



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

žalobkyně: **KADAMO a. s.**
sídlem Místecká 1138/101, 703 00 Ostrava-Vítkovice
zastoupený advokátem Mgr. Ing. Danielem Keprtou
sídlem Dlouhá 53/6, 702 00 Ostrava-Moravská Ostrava

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

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 30. 8. 2018, č. j. 38708/18/5300-22444-711887, ve věci daně z přidané hodnoty

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 30. 8. 2018, č. j. 38708/18/5300-22444-711887 **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení 29 922,50 do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce Mgr. Ing. Daniela Keperty, advokáta se sídlem Dlouhá 3355/6, 702 00 Ostrava.

Odůvodnění:
Žalobní námitky:

1. Žalobkyně se žalobou doručenu Krajskému soudu v Ostravě dne 5. 11. 2018 domáhala přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 8. 2018 č. j. 38708/18/5300-22444-711887 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměrům na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období let 2012 – 2013 (celkem 24 dodatečných platebních výměrů) ze dne 23. 10. 2017 a za zdaňovací období roku 2014 (4 dodatečné platební výměry) ze dne 30. 11. 2017. Předmětem doměření daně jsou vždy neuznané uplatněné odpočty za reklamní služby poskytnuté žalobkyni dvěma dodavateli, společnostmi Propag-STORM a. s. (dále „Propag“) a společností OR-RAMS s. r. o. (dále „OR“). V případě Propagu staví žalovaný své závěry na dokazování a tvrdí, že byl ve věci spáchán daňový podvod na DPH. V případě OR byla daň doměřena z důvodu neprokázání, že žalobkyně přijala plnění od této společnosti.
2. O žalobě rozhodl krajský soud rozsudkem ze dne 14. 8. 2019, č. j. 25 Af 61/2018 – 102 (dále jen „první rozsudek“) tak, že napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, a to ze tří důvodů: a) nedostatečná identifikace chybějící daně, b) nedostatečně zjištěný skutkový stav – nesprávné hodnocení výpovědi svědkyň K. (tehdejší předsedkyně dozorčí rady společnosti Propag) a O. (tehdejší statutární orgán – jediná členka představenstva společnosti Propag) a c) nesplnění podmínky neuznání odpočtu u plnění přijatých od společnosti OR.
3. Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 15. 10. 2021, č. j. 3 Afs 328/2019 – 70 první rozsudek krajského soudu zrušil a zavázal jej právním názorem, že a) žalovaný chybějící daň určil dostatečně, b) výslech svědkyň je hodnověrným a relevantním důkazem osvědčujícím existenci řetězce společnosti, v jehož rámci probíhal podvod na DPH, c) ve vztahu k plnění od společnosti OR měl správce daně důvodné pochybnosti podél § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), takže důkazní povinnost po právu přešla na žalobkyni.
4. Žalobkyně po kasaci setrvala na svých námitkách a se závěry Nejvyššího správního soudu nesouhlasila. Svou žalobu rozšířila o námitku neseznámení s důkazy, na kterých je vystaven závěr o podvodném řetězci u společnosti Propag, a doplnila, že žalovaný nepředestřel svědkyním K. a O. okolnosti, které se chtěla žalobkyně objasnit, ačkoliv jej s nimi seznámila.
5. Žalobní námitky lze shrnout do dvou okruhů - procesní pochybení a hmotně právní pochybení.

Procesní pochybení:

6. Žalobkyně namítala nesprávné ukončení daňové kontroly pro nepřiměřeně krátkou lhůtu k vyjádření k rozsáhlému úřednímu záznamu o výsledcích kontrolního zjištění. Namítla, že dodatečné platební výměry byly vydány před ukončením daňové kontroly, když zpráva o daňové kontrole byla doručena dne až 24. 10. 2017 a dodatečné platební výměry byly vydány již dne 23. 10. 2017.
7. Dále žalobkyně namítla, že nebyly určeny úřední osoby a osoby, které prováděly stěžejní výslechy svědkyň H. K. a L. O., nebyly vůbec úředními osobami. Takto realizované

výslechy jsou nezákonné a nemůže k nim být přihlíženo. Žalobkyně se výslechů svědkyň H. K. a L. O. nemohla účastnit pro kolaps dálnice.

8. Žalobkyně dále namítla, že některé důkazy, které žalovaný shromáždil a vychází z nich, nebyly v seznámení se zjištěnými skutečnostmi a důkazy žalovaným hodnoceny, že žalovaný vedl spis v rozporu s daňovým řádem, nesprávně rozdělil spis na veřejnou a vyhledávací část a neumožnil žalobkyni nahlédnout do vyhledávací části, přestože to daňový řád v § 66 odst. 3 umožňuje.

K hmotněprávním námitkám u společnosti Propag:

9. Podle žalobkyně není jasné, v čem má daňový podvod spočívat, když důkazem o daňovém podvodu není a nemůže být doměření – a nezaplacení - daně společností Propag; pokud by totiž daňový podvod skutečně nastal, byla by jím získaná výhoda byla již doměřena Propagu a tatáž daň z téhož plnění tak nemůže být opakovaně vybírána u dalších subjektů. Propagu byla daň doměřena z důvodu neprokázání přijetí plnění od svých dodavatelů. V nyní posuzovaném řízení naopak žalovaný určil řetězec, skládající se ze společností E-motion s. r. o. ↔ NEDYRE s. r. o./ Sport Cast, s. r. o. / Route 44, s. r.o./ Levimexto s. r. o/ AZ Advert s. r. o. ↔ North Screen Production s. r. o. ↔ DMAX s. r. o./ Geetera s. r. o. ↔ Propag ↔ žalobce, čímž je konstrukce o daňovém odvodu spočívající v neodvedení daně středovými společnostmi zcela zborcena, neboť obě zjištění vedle sebe nemohou obstát. Dodatečné doměření daně Propagu pouze z důvodů neprokázání daňových tvrzení, tedy založené na procesních okolnostech, nemůže představovat tzv. ztracenou daň v řetězci, kde již dodavatelé jsou známi.

Hmotněprávní námitky ve věci plnění přijatých od OR:

10. Žalobkyně tvrdí, že na ni nepřešla důkazní povinnost, neboť správce daně neuvedl skutečnosti, ze kterých jeho pochybnosti měly vyplynout, a tedy je ani neprokázal.
11. Správce daně a žalovaný neprovedli žalobkyní navržené výslechy svědků z důvodu, že jsou to organizátoři sportovních akcí, kteří nemají k projednávané věci žádný vztah, což však není pravda. Správce daně a žalovaný vytykají žalobkyni, že ačkoli sjednává individuální smlouvy o reklamě s organizátory jednotlivých sportovních akcí, přesto se nechala zastoupit paušálně společností OR. Individuální smlouvy však byly iniciovány právě organizátory, jejichž výslech žalobkyně navrhla, aby mohli do postupu žalobkyně vnést světlo. Žalovaný tak zatížil řízení vadou, která mohla mít vliv na meritum věci. Předložené důkazy spolu s důkazy získanými v rámci doplnění řízení tvoří uzavřený řetězec potvrzující, že dodavatelem plnění byl právě OR.
12. Dále namítla, že prokázala skutečnosti, ze kterých plnění od OR vyplývá a které měly pochybnosti správce daně rozptýlit. Nadto bez důvodu nebyl vyslechnut svědek N., jednatel OR v posuzované době, který mohl poskytnutí plnění žalobkyni prokázat.

K provádění a hodnocení důkazů žalobkyně namítla následující:

13. Výslechu svědkyň K. a O., který učinil policejní orgánem, zásadně důkazem být může za předpokladu naplnění § 93 odst. 3 daňového řádu, což u výslechu těchto svědkyň nebylo dodrženo. Důkazem nemůže být usnesení o zahájení trestního stíhání ani samotná obžaloba, neboť důkazním prostředkem mohou být jen konkrétní listiny či zjištění

učiněné policejním orgánem; obžaloba i usnesení o zahájení trestního stíhání jsou pouze projevem názoru a postoje orgánu činného v trestním řízení.

14. Z výpovědi svědkyň K. a O. žalobce nevyplývá, že by docházelo k daňovému podvodu. Svědkyně uvedly pouze to, co si domyslely nebo co jim bylo řečeno, nikoliv to, co by ve vztahu k žalobci samy činily. Žalovaný nedostatečně hodnotí okolnost, že se obě svědkyně snaží dosáhnout procesního postavení spolupracujícího obviněného a tím docílit výrazného snížení trestu.
15. Žalovaný uvedl, že žalobkyně o své účasti na podvodném jednání věděla, resp. musela vědět. Tato skutečnost je ovšem zcela nová a odlišná od hodnocení, které učinil správce daně, který naopak ve Zprávě o daňové kontrole (na straně 40) účast žalobkyně shledal nedbalostní; o změně právního posouzení však žalovaný žalobkyni neuvědomil a neumožnil se jí vyjádřit ve smyslu § 115 daňového řádu.
16. Ke společnosti OR žalobkyně vznesla další dílčí námitky. Je pravou, že neprokázala reklamace či urgencye plateb, což však neznamená, že reklamace či urgencye neprobíhaly. Žalovaný uvedl, že vzhledem k povaze reklamních služeb je zřejmé, že tyto mohou být poskytovány velkému množství subjektů a nejedná se tedy o jedinečnou službu, u které lze vysledovat přesný tok plnění, jako např. dodání zboží. Pokud je tato formulace myšlena vážně a má být obecně platnou, tak to velmi zpochybňuje závěry žalovaného o existenci řetězců u dodávek od společnosti Propag.
17. Žalobkyně konečně namítá vypořádání jednotlivých odvolacích námitek.

Stanovisko žalovaného:

18. Žalovaný s žalobou nesouhlasil. Žalobkyně záměrně a nesouvisle porovnává z kontextu vytržené jednotlivé pasáže textů obsažených ve Zprávách o daňové kontrole č. 1 a č. 2, v seznámení se skutečnostmi zjištěnými v odvolacím řízení a v napadeném rozhodnutí, přičemž cíleně podsouvá své závěry a postřehy ve snaze tak prokázat nezákonnost a vnitřní rozporuplnost těchto dokumentů. Takové počínání žalobkyně je podle žalovaného čistě účelové, matoucí a zavádějící.
19. K námitkám procesních pochybení žalovaný uvedl, že neshledal důvody pro vyhovění žádosti žalobkyně o prodloužení lhůty k vyjádření. K námitce řádného neukončení daňové kontroly žalovaný odkázal na napadené rozhodnutí. K námitce vydání dodatečných platebních výměrů před ukončením daňové kontroly žalovaný poukázal na to, že jak zpráva o daňové kontrole, tak dodatečné platební výměry byly doručeny žalobkyni tentýž den. I kdyby se jednalo o nedostatek, jednalo by se o nedostatek formálního charakteru nemající vliv na zákonnost dodatečných platebních výměrů, neboť žalobkyně byla prokazatelně seznámena s výsledky kontrolního zjištění.
20. K nedostatkům stran úředních osob žalovaný uvedl, že Ing. H. V., Ing. J. H., Mgr. P. V., Ing. L. Š. a Ing. A. Š. byli oprávněně úřední osoby, přičemž tyto osoby jsou zároveň i zaměstnanci Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj. Podle žalovaného je bezpředmětné, že v záhlaví protokolů bylo kromě označení Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj uvedeno i označení Územního pracoviště Ostrava I, neboť se stále

jedná o jednoho a téhož správce daně, pověřeného odvolacím orgánem podle § 115 odst. 1 daňového řádu k provedení předmětných výslechnů.

21. K vedení spisu žalovaný uvedl, že tento byl veden v souladu s daňovým řádem. Do šanonu „D“ byly zařazeny písemnosti náležející do vyhledávací části spisu v souladu s ustanovením § 65 daňového řádu a dále písemnosti obsahující informace o jiných daňových subjektech, se kterými byl žalobce v relevantní části seznámen. Žalovaný popírá, že by před žalobkyní byly určité písemnosti účelově zatajovány.
22. Ke zbývajícím námitkám žalovaný odkázal na napadené rozhodnutí.

Posouzen krajským soudem:

Zjištění z daňového spisu:

23. Z daňového spisu krajský soud zjistil následující skutečnosti. U žalobkyně byla zahájena daňová kontrola mimo jiné na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíců ledna až prosince 2012 a 2013 a následně za zdaňovací období měsíců ledna až června 2014. V každém z šetřených období žalobkyně deklarovala mj. přijetí zdanitelného plnění od společnosti Propag s uskutečněním zdanitelného plnění vždy k 25. dni v měsíci. Předmětem těchto plnění byla marketingová reklamní činnost na základě rámcových smluv uzavřených mezi žalobkyní a Propag ve dnech 24. 8. 2011, 24. 9. 2012 a 30. 9. 2013. Dále žalobkyně deklarovala zdanitelná plnění, která měla přijmout od dodavatele OR, který byl dne 15. 8. 2015 zrušen s likvidací a dne 9. 12. 2016 vymazán z obchodního rejstříku. Od této společnosti měla žalobkyně podle předložených dokladů přijmout reklamní služby spočívající v její propagaci na sportovních akcích. Správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně od společnosti PROPAG deklarované služby skutečně přijala, avšak tato plnění byla zasažena daňovým podvodem, o kterém žalobkyně měla a mohla vědět, přičemž nepřijala potřebná opatření, která by její účast na daňovém podvodu zamezila, a proto nárokový odpočet nepřiznal. U dodavatele OR podle správce daně faktické přijetí deklarovaných služeb prokázáno nebylo a z tohoto důvodu nebyl přiznán nárok na odpočet daně podle § 72 a 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Na základě těchto závěrů správce daně vydal dodatečné platební výměry. Proti nim podala žalobkyně odvolání.
24. V odvolacím řízení byly provedeny výslechy svědků L. O. a H. K., V. P., B. M. a L. Č. Proti žalobkyni a předsedovi představenstva žalobkyně T. D. byla podána obžaloba, která byla vnesena do spisového materiálu; dále žalovaný vnesl do spisového materiálu listinné důkazy z daňového řízení vedeného se společností PAPILIO-advertising spol. s r.o. (dále jen „Papilio“).
25. Žalovaný poté, co žalobkyni seznámil se skutečnostmi zjištěnými v rámci odvolacího řízení, vydal napadené rozhodnutí.
26. U deklarovaných přijatých plnění od společnosti Propag žalovaný detekoval řetězec počínající společností E-MOTION, s. r. o. a končící žalobkyní. Žalovaný zjistil chybějící daň u dodavatele žalobkyně, společnosti Propag, které byla daň z přidané hodnoty doměřena z důvodu neprokázání oprávněnosti nároku na odpočet daně podle § 72 a 73 zákona o dani z přidané hodnoty. Tato daň nebyla zaplacená.

27. Nestandardnost šetřených transakcí žalovaný spatřoval v několikanásobném navyšování kupní ceny a v personální propojenosti, kdy obchodní řetězec byl organizován a řízen především V. P., jednatelem společnosti E-MOTION, s. r. o., což žalovaný zjistil zejména z výpovědí svědkyň H. K. a L. O. Závěr žalovaného je, že žalobkyně o podvodu na DPH musela vědět a vědomě se jej zúčastnila.
28. U společnosti OR vznikly podle žalovaného správci daně důvodné pochybnosti ohledně dodavatele deklarovaných plnění, spočívající v tom, že společnost vznikla počátkem roku 2012 a již v dubnu toho roku bylo žalobkyni fakturováno první zdanitelné plnění, aniž by bylo zjištěno, jak byla spolupráce navázána. Společnost byla dne 15. 8. 2015 zrušena likvidací a dne 9. 12. 2016 vymazána z obchodního rejstříku. Správce daně vyzval žalobkyni k prokázání skutečností o tom, že deklarovaná plnění byla poskytnuta právě dodavatelem OR. Žalobkyně mj. uvedla, že reklamní služby společnost OR odebírala od společnosti Papilio. Žalovaný se ztotožnil s názorem správce daně, že nebylo prokázáno, že by společnost OR byla dodavatelem reklamních služeb, když žalobkyně měla spolupracovat rovněž se společností Papilio a není zřejmé, proč odebíral reklamní služby od nově založené společnosti místo od zavedené společnosti Papilio. Žalobkynino jednání tak postrádá ekonomické opodstatnění a zavdává další pochybnosti k uskutečnění deklarovaného plnění společností OR. Z těchto důvodů žalovaný dospěl k závěru, že žalobkyně nesplnila důkazní povinnost prokázat faktické uskutečnění zdanitelného plnění, kterou měla.

Posouzení jednotlivých námitek:

Námítky k dodavateli Propag:

29. Žalobkyně namítala, že žalovaný neidentifikoval chybějící daň, resp. ji identifikoval nesprávně.
30. Tuto námitku vypořádal Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku č. j. 3 Afs 328/2019 – 70 bod 48 tak, že žalovaný chybějící daň určil dostatečně. Tímto závěrem je krajský soud podle § 110 odst. 4 s. ř. s. vázán; v podrobnostech odkazuje na citovaný rozsudek. Žalobní námitka je nedůvodná.
31. K výpovědi svědkyň K. a O. žalobkyně kromě dalšího namítla, že svědkyně vypovídaly o věcech, které vědí pouze z doslechu a že daňový podvod nepotvrdily.
32. Žalovaný z výpovědí těchto svědkyň dovodil, že předmětný obchodní řetězec byl vytvořen zcela účelově s cílem neoprávněného snížení daňových povinností a zkrácení státního rozpočtu, že cíle bylo dosaženo tím, že došlo k neúměrnému navyšování cen plnění ve střední části řetězce, kdy podstatná část kupní ceny byla následně vrácena též žalobkyni a celý řetězec byl organizován převážně V. P., přičemž žalobkyně spadala pod skupinu klientů, jež měl na starosti B. M.
33. Tuto námitku rovněž vypořádal Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku č. j. 3 Afs 328/2019 – 70, bod 48 a 39, tak, že výslech svědkyň je hodnověrným a relevantním důkazem osvědčujícím existenci řetězce společnosti, v jehož rámci probíhal podvod na

DPH; existenci řetězce neprokazují pouze výpovědi těchto svědkyň, ale správce daně doložil na sebe navazujících indicíí. Tímto závěrem je krajský soud rovněž podle § 110 odst. 4 s. ř. s. vázán; v podrobnostech odkazuje na citovaný rozsudek. Žalobní námitka není důvodná.

Námítky ve vztahu k dodavateli OR:

34. Žalobkyně namítala, že správce daně neprokázal pochybnosti o tom, že jí reklamní plnění poskytl skutečně deklarovaný dodavatel, společnost OR.
35. Žalovaný v napadeném rozhodnutí konstatoval, že správce daně v souladu s judikaturou seznámil žalobkyni s pochybnostmi a „*předmětnou výzvou došlo k přenosu důkazního břemene na odvolatele*“, kterou je výzva z 5. 5. 2017. V „seznámení se skutečnostmi zjištěnými v odvolacím řízení“ z 29. 8. 2018 (dále jen „seznámení“) žalovaný konstatuje, že fakticitu reklamních plnění nerozporuje, že žalobkyní uvedená společnost Papilio skutečně poskytla předmětné reklamní plnění společnosti OR, nicméně nebylo prokázáno, že žalobkyně je přijal právě od společnosti OR.
36. Rovněž k této žalobní námitce vyjádřil Nejvyšší správní soud svůj závazný právní názor, a to, že ve vztahu k plnění od společnosti OR měl správce daně důvodné pochybnosti podél § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, takže důkazní povinnost po právu přešla na žalobkyni.
37. Žalobkyně dále namítala, že přijetí reklamního plnění od OR nemohla prokázat z důvodu nedůvodného nevyslechnutí svědka Nitsche, jednatele OR.
38. Krajský soud v napadeném rozhodnutí ověřil, že žalovaný nevyhověl opakovanému návrhu na vyslechnutí svědka N. z důvodu, že se jej správci daně opakovaně nepodařilo předvolat.
39. Z ustanovení § 92 odst. 2 daňového řádu vyplývá, že správce daně je povinen zjistit co nejúplněji *skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně*, ale není vázán dispozicí daňového subjektu a jím činěných návrhů na provedení důkazních prostředků. Pokud však jsou takové návrhy předloženy, musí se jimi zabývat; procesnímu právu daňového subjektu navrhopat důkazy odpovídá povinnost daňových orgánů nejen o vznesených návrzích včetně návrhů důkazních rozhodnout, ale také pokud jim nevyhoví ve svém rozhodnutí vyložit, z jakých důvodů tak činí. 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 utvrzená skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení je navrhován důkaz, nemá relevantní souvislosti 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 důkazů, 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 usnesení Ústavního soudu ze dne 23. 9. 2005 sp. zn. III. ÚS 359/05; srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu, č. j. 10 Afs 5/2014-32 z 29. 5. 2014.

40. Důvod neprovedení navrženého výsledku tak neodpovídá žádnému z důvodů, aprobovaných judikaturou. Krajský soud však připouští, že nelze po správci daně požadovat, aby se pokoušel o zcela zjevně marné opakované předvolávání, a z daňového spisu vyplývá, že správce daně využil všechny možnosti, jak svědka předvolat. Nicméně situace, kdy Nejvyšší správní soud přisvědčil žalovanému v tom, že správce daně měl důvodné pochybnosti o osobě dodavatele, vyžaduje, aby se krajský soud pokusil výsledek svědka uskutečnit, když takový postup umožňuje ustanovení § 77 odst. 2 s. ř. s., a proto svědka N. Svědek však tvrzení žalobkyně o tom, že dodavatelem posuzovaného reklamního plnění byla OR, neprokázal, protože jeho výpověď je nevěrohodná. Svědek výslovně uvedl, že žalobkyně a společnost Papilio, dodavatel OR, se neznaly; výslovně uvedl, že je „držel od sebe“. V tomto však jeho výpověď odporuje výpovědi svědka Č., jednatele Papilio, který naopak potvrdil, že spolupracoval přímo s žalobkyní, a to před tím, než měla navázat spolupráci s OR, a i poté, co byla ukončena. Tato tvrzení vedle sebe neobstojí. Nevěrohodnost výpovědi ještě umocňuje to, že svědek jako adresu, kde se zdržuje (s ohledem na opakované neúspěšné pokusy o doručení předvolání), uvedl adresu, která podle systému RUIAN neexistuje. Krajský soud proto nepovažuje za prokázané, že společnost OR dodala žalobkyni tvrzené reklamní plnění.
41. Žalovaný z této výpovědi učinil závěr, ke kterému směřoval již v napadeném rozhodnutí (viz zejm. body 240 a 241), že faktickým dodavatelem sporného plnění žalobkyni byla společnost Papilio.
42. Krajský soud z výpisu z obchodního rejstříku společnosti Papilio ověřil, že tato byla plátkyní DPH.
43. Situací, kdy nebylo daňovým subjektem prokázáno poskytnutí plnění dodavatelem deklarovaným na daňovém dokladu, ale správci daně mají za to, že je zde osoba, která skutečně poskytovala plnění (v posuzované věci společnost Papilio), a dopadu takového skutkového závěru na uplatněný nárok na odpočet DPH, se zabývala judikatura Nejvyššího správního soudu. O této právní otázce nebylo až donedávna v judikatuře jasno (viz usnesení o přerušení řízení ze dne 18. 1. 2021, č. j. 9 Afs 18/2020 - 33, body 5 až 7). Řešení přinesl až rozsudek rozšířeného senátu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017 - 208, a to v návaznosti na rozsudek Soudního dvora EU ze dne 9. 12. 2021, *Kemwater ProChemie*, C-154/20.
44. Rozšířený senát uzavřel: „Soudní dvůr EU tedy potvrdil to, že postavení dodavatele zboží nebo poskytovatele služeb jako osoby povinné k dani (v případě ČR plátce DPH) je jednou z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH. Nicméně připustil, že za určitých podmínek nemusí být tento dodavatel jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce DPH nutně měl. Důkazní břemeno o tom tíží osobu uplatňující nárok na odpočet DPH. Výjimkou je situace, že údaje potřebné k ověření, zda je hmotněprávní podmínka nároku na odpočet DPH naplněna, má k dispozici správce daně.“ (bod 21).
45. Rozsudkem Soudního dvora EU ve věci *Kemwater ProChemie*, který je pro Nejvyšší správní soud závazný (viz rozsudek rozšířeného senátu č. j. 1 Afs 334/2017 - 208, bod 29), tak byly dosavadní závěry judikatury Nejvyššího správního soudu buď popřeny (rozsudek ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017 - 78, podle něhož není otázka prokazování toho,

zda dodavatel byl plátcem DPH, podstatná), nebo významně doplněny (zbývající většinová judikatura, jíž se stěžovatel dovolává, a která trvala na tom, že identita dodavatele musí být postavena zcela najisto; viz její příkladný výčet v rozsudku rozšířeného senátu č. j. 1 Afs 334/2017 - 208, bod 12).

46. Žalobkyně i žalovaný jen těžko mohli předvídat, že pro posouzení splnění hmotněprávních podmínek vzniku nároku na odpočet DPH pro případ neprokázání konkrétního (deklarovaného) dodavatele může hrát roli také otázka, zda přesto nejsou s ohledem na skutkové okolnosti k dispozici údaje potřebné k ověření toho, že měl (faktický) dodavatel postavení plátce DPH. Žalobkyně nevěděla, že může případně svá tvrzení a důkazní návrhy směřovat i tímto směrem. Stejně tak si žalovaný nebyl vědom, že má také posuzovat, zda v tomto směru žalobkyně důkazní břemeno neunesla, případně zda takové okolnosti nevyplývají z informací, které má k dispozici. Pro odepření nároku žalobkyně na odpočet DPH tak nepostačí, pokud plnění nebylo poskytnuto dodavatelem deklarovaným na daňovém dokladu. Dospěje – li žalovaný k závěru, že sporná plnění byla (fakticky) poskytnuta, avšak osobou odlišnou od deklarovaného dodavatele (tj. společnosti Papilio), v závislosti na tvrzeních a důkazních návrzích žalobkyně, k nimž jí dá prostor, popřípadě v závislosti na informacích, které má k dispozici, vyhodnotí důkazy a posoudí, zda faktický dodavatel (byť by nebyl jednoznačně identifikován) měl nutně postavení plátce DPH. Teprve poté může rozhodnout o nároku žalobkyně na odpočet DPH (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2022, č. j. 9 Afs 18/2020-38).

Zbývající žalobní námitky:

47. Krajský soud předesílá, že s ohledem na zrušovací důvod zbývající žalobní námitky vypořádal pouze stručně, a to pouze ty, které nejsou dotčeny zrušovacím důvodem. Stejným způsobem byly vypořádány v prvním rozsudku, když krajský soud neshledal žádný důvod ke změně již vysloveného názoru.
48. Žalobkyně namítla, že lhůta, která jí byla poskytnuta k vyjádření se k rozsáhlému úřednímu záznamu o výsledku kontrolního zjištění, prodloužená k její žádosti, byla nepřiměřeně krátká.
49. Dle § 88 odst. 2 daňového řádu *správce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření. Podle odstavce. 3 téhož ustanovení pak na žádost daňového subjektu stanoví správce daně přiměřenou lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění. Nedojde-li na základě tohoto vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhnout jeho další doplnění.*
50. Institut seznámení daňového subjektu s výsledky kontrolního zjištění (§ 88 odst. 2) a na něj navazující institut lhůty k vyjádření se k těmto výsledkům (§ 88 odst. 3) spolu vytvářejí procesní záruku náležitě zjištěného skutkového stavu během daňové kontroly. První z právě jmenovaných ustanovení slouží k seznámení daňového subjektu s podklady, z nichž bude vycházeno při zpracování zprávy o daňové kontrole. Prostřednictvím něj se výsledky kontrolního zjištění předkládají daňovému subjektu k eventuálnímu vyjádření. Smyslem § 88 odst. 3 daňového řádu je zabránit účelovému oddalování projednání zprávy o daňové

kontrole a opakovaným doplňováním kontrolních zjištění správce daně (viz obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 7. 2013, č. j. 7 Afs 12/2013-42). Jeho funkcí je koncentrovat kontrolní postup ve vztahu k doplňování kontrolních skutkových zjištění, tj. umožnit vydání zprávy o daňové kontrole.

51. Ačkoliv krajský soud připouští, že mezi výzvou k vyjádření se k výsledkům kontrolního zjištění (doručeno žalobci 11. 9. 2017) a samotným projednáním zprávy o daňové kontrole (nařízený termín dne 23. 10. 2017) byla lhůta poměrně krátká, i případné pochybení správce daně v délce lhůty by nebylo vadou, která by měla vliv na zákonnost rozhodnutí, a to z několika důvodů. Nastalá koncentrace nebrání uplatnění skutkových námitek v následném odvolacím řízení, neboť daňové řízení je ovládáno apelačním principem (srov. např. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 15/2007 – 75 z 14. 4. 2009 nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 5. 2019, č. j. 6 Afs 323/2018 – 38). Žalobkyně i po ukončení daňové kontroly měla možnost se proti skutkovým zjištěním účinně hájit a prokázat svá vlastní tvrzení, což také učinila, když nejenže podala vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění (dne 25. 9. 2017), ale podala i rozsáhlé odvolání. Proto se nelze domnívat, že i případným pochybením správce daně při stanovení lhůty k vyjádření se k výsledkům kontrolního zjištění podle § 88 odst. 3 daňového řádu žalobkyně ztratila možnost účinné obrany proti skutkovým zjištěním, která byla zásadním podkladem pro vydání dodatečných platebních výměrů. Nutno dodat, že žalobkyniným rozsáhlým odvoláním se žalovaný pečlivě zabýval, přičemž ani výtky směřující proti kontrolním zjištěním, ani jiné odvolací námitky neshledal důvodnými.
52. Žalobkyně dále namítala, že dodatečné platební výměry byly vydány před ukončením daňové kontroly, což považuje za neodstranitelnou vadu řízení. Krajský soud ověřil ve spise, že žalobkyni byla zpráva o daňové kontrole za rok 2012 doručena 24. 10. 2017 do datové schránky, dodatečné daňové výměry jí byly doručeny tentýž den, vydány byly den předcházející. Ačkoliv lze tedy žalobkyni přisvědčit, že k ukončení daňové kontroly vskutku došlo podle § 88 odst. 5 daňového řádu až dne 24. 10. 2017 a že dodatečné platební výměry vycházejí ze zprávy o daňové kontrole, která nebyla ke dni jejich vydání ukončena, jedná se opět o vadu, která nemá vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci. Předně je třeba přihlédnout k povaze institutu projednání zprávy o daňové kontrole, která je konečnou fází daňové kontroly a primárně slouží pouze k seznámení daňového subjektu s konečným stanoviskem správce daně, přičemž v této fázi již nelze navrhopat další důkazy a uvádět nové skutečnosti, nemůže také dojít ke změně výsledků kontrolního zjištění (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 2. 2018, č. j. 9 Afs 305/2016 - 31, nebo ze dne 12. 4. 2018, č. j. 4 Afs 1/2018 – 48). Žalobkyně byla se zprávou o daňové kontrole seznámena v tentýž den, kdy jí byly doručeny dodatečné platební výměry, což její procesní situaci nemohlo nijak ovlivnit, neboť ve fázi ukončení daňové kontroly již nemohla z důvodu koncentrace daňového řízení podle § 88 odst. 3 daňového řádu navrhopat další doplnění výsledků kontrolního zjištění. Uplatnění námitek v rámci odvolacího řízení však žalobkyni nic nebránilo a bylo jí využito. Ačkoli tedy postup správce daně nebyl v souladu s § 88 odst. 5 daňového řádu ve spojení s § 147 odst. 4 daňového řádu, neměla tato vada vliv na zákonnost rozhodnutí, a proto krajský soud i tuto námitku považuje za nedůvodnou.

53. Žalobce dále namítl neurčení úředních osob, zejména osob, provádějících stěžejní výsledky svědkyň K. a O.
54. Podle § 12 odst. 2 daňového řádu je úřední osobou *zaměstnanec, který se bezprostředně podílí na výkonu pravomoci správce daně, nebo osoba oprávněná k výkonu pravomoci správce daně zákonem nebo na základě zákona*. Dle odst. 3 téhož ustanovení *úřední osoba prokazuje svoje oprávnění k úkonům při správě daní služebním průkazem, pokud tak stanoví zákon, popřípadě jiným způsobem*. Podle odst. 4 pak *o tom, kdo je v dané věci úřední osobou, se provede úřední záznam a správce daně o tom osobu zúčastněnou na správě daní na požádání informuje. Úřední osoba na požádání osoby zúčastněné na správě daní sdělí své jméno, příjmení, služební nebo obdobné označení, a ve kterém organizačním útvaru správce daně je zařazena*.
55. Daňový řád sice ve svém dřívějším znění ukládal správci daně povinnost založit pověření úřední osoby formou úředního záznamu do spisu, avšak novelou č.458/2011 Sb. byl požadavek na vyhotovení úředního záznamu z tohoto ustanovení vypuštěn. Z důvodové zprávy k zákonu č. 458/2011 Sb. je patrné, že zákonodárce shledal požadavek na vyhotovení úředního záznamu o oprávněné úřední osobě nadbytečným a za podstatné považoval zachování možnosti osoby zúčastněné na správě daní se na konkrétní oprávněnou úřední osobu dotázat: *„Účelem stávající procesní právní úpravy bylo zakotvit právo osoby zúčastněné na řízení na informaci o tom, která konkrétní úřední osoba se na daném úkonu podílela. Zachycování této informace prostřednictvím formalizovaného úředního záznamu se však ukázalo pro aplikační praxi jako nevhodné a zbytečně administrativně zatěžující. Smysl a účel měněného ustanovení se přijetím navrhované úpravy nezmění. Nadále zůstává zachováno právo osoby zúčastněné na správě daní na informaci o tom, kdo je v její věci příslušnou úřední osobou“* (sněmovní tisk č. 473/0, 6. volební období, www.psp.cz).
56. V posuzované věci žalobkyně věděla, kdo jako úřední osoba v řízení vystupuje a kdo provedl výslech svědkyň K. a O. Její právo dotázat se na tyto osoby a související právo vznést námitku podjatosti tak bylo zachováno a absence založení pověření těmito osobám v daňovém spise nevedla k nezákonnému rozhodnutí ve věci samé (obdobně viz rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 10 Afs 371/2017 – 69 z 12. 7. 2018). Nadto, jak dovodila judikatura Nejvyššího správního soudu, ani absence prvotního pověření nemá vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé, a to i za účinnosti dřívější právní úpravy, která předvíдалa vyhotovení úředního záznamu; jehož smysl byl (jak naznačuje i výše citovaná důvodová zpráva) pouze informativní a měl umožnit účastníkovi řízení dozvědět se, kdo se na rozhodování jeho věci podílí, zejména s ohledem na možnost uplatnit námitku podjatosti. Úřední záznam sám o sobě nezakládá pravomoc konkrétního úředníka provádět jednotlivé úkony, takové oprávnění plyne především z jeho pracovní pozice v rámci správního orgánu a z vnitřních předpisů (obdobně viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2015, čj. 8 Afs 37/2015-59 nebo rozsudek ze dne 21. 3. 2012, čj. 1 As 25/2012-34). Ani tato žalobní námitka tak není důvodná.
57. Žalobkyně namítla nemožnost účastnit se výslechu svědkyň K. a O.

58. Ze spisu vyplývá, že žalobkyni bylo datum provedení výslechu těchto svědkyň oznámeno dne 8. 1. 2017, místo, kde budou svědkyně vyslechnuty, jí bylo sděleno teprve 16. 1. 2017 z důvodu režimu ochrany svědků.
59. Podle § 96 odst. 5 daňového řádu, o *provádění svědeckých výpovědí správce daně daňový subjekt včas vyrozumí, nebrotí – li nebezpečí z prodlení*.
60. Právo účasti daňového subjektu při provádění výslechu svědka a právo vyjádřit ke všem prováděným důkazům, představuje jednu ze záruk spravedlivého procesu. Daňový subjekt má právo účastnit se výslechu svědka ve svém daňovém řízení. Toto právo náleží daňovému subjektu v kterékoliv fázi daňového řízení či postupu správce daně. Právu být přítomen výslechu svědka odpovídá povinnost správce daně včas daňový subjekt vyrozumět o datu a místě chystaného výslechu svědka, konkretizovat osobu svědka a předmět jeho výslechu a poučit daňový subjekt o jeho právu účastnit se výslechu a klást v jeho průběhu svědkům otázky (kromě výjimečných situací). Sdělení konkrétních údajů je důležité pro zvážení daňového subjektu, zda a případně kterých výsledků se zúčastní, a též pro dobrou a reálnou přípravu na výslech (srov. komentář k ustanovení § 96 odst. 5 daňového řádu in Baxa J. a kol.: *Daňový řád. Komentář. I. díl*. Praha: Wolters Kluwer, a. s., 2011, rov. též např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2019, č. j. 2 Afs 138/2018 – 48)). Reálné zajištění tohoto práva je povinností správce daně a jeho naplnění spočívá mj. ve včasné vyrozumění o výslechu, a to včetně konkretizace údajů o věci a osobě, která má být vyslechnuta.
61. Splnění této povinnosti však vždy musí vycházet z konkrétní situace. Konečně, i judikatura připustila, že jsou situace, kdy nezajištění účasti daňového subjektu u výslechu svědka není vadou, která by mohla mít za vliv na zákonnost rozhodnutí, viz rozsudek č. j. 9 Afs 288/2014 – 38 z 22. 4. 2015, bod 25. Za stěžejní v nyní posuzované věci považuje krajský soud tu skutečnost, že správce daně s dostatečným předstihem vyrozuměl žalobkyni o tom, že svědkyně budou vyslýchány a který den se tak stane, vyrozuměl ji rovněž, že jde o situaci výjimečnou s ohledem na postavení svědkyň jako utajených svědků. Za této situace lze považovat jednodenní lhůtu mezi vyrozuměním a sdělením místa uskutečnění výslechu za lhůtu odpovídající ještě zákonnému požadavku na vyrozumění „včas“. Možnost být u výslechu přítomen tak byla žalobkyni dána a bylo jen na ní, jak si to zorganizuje. Kolaps dálnice mohla žalobkyně předvídat vzhledem roční době, kdy byl výslech prováděn, a neutěšený stav dálnice D1 v dané době byl obecně znám. Mohla tedy vyjet tak, aby výslech, který byl pro ni podstatný a současně vzhledem k postavení svědkyň komplikovaný v realizaci, stihla.
62. K rozšíření této žalobní námitky poté, co ve věci rozhodl Nejvyšší správní soud, spočívající v tom, že žalovaný nepředestřel svědkyním okolnosti, které žalobkyně požadovala objasnit, krajský soud nepřihlédl, protože byla vznesena po uplynutí lhůty pro uplatnění žalobních bodů, vyplývajících z § 72 odst. 1 s. ř. s., přičemž žaloba v tomto neobsahovala žádný zárodek nově uplatněné argumentace.
63. Žalobní námitka tak není důvodná.

64. Žalobkyně namítla, že nebyla seznámena se změnou právního názoru žalovaného, který na rozdíl od správce daně považuje její účast v podvodu na DPH za vědomou nikoliv nedbalostní.
65. Krajský soud ověřil, že správce daně ve Zprávě o daňové kontrole uzavřel, že žalobkyně „o podvodu se zřetelem ke všem výše uvedeným nestandardnostem mohl vědět“ (strana 32 zprávy o daňové kontrole za zdaňovací období 2012 a 2013 a strana 28 zprávy o daňové kontrole za zdaňovací období leden 2014 až dubem 2014). V napadeném rozhodnutí žalovaný uzavírá, že „účast odvolatele na podvodném jednání nebyla pouze nedbalostní (tj. že by odvolatel ignoroval okolnosti svědčící o podvodu a nepřijal žádná opatření k nápravě a že by tedy o podvodném jednání vědět měl a mohl), ale učinil závěr, že odvolatel o své účasti na podvodném jednání věděl, res. vědět musel“ (bod 199 odůvodnění napadeného rozhodnutí). V seznámení se zjištěnými skutečностями a výzvě k vyjádření se v rámci odvolacího řízení není změna posouzení účasti žalobkyně na podvodu z nedbalostního na úmyslné uvedena.
66. Podle § 115 odst. 2 daňového řádu, *provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečностями a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.*
67. Jak vyplývá ze samotné dikce citovaného ustanovení, je povinností odvolacího orgánu v případě, kdy doplní dokazování a dospěje k jinému právnímu posouzení, než ze kterého vyšel správce daně, seznámit s takovým posouzením řádně a včas daňový subjekt. K témuž dospěla i konstantní judikatura, která v porušení tohoto postupu spatřuje porušení zásady dvojinstančnosti řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 5. 2005 č. j. 4 Afs 34/2003 – 74, ze dne 1. 2. 2010 č. j. 5 Afs 68/2009 – 113 či ze dne 18. 12. 2014 č. j. 7 Afs 142/2014 – 28). V posuzované věci žalovaný dospěl na základě doplněného dokazování k odlišnému právnímu posouzení, než ze kterého vyšel správce daně, nenastala však druhá podmínka pro vznik povinnosti žalovaného se změnou právního názoru žalobce seznámit, kterou je ovlivnění rozhodnutí v jeho neprospěch. Z odborné literatury vyplývá, že za rozhodnutí v neprospěch stěžovatele by například bylo možné považovat takové rozhodnutí, „kdy v důsledku změny právního názoru má odvolací orgán za to, že rozhodnutí má zasáhnout tíživěji majetkovou sféru odvolatele (např. že daňová povinnost daňového subjektu měla být vyšší či daňová ztráta nižší, než jak ji správce daně stanovil)“ (srov. Baxa, J. a kol. *Daňový řád. Komentář. I. díl.* Praha : Wolters Kluwer, a. s., 2011). Jen tehdy, pokud by žalovaný hodlal rozhodnout přísněji než správce daně, byl by povinen postupovat podle ust. § 115 odst. 2 daňového řádu (srov. Lichnovský, O. a kol. *Daňový řád: komentář.* 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2010, s. 224). Taková situace v případě žalobkyně nenastala, změna právního názoru nemohla ovlivnit rozhodnutí v její neprospěch, neboť nevedla k zvýšení daňové povinnosti ani nebyla důvodem pro potvrzení prvostupňových rozhodnutí. Za této situace žalovaný nebyl povinen se změnou právního názoru žalobkyni seznámit (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne č. j. 7 Afs 215/2015 – 194 z 2. 10. 2015). Námitka tak není důvodná.

68. Nedůvodná je rovněž námitka, že žalovaný žalobkyni neseznámil s hodnocením provedených důkazů. Účelem § 115 odst. 2 daňového řádu je zabránit vydání překvapivého rozhodnutí, což žalovaný respektoval. K otázce povinnosti uvést v seznámení i hodnocení provedených důkazů se vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 24. října 2013, č. j. 5 Afs 68/2013 – 43 tak, že žalovaný není před vydáním rozhodnutí povinen seznámit daňový subjekt s hodnocením důkazů, ale pouze se skutkovými zjištěními, která z provedených důkazů vyplývají. K témuž závěru se Nejvyšší správní soud přihlásil i v rozsudku č. j. 7 Afs 248/2016 – 29 ze dne 8. 2. 2017, kde se navíc zabýval i ústavněprávní argumentací a přijatý závěr považoval za ústavně konformní, přičemž ústavní stížnost proti tomuto rozsudku byla Ústavním soudem odmítnuta pro zjevnou nepřijatelnost usnesením ze dne 30. 5. 2017 sp. zn. IV. ÚS 1086/17, a dále v rozsudku č. j. 6 Afs 9/2017 – 29 ze dne 1. 3. 2017. Uvedené rozsudky Nejvyššího správního soudu odpovídají na nyní vznesené argumenty žalobkyně zcela a krajský soud nemá žádný důvod se od nich odchýlit. Ani tato žalobní námitka tak není důvodná.
69. Žalobkyně namítla, že jí žalovaný neumožnil nahlédnout do vyhledávací části spisu; vznáší další námitky k správnosti vedení spisu. K tomu krajský soud pouze stručně uvádí, že žalobkyně nekonkretizovala, jaký vliv tvrzené nesprávné vedení spisu mělo na zákonnost rozhodnutí a jaké skutečnosti, ze kterých žalovaný v napadeném rozhodnutí vycházel, jsou uvedeny ve vyhledávací části spisu, která jí nebyla zpřístupněna. Bez těchto tvrzení krajský soud uzavírá, že obecně vznesené procesní námitky nelze vypořádat jinak, než že vytýkané vady neměly vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí a jsou proto nedůvodné.
70. Co se týká námitky neprovedení výsledku navržených svědků ve vztahu k přijatým plněním od společnosti OR, krajský soud poukazuje na to, že výslech svědka N. provedl; zbývající svědci měli být vyslechnuti k existenci pochybností na straně správce daně, která byla vyřešena zrušujícím rozsudkem Nejvyššího správního soudu. Nadto vzhledem k judikатурnímu vývoji, jak byl popsán v odstavcích 43 – 46 tohoto rozsudku, vyřešení této námitky není relevantní. K otázce, zda obžaloba může být důkazem; krajský soud pouze stručně uvádí, že obžaloba může být nepochybně důkazem o tom, že byla vznesena, proti komu a kdy; závěry v ní uvedené však prokazuje pouze omezeně s přihlédnutím k jinak zjištěným skutečnostem. V posuzované věci je napadené rozhodnutí vystavěno na jiných důkazech, než pouze obžaloba, proto její využití pro účely daňového řízení zásadně nelze vyloučit. Totéž platí o usnesení o zahájení trestního stíhání.
71. K námitce nevypořádání všech odvolacích námitek krajský soud odkazuje na konstantní judikaturu správních soudů, že správní orgány a soudy nemají povinnost vypořádat se s každým dílčím argumentem, pokud proti tvrzení účastníka řízení postaví právní názor, v jehož konkurenci námitky jako celek neobstojí. Takový postup shledal ústavně konformním i Ústavní soud v nálezu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08: „*Není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná.*“ (srov. také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2015, č. j. 9 As 221/2014 - 43). V napadeném rozhodnutí žalovaný

k základním argumentačním liniím žalobkyně uvedl ucelený právní názor, vylučující jednotlivé dílčí námitky, a napadené rozhodnutí tak není nepřezkoumatelné.

Závěr a náhrada nákladů řízení.

72. Ačkoliv ve vztahu k dodavateli Propag jsou námitky žalobkyně nedůvodné, napadené rozhodnutí neobstojí, neboť vzhledem k vývoji judikatury neobstojí důvod odepření uplatněného nároku na DPH spočívající v neprokázání tvrzeného dodavatele OR (viz bod 43 tohoto rozsudku). Napadené rozhodnutí je tak nezákonné a krajský soud je podle § 78 s. ř. s. zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, ve kterém je tímto vysloveným právním závěrem vázán (§ 78 odst. 4, 5 s. ř. s.)
73. Vzhledem k tomu, že v řízení byla plně procesně úspěšná žalobkyně, vzniklo jí v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. právo na náhradu nákladů řízení, k jejichž náhradě soud žalovaného zavázal. Náklady řízení žalobkyně představují zaplacený soudní poplatek za podání žaloby ve výši 3.000,- Kč, dále odměna ze zastoupení advokátem podle vyhlášky č. 177/1996 Sb. ve výši 3.100,- Kč, podle § 7 bod 5 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., a to za šest úkonů právní služby, a to příprava převzetí zastoupení, podání žaloby, replika k vyjádření žalovaného, účast u jednání dne 14. 8. 2019 a 23. 2. 2022, vyjádření ke kasační stížnosti, podle § 11 odst. 1 písm. a), d a g) vyhlášky, odměna ve výši 50% za účast u vyhlášení rozsudku podle § 11 odst. 2 písm. f) vyhlášky, sedmkrát režijní paušál ve výši 300,- Kč za každý z těchto úkonů právní služby podle § 13 odst. 3 vyhlášky, a dále DPH z těchto částek s výjimkou zaplaceného soudního poplatku podle § 57 odst. 2 s. ř. s. Všechny tyto náklady řízení podle obsahu spisu žalobkyni prokazatelně vznikly a jedná se o náklady nezbytně nutné k uplatnění jejího práva. Krajský soud žalobkyni nepřiznal náhradu hotových výdajů za vyjádření po rozhodnutí Nejvyšším správním soudem, neboť se nejedná o úkon nezbytně nutný k uplatnění práv žalobkyně. Soud žalovaného k zaplacení účelně vynaložených nákladů zavázal, a to k rukám zástupce žalobkyně podle § 149 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 ustanovení § 160 odst. 1 občanského soudního řádu, neboť tato lhůta je přiměřená možnostem žalovaného.

Poučení:

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

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

Ostrava 13. dubna 2022

Mgr. Jiří Gottwald

Shodu s prvopisem potvrzuje

předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje