně správnými a plně přezkoumatelnými. Nemohl proto dospět k jinému závěru, než je v plném rozsahu aprobovat. Pokud žalobce zdůraznil, že v průběhu daňové kontroly u RATO MARKET již R. Š. jednatelem této společnosti nebyl, odpovídá toto tvrzení zjištěním správce daně i údajům z obchodního rejstříku, nijak to však faktickou propojenost obou společností neumenšuje, pokud jde o rozhodné zdaňovací období, jímž je prosinec 2015.

11. K *nepřiměřeně vysoké ceně* žalobce namítl, že z větší části byla tato cena stanovena správně. Touto v podstatě velmi obecnou argumentací žalobce nijak nevyvrací skutkový stav zjištěný správcem daně, a sice že drobné železářské zboží bylo celkově nadhodnoceno o částku 235 952,82 Kč. Skutečnost, že u některých výrobků mohla být cena stanovena správně, což se zřejmě snaží žalobce tímto žalobním tvrzením vyjádřit, je z pohledu závěrů správce daně naprosto irelevantní, neboť ty se vztahují k předmětnému zdanitelnému plnění jako celku a nikoliv k dílčím kusům výrobků.
12. K *nestandardně dlouhé době splatnosti* žalobce namítl, že žalovaný se nezabýval otázkou, jaká délka splatnosti je při ceně zboží přesahující 2 000 000 Kč standardní. Pochybnost žalovaného, jakož i správce daně však byla vystavěna především na tom, že doba splatnosti v délce 1 roku byla stanovena pouze ve faktuře, aniž by současně bylo smluvně či např. formou splátkového kalendáře stanoveno, kdy a v jaké výši bude závazek vůči dodavateli uhrazen či postupně uhrazován, a to s právě ohledem na výši ceny. Žalobním tvrzením žalobce tuto pochybnost správních orgánů nijak nerozporuje. Ve vztahu k uvedenému je navíc nutno přihlídnout k další objektivní okolnosti, a to *nestandardnímu způsobu platby*, kdy nejvyšší dvě z celkově čtyř plateb byly žalobcem na účet RATO MARKET převedeny ve dnech 7. 6. a 8. 6. 2016 a tentýž den byly převedeny na účet fyzické osoby R. Š. Žalobce namítl, že platby byly poukázány na běžný zveřejněný účet RATO MARKET, což však nebylo správními orgány nikdy zpochybněno nebo považováno za podezřelé. Z hlediska detekování podvodného jednání je zcela zásadní především to, že dvě platby v celkové výši 2 200 000 Kč byly obratem převedeny na soukromý účet R. Š. Pokud k tomu žalobce namítl, že se jednalo o soukromé finanční prostředky R.Š., pak toto tvrzení žádným způsobem nedoložil, takže pochybnost správních orgánů nevyvrátil.
13. K objektivním okolnostem *virtuálního sídla, nezveřejnění účetní závěrky a internetových stránek* krajský soud v obecné rovině uvádí, že se jedná o okolnosti, které bývají zcela typické pro některé společnosti v podvodném řetězci, zpravidla ty, které zaujímají specifické postavení tzv. *missing tradera*. Sama o sobě, tj. bez existence jiných objektivních okolností, by však jejich relevance pro detekování podvodu nebyla zásadní, jak je ostatně vyjádřeno v žalobcem odkazované judikatuře zdejšího soudu i NSS, ovšem ve spojení

s jinými objektivními okolnostmi pak mohou významně dokreslovat skutkový stav. V této souvislosti soud přisvědčuje žalovanému, že při posuzování objektivních okolností je nezbytná komplexnost jejich vnímání, neboť objektivní okolnosti zpravidla až ve svém souhrnu prokazují vědomost daňového subjektu o podvodu. Komplexní způsob hodnocení objektivních okolností reflektuje také stávající judikatura (např. rozsudek NSS sp. zn. 1 Afs 53/2016).

14. K *neuzavření písemné smlouvy s dodavatelem* a k *nepořízení protokolu o inventuře* žalobce neuvedl v žalobě nic, co by zpochybnilo závěry žalovaného vyjádřené v bodech 67 a 68 napadeného rozhodnutí, které krajský soud považuje za racionální a přezkoumatelné a jako takové je plně aprobuje shodně jako ostatní objektivní okolnosti specifikované správními orgány obou stupňů u žalobce.
15. Obecně lze ke třetímu žalobnímu bodu uzavřít, že žalobce žalobním tvrzením nezpochybnil jednotlivé objektivní okolnosti vymezené správními orgány tak, jak jsou obsaženy v ZDK (str. 9 a násl.) a v napadeném rozhodnutí (body 62 a násl.), přičemž krajský soud se s jejich hodnocením a závěry plně ztotožnil.
16. V dalším žalobním bodě žalobce namítl nesprávné vyhodnocení skutkových okolností případu, když podle něj žalovaný jasným a srozumitelným způsobem neuvedl, v jakých skutkových okolnostech spatřuje podvod na dani, takže neunesl své důkazní břemeno. Žalobce navíc opětovně poukázal na daňové řízení u RATO MARKET. Obsahem ZDK a napadeného rozhodnutí má krajský soud za prokázané, že správní orgány obou stupňů podvodné jednání popsaly srozumitelným a přezkoumatelným způsobem, jejich závěry jsou logické, racionální, věcně správné, podpořené výsledky rozsáhlého dokazování. Soud k uvedenému považuje za podstatné zdůraznit, že žalobce v podané žalobě argumentaci žalovaného týkající se existence daňového podvodu, uvedenou zejm. v bodech 48-57 a také 61-73 napadeného rozhodnutí žádným konkrétním a nosným způsobem nerozporoval. Jeho žalobní tvrzení je vedeno ve zcela obecné formě, v duchu prosté negace závěrů žalovaného. Krajský soud závěry žalovaného v plném rozsahu aprobuje. Nepovažuje přitom za přínosné opakovat jeho argumentaci uvedenou v označené části přezkoumávaného rozhodnutí, s níž se plně ztotožnil. S ohledem na stávající judikaturu (srov. například rozsudek NSS ze dne 31. 5. 2018 č. j. 1 As 175/2017-33) není úkolem soudu, aby donekonečna rekapituloval odpovědi, jichž se účastníkům dostalo ve správním řízení. Ani žalobcem poukazovanou judikaturu neshledal krajský soud přílehlavou, především proto, že nevystihuje specifikum personální propojenosti rozhodných subjektů, což je v souzené věci skutečnost zcela zásadního významu. K odkazu na daňové řízení u RATO MARKET krajský soud v plné míře odkazuje na svou argumentaci k žalobnímu bodu 1 (odst. 8 tohoto rozsudku). Pokud žalobce závěrem tohoto žalobního tvrzení namítl, že žalovaný nezkoumal, co je a co není standardem, ačkoliv většinu důkazů vyhodnotil jako nestandardní okolnosti, krajský soud považuje toto žalobní tvrzení za naprosto obecné, neboť žalobcem nebyly konkretizovány důkazy, jichž se toto tvrzení mělo týkat. Krajský soud ani tento žalobní bod důvodným neshledal.
17. V dalším žalobním tvrzení žalobce brojil proti způsobu vyhodnocení rozumných opatření a dobré víry žalovaným. Vědomostním testem se žalovaný zabýval v bodech 74-77 napadeného rozhodnutí, kdy s ohledem na specifikum personální propojenosti žalobce s jeho dodavatelem nezkoumal konkrétní kroky představující rozumná opatření a dobrou

víru žalobce, ale svůj závěr o vědomosti žalobce, že se účastní daňového podvodu, vystavěl právě na personálním propojení za současného zohlednění všech nestandardních okolností. Závěry žalovaného vyjádřené především v bodě 75 napadeného rozhodnutí představují změnu právního názoru oproti správci daně, který dospěl k závěru o nedbalostním zapojení žalobce do podvodného řetězce. Žalovaný naopak na základě personálního propojení obou subjektů osobou R. Š. dovodil, podle názoru krajského soudu zcela logicky a správně, že nedbalostní zapojení žalobce je za tohoto skutkového stavu vyloučeno a žalobce musel být do podvodu na DPH zapojen vědomě. Tento závěr ostatně byl žalobci prezentován již postupem podle § 115 odst. 2 daňového řádu ve sdělení žalovaného ze dne 9. 1. 2020. Odkazy na stávající judikaturu, které žalobce v tomto žalobním tvrzení uvedl, nepovažuje soud za relevantní, neboť podstatu závěru o vědomosti žalobce tvoří právě vyhodnocení personálního propojení. V další části tohoto žalobního bodu jsou žalobcova tvrzení opět natolik obecná, že se k nim soud nemůže blíže vyjádřit. Žalobce neupřesnil, které záležitosti má za marginální, v čem je popis objektivních okolností nesouladný se skutečným stavem, které skutečnosti byly podle něj zveličovány a které objektivní okolnosti podle žalobce svědčily v jeho prospěch a nebyly vyhodnoceny. Pokud jde o popis a průkaznost podvodu na DPH, k tomu se krajský soud vyjádřil již v argumentaci k předchozímu žalobnímu bodu, na nějž plně odkazuje. Pátý žalobní bod krajský soud rovněž neshledal důvodným.

18. Další žalobní bod, v němž žalobce poukázal na souvislosti přezkoumávané věci s trestním postihem úřední osoby finanční správy, přičemž v této trestní věci měl být oznamovatelem podezření ze spáchání trestného činu R. Š., považuje krajský soud za zcela nepřipadný. Pokud má žalobce za to, že průběh daňového řízení v posuzované věci vedly a rozhodovaly podjaté úřední osoby, pak měl takovou námitku uplatnit přímo v daňovém řízení a nikoliv ve správní žalobě. Žalobce netvrdí, že v průběhu řízení podal námitku podjatosti a krajský soud z obsahu správního spisu takovou skutečnost rovněž nezjistil. Podanou žalobou žalobce ani nebrojí proti žádnému rozhodnutí, jehož předmětem by byla námitka podjatosti.
19. V sedmém žalobním bodě žalobce namítl nezákonné ukončení daňové kontroly, když projednání výsledku daňové kontroly proběhlo formálním způsobem bez možnosti seznámení se s konečným výsledkem daňové kontroly, neboť žalovaný zcela jednostranným způsobem jednání ukončil. Obsahem protokolu ze dne 14. 5. 2018, který je součástí správních spisů, má krajský soud za prokázané, že předmětem jednání bylo projednání a předání ZDK za sledované zdaňovací období za přítomnosti jednatele žalobce R. Š. a jeho zástupce společnosti Daně & Daně s. r. o. Dle obsahu protokolu jednatel žalobce požádal správce daně o vysvětlení termínu „projednání zprávy o daňové kontrole“, když nerozumí slovu „projednat“. Následuje protokolace, v níž správce daně vysvětluje postup ve smyslu ust. § 88 daňového řádu. Následně byl zástupci žalobce předložen úřední záznam ze dne 20. 4. 2018, obsahující vypořádání vyjádření k výsledku kontrolního zjištění, který již byl včleněn do ZDK, a uvedl, že ke změně výsledku kontrolního zjištění nedošlo. Dále správce daně předložil zástupci žalobce ZDK a vyzval jej k podpisu. Správce daně vyzval zástupce žalobce k podpisu ZDK. Žalobce uvedl, že odmítá ZDK podepsat, ale hodlá se s jejím obsahem řádně seznámit. Současně vyjádřil nesouhlas s postupem správce daně, který se snaží formálním způsobem projednat výsledky daňové kontroly a hodnocení důkazů odsunout na odvolací orgán. Dále uvedl, že navrhoval předvolat ke konání svědecké výpovědi další svědky a správce daně se musel

s tímto návrhem vypořádat, přičemž toto je pouze příkladem uvedené skutečnosti. K tomu správce daně uvedl, že samotné podepsání ZDK přichází ve fázi, kdy daňový subjekt již nemá právo dále zpochybňovat výsledky kontrolního zjištění a on sám učinil veškeré úkony, které mu v souvislosti s projednáním ZDK ukládá zákon. Protokol o daňové kontrole byl podepsán všemi zúčastněnými osobami.

20. Na základě uvedeného krajský soud konstatuje, že žalobní tvrzení, že ZDK je žalobcem nepodepsaná, je v rozporu s obsahem správního spisu. Pokud žalobce dále v souvislosti s tímto žalobním tvrzením analogicky poukázal na judikaturu NSS, a to rozsudek sp. zn. 2 Afs 34/2006, krajský soud podotýká, že označený rozsudek se vztahuje k předchozí právní úpravě stanovené zákonem č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“). Předchozí procesní předpis, jehož účinnost skončila k 31. 12. 2010, se však vyznačoval podstatně jinou úpravou ukončení daňové kontroly, než obsahuje nyní platný daňový řád v §§ 88 – 89. ZSDP koncipoval projednání ZDK tak, že se skutečně jednalo o finální a zcela zásadní úkon pro ukončení daňové kontroly (§ 16 odst. 4 f) ZSDP). Současná právní úprava je koncipována velmi odlišně, kdy projednání ZDK postrádá význam, který mu přisuzovala předchozí právní úprava, neboť těžiště vymezené pro aktivní konání daňového subjektu se přesouvá do fáze projednání výsledku kontrolního zjištění (§ 88 daňového řádu). Obsahem správních spisů má krajský soud za prokázané, že projednání ZDK předcházelo řádné projednání výsledku kontrolního zjištění a procesní práva žalobce byla plně respektována, což je ostatně seznatelné i z obsahu protokolu o projednání ZDK, jehož podstatný obsah byl předestřen výše. Z pohledu nyní platné právní úpravy proto argumentace žalobce v bodě 7) žaloby nemůže obstát. Krajský soud nedospěl k závěru, že by postupem správce daně při projednání ZDK došlo ke zkrácení žalobcových práv. Shodně se ke stejné odvolací námitce velmi obsáhlým způsobem vyjádřil žalovaný v bodech 112 a násl. napadeného rozhodnutí a krajský soud se s jeho závěry plně ztotožňuje. Krajský soud shrnuje, že na základě obsahu správních spisů dospěl k závěru, že daňová kontrola byla ukončena řádným způsobem, postupem odpovídajícím příslušným ustanovením daňového řádu a platební výměr proto nebyl vydán předčasně. ZDK, která byla s žalobcem projednána za přítomnosti jeho zástupce, je zcela legitimním podkladem pro vydání prvostupňového i napadeného rozhodnutí.

21. V dalším žalobním tvrzení (žalobní bod 8)) žalobce napadl nezákonnost odvolacího řízení a poukázal na jeho nestandardnost.

22. Předně žalobce tvrdil rozpor ve výroku a odůvodnění výzvy žalovaného ze dne 9. 1. 2020 vydané dle § 115 odst. 2 daňového řádu, kde se žalovaný odchýlil v určení lhůty, do které se má žalobce vyjádřit, když ve výroku je uvedeno 10 dnů a v odůvodnění 15 dnů od doručení. Obsahem označené výzvy má krajský soud důvodnost této výtky za prokázanou. Krajský soud považuje za vhodné v této souvislosti zdůraznit, že dle obecného principu společného pro všechny úpravy procesního práva v rámci platného právního řádu je vždy primární a závazný obsah výroku rozhodnutí, nikoliv jeho odůvodnění. V důsledku uvedeného lze mít za správnou lhůtu 10 dnů určenou výrokem výzvy. Lhůtu uvedenou v odůvodnění pak lze pak vnímat jako zřejmou chybu v psaní. Pokud měl zástupce žalobce jako profesionální poradce v oblasti daňového řízení přesto ohledně délky lhůty pochybnost, nabízelo se z opatrnosti považovat za správnou lhůtu kratší, nebo se neprodleně obrátit na správce daně s žádostí o vysvětlení zjištěného

rozporu, zvláště, když nesrovnalost ve lhůtách musela být zřejmá již okamžikem doručení předmětné výzvy. Zástupce žalobce však „z opatrnosti“ požádal dne 29. 1. 2020, tj. poslední den 10 denní lhůty, o její prodloužení do 10. 2. 2020. Žalovaný dne 31. 1. 2020 vydal rozhodnutí, aniž by se s žádostí o prodloužení lhůty vypořádal. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že se žádost žalobce nedostala před vydáním napadeného rozhodnutí do právní sféry úřední osoby. Následně žalovaný, rozhodnutím vydaným až po vydání napadeného rozhodnutí, dne 19. 2. 2020, č. j. 7114/20/5300-21444-711232 řízení o žádosti zastavil.

23. Žalobce s ohledem na svou žádost o prodloužení lhůty doručenou žalovanému dne 29. 10. 2020 namítl předčasnost vydání napadeného rozhodnutí a také, že se nemohl plně vyjádřit k výsledkům daňové kontroly (str. 27 odst. 4 žaloby). Krajský soud s ohledem na argumentaci uvedenou v bodě 20 tohoto rozsudku nepovažuje napadené rozhodnutí za předčasně vydané, bylo-li vydáno 2 dny po uplynutí 10 denní lhůty k vyjádření žalobce. Žalobce navíc v žalobě neuvedl, v čem konkrétně byl zkrácen na svých právech. Namítl toliko, že se nemohl plně vyjádřit k výsledkům daňové kontroly, což soud nepovažuje za tvrzení relevantní ve vztahu k žádosti o prodloužení lhůty k seznámení se s výsledky odvolacího řízení dle § 115 odst. 2 daňového řádu, navíc jde o tvrzení zcela obecné. Obsahem správních spisů má krajský soud za prokázané, že žalobce se k výsledkům daňové kontroly vyjadřoval hned několikrát, a to vyjádřením k výsledku kontrolního zjištění, vyjádřením v rámci projednání daňové kontroly a také v odvolání. Za těchto okolností nelze akceptovat námitku žalobce, že napadené rozhodnutí bylo dne 31. 1. 2020 vydáno předčasně, neboť žalobce nemohl uplatnit své právo na plné vyjádření k výsledkům daňové kontroly. Žalobní tvrzení je nedůvodné.
24. Dále žalobce k průběhu odvolacího řízení namítl nedostatečnost obsahu seznámení se zjištěnými skutečnostmi ze dne 9. 1. 2020 dle § 115 odst. 2 daňového řádu, a to pokud jde o odůvodnění změny právního názoru na vědomost žalobce o účasti na daňovém podvodu a o vypořádání žalobních námitek. Žalobce v následné argumentaci hodnotí ve svůj neprospěch skutečnost, že v odůvodnění napadeného rozhodnutí věnuje žalovaný podstatně větší prostor své právní konstrukci, resp. její změně oproti správci daně prvního stupně a stejně tak i vypořádání odvolacích námitek. Krajský soud toto žalobní tvrzení důvodným neshledal a považuje za velmi přílehlavý odkaz žalovaného na rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 13. 11. 2019, č. j. 22 Af 129/2017-123, kde se krajský soud zabýval obsahovým rozdílem seznámení se s výsledky odvolacího řízení dle § 115 odst. 2 daňového řádu a meritorního rozhodnutí a dospěl k závěru, že není účelné, aby žalovaný již v rámci postupu dle § 115 odst. 2 daňového řádu poskytl vyčerpávající zdůvodnění všech sporných aspektů ve věci. Krajský soud neshledal žádné skutkové, ani právní důvody, pro které by se měl od této své dřívější judikatury odchýlit.
25. Krajský soud na základě uvedeného uzavírá, že postup žalovaného nebyl v rozporu s ust. § 115 odst. 2 daňového řádu. Na základě shora uvedeného nelze přisvědčit argumentaci žalobce, že napadené rozhodnutí je rozhodnutím překvapivým, a to ani z hlediska lhůty stanovené výzvou ze dne 9. 1. 2020, ani z hlediska obsahu seznámení se s výsledky odvolacího řízení.
26. Pro úplnost a nad rámec uvedeného považuje krajský soud za vhodné vyjádřit se výhradně v obecné rovině také k otázce přípustnosti žádosti o prodloužení lhůty podle ust. § 115 odst. 2 daňového řádu. Lze souhlasit s žalobcem, že právní názor, že lhůtu podle ust. § 115 odst. 2 daňového řádu nelze prodloužit, je nesprávný a byl již v minulosti překonán

judikaturou správních soudů (srov. např. rozsudek NSS sp. zn. 1 Afs 321/2016). Podstatné však je také to, zda nesprávný právní názor a tedy i nesprávný procesní postup odvolacího orgánu mohl fakticky zkrátit procesní práva daňového subjektu. V tomto ohledu je nutno vždy zvažovat, zda daňový subjekt v důsledku nesprávného postupu daňového orgánu ztratil možnost realizovat v řízení svá konkrétní práva, např. navrhnout další důkazy. Takový návrh by však musel být obsažen již přímo v žádosti o prodloužení lhůty spolu s uvedením důvodů, pro které nemohl být v řízení dosud uplatněn.

27. V posledním žalobním tvrzení žalobce namítl prekluzi práva stanovit daň. Argumentaci tohoto žalobního bodu shledal krajský soud v podstatě spekulativní, když žalobce hypoteticky předpokládá, že žalovaný s vědomím blížícího se konce prekluzivní lhůty nedodržel všechny své procesně právní povinnosti (viz předchozí žalobní body), z čehož dovedl, že tím došlo k uplynutí práva pro stanovení daně podle ust. § 148 odst. 1 daňového řádu. Jak již bylo výše soudem uvedeno, žalovaný v souvislosti s projednáním výsledků odvolacího řízení postupoval v intencích daňového řádu, ačkoliv si nepochybně byl vědom blížícího se konce prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Toho si však byl vědom také žalobce, z jehož konkrétních kroků lze nepřímou vyčíst účelové jednání vedené snahou o překročení prekluzivní lhůty (podání žádosti o prodloužení lhůty k vyjádření dle ust. § 115 odst. 2 daňového řádu). K žalobní argumentaci lze uvést, že uplynutí prekluzivní lhůty je v daňovém řádu (§ 148 daňového řádu) upraveno zcela pregnantně stanovenými pravidly, podpořenými bohatou judikaturou. Tato zákonná pravidla nelze nahradit spekulativními, pocitovými úvahami, jak činí žalobce. Krajský soud proto tento žalobní bod shledal zcela nepřipadným, neboť důvody uplynutím prekluzivní lhůty dané ust. § 148 daňového řádu v posuzované věci nenastaly. Obsahem správních spisů má krajský soud za prokázané, že subjektivní lhůta tří let (§148 odst. 1 daňového řádu) byla prodloužena zahájením daňové kontroly dne 15. 2. 2016 o tři roky, tj. do 15. 2. 2019 (§148 odst. 3 daňového řádu). Daň byla žalobci vyměřena platebním výměrem ze dne 17. 5. 2018. Dne 25. 9. 2018 však vydal správce daně v režimu autoremedury rozhodnutí, jímž částečně vyhověl odvolání žalobce proti předmětnému platebnímu výměru, čímž došlo k prodloužení prekluzivní lhůty o další rok, tj. do 15. 2. 2020 (§ 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu). Napadené rozhodnutí vydané dne 31. 1. 2020 bylo žalobci doručeno dne 8. 2. 2020, tj. před koncem prekluzivní lhůty . Žalobce v žalobě netvrdí, k jakému datu měla prekluze práva stanovit daň nastat, jeho námitka je z časového hlediska zcela neurčitá. Z výše uvedených důvodů krajský soud ani toto žalobní tvrzení důvodným neshledal.
28. Na základě shora uvedené právní argumentace krajský soud žalobu jako nedůvodnou podle ust. § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl. Ve věci bylo rozhodnuto bez jednání v souladu s ust. § 51 odst. 1 s. ř. s.
29. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle ust. § 60 odst. 1 s. ř. s., když procesně úspěšnému žalovanému podle obsahu spisu v tomto soudním řízení nevznikly žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti.

Poučení:

[Zadejte text.]

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

Ostrava 13. října 2021

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje