



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 Hlušíka, Ph.D. ve věci

žalobce: **PREMIE group, s. r. o.**
sídlem Dolní náměstí 309, 755 01 Vsetín
zastoupený advokátkou Mgr. Nikolou Jílkovou
sídlem Drobného 324/72, 602 00 Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 4. 2019, č. j. 15929/19/5300-21441-712599

takto:

I. Žaloba se **zamítá**.

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

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobce se podanou žalobou ze dne 1. 7. 2019 domáhal zrušení shora vymezeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo rozhodnuto o odvolání žalobce proti rozhodnutím

Shodu s prvopisem potvrzuje P.S.

Finančního úřadu pro Zlínský kraj ze dne 12. 4. 2018, dodatečným platebním výměřům, jímž byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2013 – září 2014 a dále listopad 2014 a leden až duben 2015.

2. Žalobce namítl absenci právní jistoty postavení žalobce v průběhu celého řízení; správce daně vyzýval žalobce k prokázání jak splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně, tak zároveň k prokázání dobré víry neúčasti na podvodu. Správce daně žalobce již od počátku stavěl do právní nejistoty, v jakém procesním postavení se nachází. Napadené rozhodnutí je v rozporu s uvedenými výzvami a je z tohoto pohledu nepřezkoumatelné, resp. nezákonné.
3. Dále žalobce obsáhle namítal absenci chybějící daně a daňového podvodu. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že shledal chybějící daň u jím zjištěných řetězců, když správce daně identifikoval 30 různých řetězců. V prvním řetězci popsal žalovaný chybějící daň v bodě [45] nekontaktností společností SELVI GROUP a A. M. invest, když odkázal na body [40] a [42] svého rozhodnutí s tím, že není možno ověřit údaje zahrnuté do daňových přiznání uvedených společností a tím splnění jejich daňové povinnosti na výstupu z šetřených poskytnutých zdanitelných plnění. Taková identifikace chybějící daně je nesprávná, když navíc z napadeného rozhodnutí „mezi řádky“ vyplývá, že uvedené společnosti podaly daňová přiznání a pravděpodobně i odvedly daň. Nelze v takovém případě založit úvahu o chybějící dani pouze na skutečnosti, že správce daně si nemohl údaje z daňového přiznání ověřit. Nadto, z napadeného rozhodnutí současně vyplývá, že správce daně vyslychal J. S., bývalého jednatele společnosti SELVI GROUP, tedy při jeho výslechu mohl údaje obsažené v daňových přiznáních ověřit. Obdobně identifikoval žalovaný chybějící daň u dalších řetězců.
4. Žalobce ani ze zprávy o daňové kontrole ani z napadeného rozhodnutí nezjistil, v čem správce daně spatřuje v předmětných řetězcích chybějící daň, když žalovaný nevymezil chybějící daň ani co do hodnoty, ani co do času. Žalobce s poukazem na judikaturu správních soudů, např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 130/2014-60, zdůraznil, že z rozhodnutí daňových orgánů musí být jasně patrné, že došlo k narušení daňové neutrality.
5. V popisu napadeného rozhodnutí absentuje, na jakých skutkových okolnostech jsou jednotlivé tvrzené podvody založeny.
6. Žalobce dále snesl protiargumenty k nestandardním okolnostem vymezeným žalovaným, které mají svědčit o existenci daňového podvodu. Vytýkal žalovanému také absenci údajů o postavení daňového subjektu v řetězcích.
7. V průběhu řízení žalobce opakovaně namítal, a činí tak také v rámci žalobních námitek, že požadavek správce daně, aby žalobce prokazoval dobrou víru, je v rozporu se zákonem. Namítal, že dobrá víra se presumuje, její existenci není třeba prokazovat. Je to naopak správce daně, kdo je povinen prokázat, že daňový subjekt v dobré víře nejednal.
8. Žalobce označil s odkazem na závěry vyslovené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 3. 2018, č. j. 1 Afs 427/2017-48, za účelové tvrzení žalovaného, že neměl-li dodavatel žalobce uloženy závěrky ve Sběrce listin, jednalo se o problémový subjekt. Obdobně to platí o virtuálních sídlech dodavatelů. Žalobce se kontrolním mechanismům věnoval, jak vymezil mj. ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění, přičemž daňové

orgány tomuto podání nevěnovaly pozornost a ani neuvedly, proč uvedená opatření nebyla z jejich pohledu dostačující.

9. Kromě uvedených argumentů namítl žalobce zejména také nezákonnost úkonů správce daně; uvedl, že ačkoli nezákonnost úkonů namítal v řízení opakovaně, žalovaný na ni nikterak nereagoval a napadené rozhodnutí je proto nepřezkoumatelné. Nejedná se přitom a námitku marginální.
10. Jak vyplývá z daňového spisu i ze zprávy o daňové kontrole, uskutečnil správce daně dne 25. 8. 2015 jednání s panem J. S., zaprotokolované jako jednání se třetí osobou pod č. j. 153018/15/3312-60562-803400, přičemž v rámci tohoto jednání pan S. úředním osobám mimo jiné sdělil, že pronajímá některé plochy na budovách, že z hlavy neví, musel by se podívat do papírů, přičemž se jedná o plochy ve Vsetíně a ve Zlíně; ve Vsetíně je nějaká reklama s nářadím a ještě asi něco na stadionu. Obsahově obdobná rozprava proběhla s paní Š. O. dne 23. 2. 2015, zaznamenaná do protokolu o ústním podání č. j. 402792/15/3312-60562-803400. Tato osoba byla následně volána také jako svědek, přičemž se u výpovědi podivovala, proč musí znovu vypovídat o tom, co již uvedla dříve. Úřední osoby dále jednaly dne 26. 8. 2015 s paní M. B., přičemž průběh jednání byl zaznamenan do protokolu o ústním podání č. j. 1530752/15/3312-60562-803400, přičemž dne 2. 9. 2015 proběhl výslech této osoby jako svědka.
11. Správce daně také získal sdělení p. Ing. L. S., a to formou dožádání, kdy tento při jednání podrobně popisoval spolupráci s obchodním partnerem. Pan S. následně ani jako svědek předvolán nebyl. Obdobně úřední osoby jednaly dne 6. 5. 2015 s panem L. F., který byl následně slyšen dne 12. 7. 2017 jako svědek a správce daně se po svědkovi dožadoval vyjádření k jeho dřívějšímu tvrzení při ústním jednání dne 6. 5. 2015.
12. Žalobce namítá, že úřední osoby uskutečňovaly jiné úřední úkony namísto výslechu svědka. Není možné bez dalšího hovořit s osobami, které obchodovaly s žalobcem a klást jim otázky jako svědkům. Tento postup nemůže být zhojen ani tím, že následně některé osoby byly předvolány ke svědecké výpovědi, tím spíše, když svědci byli směřováni k tomu, aby znovu sdělili to, co již úředním osobám sdělili dříve. Výpovědi získané mimo výslech svědka jsou tak nepoužitelné.
13. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. K námitce nezákonnosti výzev k prokázání skutečností uvedl, že správce daně zprvu vyzýval žalobce k prokázání přijetí plnění od deklarovaného dodavatele a použití přijatého plnění v rámci své ekonomické činnosti. V následném průběhu daňového řízení správce daně konstatoval a žalobce několikrát informoval o tom, že má splnění hmotněprávních i formálních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně dle § 72 a § 73 ZDPH za prokázané. Správci daně však vznikly pochybnosti, zda byl nárok uplatněn v souladu se smyslem a účelem Směrnice Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému DPH, když nabyl podezření o zasažení detekovaných řetězců podvodem. V předmětných výzvách k prokázání skutečností zcela konkrétně popsal nestandardní podmínky obchodních transakcí. Výzvy správce daně, jakož i obsah zprávy o daňové kontrole, nejsou vnitřně rozporné. Pokud správce daně vyzval žalobce k prokázání dobré víry prostřednictvím přijatých rozumných opatření, postupoval v souladu s tehdejšími pojmami rozložení důkazního břemene v rámci prokazování účasti na daňovém podvodu. V následujícím období se Nejvyšší správní soud přiklonil k názoru, že důkazní břemeno leží výlučně na správci daně a nelze jej ani v části prokazování přijetí

ochranných opatření přenést. Avšak ani optikou takto pojímaného rozložení důkazního břemene nelze dovozovat nezákonnost předmětných výzev.

14. Pokud se týče absence chybějící daně a daňového podvodu, uvedl žalovaný, že pojem „chybějící daň“ judikatura nikde blíže nekonkretizuje. S ohledem na neustálý vývoj není mnohdy reálné pro správce daně jednoznačně vyčíslit konkrétní výši chybějící daně. Správce daně na svou povinnost nerezignuje a za konstatováním porušení daňové neutrality stojí vyhledávací činnost správce daně, která často vyústí do strohého konstatování o nekontaktnosti dodavatele. Za tímto konstatováním se však skrývá celá škála možných situací, kdy dochází ke zřízení článku v řetězci. Společnosti typu „missing trader“ jsou do struktury daňových podvodů vkládány za účelem znemožnění správci daně rozkrýt celý řetězec společností. Pokud by nemožnost ověřit řádné stanovení daně vylučovala konstatování podvodu na DPH, stačilo by společnostem organizujícím podvod na dani, aby do řetězce vložily jednu nekontaktní společnost. Ve správcem daně detekovaných a popsaných obchodních řetězcích byla identifikována chybějící daň, a to jak u přímých dodavatelů žalobce, tak i u předchozích článků řetězce.
15. Podle žalovaného byly správcem daně ve 30-ti dodavatelsko-odběratelských řetězcích zjištěny okolnosti svědčící o podvodu na DPH, které jsou podrobně popsány v napadeném rozhodnutí, kde je také popsáno postavení žalobce v řetězcích.
16. Pokud se týče námitky nezákonnosti úkonů správce daně, nedošlo podle žalovaného k obcházení zákona a krácení práv daňového subjektu. Správce daně při vedení ústního jednání nebo konkrétně výslechu svědka postupoval zcela v souladu se zákonem, kdy podle § 60 daňového řádu sepsal protokol se všemi nezbytnými náležitostmi.

Zjištění z obsahu správních spisů

17. Ze správních spisů soud pro účely soudního přezkumu zjistil, že správce daně zahájil u žalobce daňovou kontrolu na DPH za říjen 2014, která byla následně postupně rozšiřována na projednávaná zdaňovací období.
18. Z obsahu spisu vyplývá, že na základě dožádání správce daně učiněného ještě před zahájením daňové kontroly, se dne 14. 4. 2015 uskutečnilo u dožádaného správce daně – Finančního úřadu pro Olomoucký kraj – ústní jednání, ke kterému se na základě telefonické domluvy dostavil Ing. L. S., jednatel obchodní společnosti HC ZUBR Přerov s. r. o., a to za účelem podání informací vztahujících se k ověření uskutečnění zdanitelného plnění mezi společnostmi HC ZUBR Přerov s. r. o. a Brněnská produkční s. r. o. na základě Smlouvy o pronájmu reklamních ploch ze dne 1. 9. 2014. Z obsahu protokolu o tomto ústním jednání jednak vyplývá, že mu nebyl přítomen žalobce, ani, že by byl k jednání předvolán, či o něm obeznámen, a dále, že dožádaný správce daně kladl podrobné dotazy týkající se ověření uskutečnění zdanitelného plnění mezi společnostmi HC ZUBR Přerov s. r. o. a Brněnská produkční s. r. o. na základě Smlouvy o pronájmu reklamních ploch ze dne 1. 9. 2014.
19. Dále, na základě dožádání správce daně učiněného ještě před zahájením daňové kontroly, se dne 4. 5. 2015 uskutečnilo u dožádaného správce daně – Finančního úřadu pro Zlínský kraj – ústní jednání, ke kterému se dostavila Mgr. D. S., která byla dotazována ve věci umístění reklamních bannerů obchodních společností STZ-servis, a.s. a VERSTA s. r. o. ve sportovní hale Euronics. Z obsahu protokolu o tomto ústním jednání jednak vyplývá,

že mu nebyl přítomen žalobce, ani, že by byl k jednání předvolán, či o něm obeznámen, a dále, že dotazy směřovaly mj. také k transakcím týkajícím se žalobce.

20. Dále, na základě dožádání správce daně, se dne 4. 5. 2015 uskutečnilo u dožádaného správce daně – Finančního úřadu pro Olomoucký kraj – ústní jednání, ke kterému se dostavil na základě telefonického ujednání bývalý jednatel společnosti AGENTURA SIRIUS, s. r. o., J. T., který byl dotazován ve věci prověření obchodní spolupráce se společností PREMIE group s. r. o. v roce 2014. Z obsahu protokolu o tomto ústním jednání vyplývá, že mu nebyl přítomen žalobce ani že by byl k jednání předvolán, či o něm obeznámen.
21. Z daňového spisu se podává, že správce daně předvolal na 2. 9. 2015 k podání svědecké výpovědi osoby J. S. a M. B. a na 7. 9. 2015 osobu J. T.
22. Z obsahu spisu dále vyplývá, že dne 25. 8. 2015 se ke správci daně dostavil z vlastní iniciativy J. S., který uvedl, že mu volala paní B., že by se měl dostavit k podání vysvětlení. Z obsahu protokolu vyplývá, že ústnímu jednání nebyl přítomen žalobce, ani o něm nebyl obeznámen, přičemž J. S. se vyjadřoval k pronájmu reklamních ploch společností A.M. invest s. r. o., mj. také žalobci.
23. Z obsahu spisu dále vyplývá, že dne 26. 8. 2015 se ke správci daně dostavila z vlastní iniciativy M.B., která uvedla, že se dostavila jako bývalá jednatelka společnosti SELVI GROUP s. r. o., kdy mělo něco přijít od správce daně. Z obsahu protokolu vyplývá, že ústnímu jednání nebyl přítomen žalobce, ani o něm nebyl obeznámen, přičemž M. B. se vyjadřovala k pronájmu reklamních ploch mj. také žalobci.
24. Dne 2. 9. 2015 provedl správce daně výslech svědkyně M. B. za účasti žalobce. Dne 7. 9. 2015 provedl správce daně výslech svědka J. T. (bez účasti žalobce, s jeho souhlasem).
25. Dne 13. 1. 2017 provedl správce daně výslech svědkyně Š. O. ve věci pronájmu reklamních ploch na domě ve Smetanově ul. čp. X ve Vsetíně v letech 2014 a 2015. V rámci tohoto výslechu byla svědkyně také dotazována ke skutečnostem, které uvedla dne 23. 2. 2015 při ústním jednání u správce daně, které se týkalo téhož předmětu.
26. Ze spisu dále vyplývá, že správce daně prováděl dokazování výsledky dalších svědků a dalšími důkazními prostředky, nicméně s ohledem na rozsah žalobních námitek má soud za to, že není zapotřebí rekapitulovat veškeré úkony správce daně v průběhu daňového řízení.
27. Z obsahu spisu se dále podává, že správce daně vyzýval žalobce výzvami k prokázání tvrzení tak, jak jsou vymezeny blíže v žalobě, včetně jejich obsahu, tedy, že u v žalobě specifikovaných výzev správce daně vyzýval žalobce jak k prokázání splnění hmotněprávních podmínek dle § 72 a 73 ZDPH, tak k prokázání dobré víry neúčasti na daňovém podvodu.
28. Po uskutečněné daňové kontrole vydal správce daně předmětné platební výměry, přičemž k odvolání žalobce bylo rozhodnuto napadeným rozhodnutím.

Posouzení věci krajským soudem

29. Krajská soud především připomíná, že ve věci již jednou rozhodl, a to rozsudkem ze dne 28. 5. 2020, kterým napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Ke kasační stížnosti žalovaného však byl tento rozsudek zrušen rozsudkem Nejvyššího

správního soudu ze dne 1. 6. 2022, č. j. 2 Afs 218/2020-46. V něm Nejvyšší správní soud vyslovil mj. tyto závazné právní názory:

- K námitce nezákonných úkonů správce daně v rámci vyhledávací činnosti NSS uzavřel, že „Správce daně využil zejména institut dožádání. Dožádání správci daně následně uskutečnili místní šetření a v rámci nich ústní jednání se třetími osobami. Jak vyplývá z protokolů o ústním jednání se třetími osobami, které byly pořízeny v době před jejich výslechem v postavení svědků, daňové orgány zjišťovaly konkrétní okolnosti transakcí, které měly spojitost se žalobkyní a kontrolovanými obdobími (například podrobnosti k umístění reklamních bannerů, k nabídkám reklamy nebo ohledně navazování kontaktu mezi jednotlivými společnostmi). Podle krajského soudu tato činnost přesáhla rozsah možné vyhledávací činnosti, čímž soud zpochybnil požadovanou nezbytnost vysvětlení. Pochybení správce daně teoreticky bylo možné zohjít tím, že by žalobkyně měla možnost se těchto ústních jednání zúčastnit, klást osobám otázky a následně na zjištění reagovat. Podle krajského soudu je nicméně třeba odmítnout postup, kdy správce daně v rámci „předzvědné činnosti“ nejprve od třetích osob zjistí, „co ví“, aby je následně k témuž mohl vyslechnout v řádném procesním postavení za možnosti aktivní účasti daňového subjektu.

Výše uvedená není v rozporu s argumentací stěžovatele, že poznatky zjištěné při vysvětlení lze pro účely dokazování využít tehdy, vyslechnou-li správce daně následně osobu jako svědka (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2018, č. j. 10 Afs 160/2018 - 45, č. 3809/2018 Sb. NSS). Kvalitativně se však bude jednat o odlišnou situaci v případě, že správce daně v rámci vyhledávací činnosti „na zkoušku“ získává od třetích osob vysvětlení, která podle potřeby opakuje jako svědecký výslech. V posuzované věci přitom správce daně takto postupoval a v některých případech dokonce svědky vyzýval, aby ve výpovědi navázali na předešlá vyjádření. Tak se stalo v případě svědeckých výpovědí paní B. a O., v nichž správce daně požadoval vysvětlení skutečností, které svědkyně předtím uvedly ve vyjádření, resp. je s některými tvrzeními konfrontoval. Na druhou stranu z protokolů vyplývá, že některé osoby se ke správci daně dostavily z vlastní iniciativy (například paní B. nebo pan S.).

V případě svědeckých výpovědí je zvláště důležitá jejich přímost a bezprostřednost. Současně je však obtížné přesně vymezit míru vlivu výše popsaného postupu správce daně na zákonnost rozhodnutí daňových orgánů. Zopakoval-li správce daně výpovědi osob (podruhé již v postavení svědků, nikoli třetích osob podávajících vysvětlení) a umožnil daňovému subjektu zúčastnit se tohoto úkonu a vykonávat související práva, spočívá případný zásah zejména v nehospodárnosti postupu a snížení bezprostřednosti svědeckých výpovědí. Nejvyšší správní soud tedy sice shledal, že některá provedená vysvětlení nesplňovala zákonný požadavek nezbytnosti, současně však nevyšlo najevo, že by tento nezákonný postup správce daně mohl mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. (důraz přidán)

V případě Ing. S. a pana S. správce daně vycházel pouze z podaných vysvětlení. Zde se jedná o odlišnou a ještě méně žádoucí situaci, protože správce daně svědecký výslech neprovedl vůbec; pana S. se mu vyslechnout nepodařilo, ač se o to pokoušel. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s krajským soudem v tom, že tento postup je nežádoucí a nesplňuje požadavek nezbytnosti, který je stanoven v § 78 a § 79 daňového řádu. Přesto soud dospěl k závěru, že zásah do procesních práv žalobkyně nedosahoval takové intenzity, aby vedl ke zrušení napadeného rozhodnutí. V případě vysvětlení Ing. S. správce daně následně vycházel z listinného

důkazu v podobě emailové komunikace mezi ním a jinou svědkyní. Vysvětlení pana S. sloužilo jako jeden z řady podkladů pro rozhodnutí. Obsah vysvětlení nepřinesl převratné či zcela stěžejní informace, na kterých by se rozhodnutí daňových orgánů zakládala nebo by v případě jejich absence byla tato rozhodnutí opačná. Správce daně zároveň shromáždil další důkazní prostředky, které jej vedly ke shodnému závěru. Stěžovatelka měla možnost seznámit se s tímto vysvětlením (stejně jako s listinnými důkazy) při nablizení do spisu, případně navrhnout výslech pana S. v řízení před krajským soudem. Tato námitka má proto spíše formální povahu, a Nejvyšší správní soud tak nepřisvědčil závěrům krajského soudu. (důraz přidán)

To ale neznamená, že žalovaný může libovolně užívat institutu vysvětlení „na zkoušku“ a poté podle potřeby selektovat ta vysvětlení, která se rozhodne zopakovat formou svědeckého výsledku. Pokud by skutková zjištění správce daně stála na nezákonně užitém institutu vysvětlení „na zkoušku“ v podstatné míře (na rozdíl od nyní řešené věci), nebyl by skutkový stav zjištěn v souladu se zákonem. Správce daně totiž musí v souladu s § 8 daňového řádu zohlednit a odůvodnit vše, co vyšlo při správě daní najevo, bez ohledu na to, zda důkazní prostředky svědčí ve prospěch nebo v neprospěch daňového subjektu.“

- K námitce neexistence chybějící daně se NSS „ztotožňuje se stěžovatelem v tom, že krajský soud hodnotí narušení neutrality daně příliš úzce a izolovaně. Podvod na DPH je judikaturou chápán jako kombinace chybějící daně u některého z článků řetězce (narušení neutrality) a podezřelých či nestandardních okolností. Obojí v souhrnu svědčí o tom, že k neodvedení daně nedošlo v důsledku pouhého podnikatelského selhání, nýbrž v důsledku podvodného jednání. Nekonтактnost výše uvedených společností a od ní se odvíjející závěr o chybějící dani nejsou jediným předpokladem závěru o existenci podvodu na DPH; jsou doplněny řadou dalších nestandardností v jednotlivých obchodních řetězcích, které žalovaný v napadeném rozhodnutí popsal.“

- K námitce nezákonnosti výzev k prokázání skutečností NSS „soubhlasí se stěžovatelem a zčásti též s krajským soudem v tom, že tvrzení o přenosu důkazního břemene na žalobkyni, obsažená ve výzvách k prokázání skutečností, nebyla z pohledu stávající judikatury správná. Přesto byl opodstatněný požadavek, aby žalobkyně (chtěla-li být v daňovém řízení úspěšná) rozporovala závěry správce daně o své účasti na daňovém podvodu. Objektivní okolnosti svědčící tomuto závěru správce daně v jednotlivých výzvách popsal. Žalobkyně tímto způsobem mohla nabídnout vlastní verzi skutkového děje, což však neučinila.“

- Závěrem NSS uzavřel, že vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud shledal podmínku identifikace chybějící daně (stejně jako existenci nestandardních okolností) za splněnou, je na krajském soudu, aby se v dalším řízení zabýval splněním či nesplněním podmínek, za kterých lze odpočet odepřít v rámci dalších dvou kroků vědomostního testu (tedy zda správce daně prokázal, že žalobkyně o svém zapojení v podvodném řetězci věděla či vědět měla a mohla, a poté i tím, zda mohla své účasti na podvodu zabránit).

30. Krajský soud, vázán právním názorem vysloveným v kasačním rozsudku NSS ve smyslu § 110 odst. 4 s. ř. s., přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
31. Ve věci přitom krajský soud rozhodl bez nařízení jednání ve smyslu § 51 s. ř. s.; k tomu soud podotýká, že žalobce k výzvě soudu podáním ze dne 9. 8. 2022 sdělil, že netrvá na

nařízení ústního jednání, přesto však s ohledem na obsah rozsudku NSS navrhl výslech svědků, kteří byli podle NSS vyslechnuti chybně. Uvedené sdělení je tedy zjevným souhlasem žalobce s rozhodnutím bez nařízení jednání. Návrh na provedení důkazu svědeckými výpověďmi na tomto nic nemění; pokud by měl krajský soud za to, že je na místě návrhu na dokazování vyhovět, nezbylo by mu, než ústní jednání nařídít. Krajský soud však dospěl k závěru, že uvedenému návrhu nevyhoví, neboť NSS v kasačním rozsudku (viz zdůrazněné právní závěry výše) sice shledal pochybení správce daně při zjišťování skutkového stavu v rámci vyhledávací činnosti, zároveň však dospěl k závěru, že zásah do procesních práv žalobkyně nedosahoval takové intenzity, aby vedl ke zrušení napadeného rozhodnutí. Konkrétně zdůraznil, že v případě vysvětlení Ing. S. správce daně následně vycházel z listinného důkazu v podobě emailové komunikace mezi ním a jinou svědkyní. Vysvětlení pana S. sloužilo jako jeden z řady podkladů pro rozhodnutí. Obsah vysvětlení nepřinesl převratné či zcela stěžejní informace, na kterých by se rozhodnutí daňových orgánů zakládala nebo by v případě jejich absence byla tato rozhodnutí opačná. Správce daně zároveň shromáždil další důkazní prostředky, které jej vedly ke shodnému závěru. Žalobce měl možnost seznámit se s tímto vysvětlením (stejně jako s listinnými důkazy) při nahlížení do spisu, případně navrhnout výslech pana S. v řízení před krajským soudem. Tato námitka má proto spíše formální povahu, a Nejvyšší správní soud tak nepřisvědčil závěrům krajského soudu.

32. Krajský soud se tedy v souladu s pokyny NSS zabýval splněním či nesplněním podmínek, za kterých lze odpočet odepřít v rámci dalších dvou kroků vědomostního testu (tedy zda správce daně prokázal, že žalobce o svém zapojení v podvodném řetězci věděl či vědět měl a mohl, a poté i tím, zda mohl své účasti na podvodu zabránit).
33. Pokud se jedná o otázku vědomosti žalobce o svém zapojení v podvodném řetězci, je třeba primárně vycházet z toho, jaké objektivní okolnosti správce daně v průběhu řízení zjistil a jak je popsal v napadeném rozhodnutí. V tom směru krajský soud podotýká, že žalovaný se jednotlivými nestandardními okolnostmi transakcí zabýval velmi podrobně ve vztahu k jednotlivým dodavatelům žalobce v bodech [37] - [239] napadeného rozhodnutí. Uvedené následně shrnul v bodech [240] - [271] při posuzování vědomosti žalobce o zapojení do podvodného řetězce; zde žalovaný popsal následující objektivní okolnosti v rámci zkoumaných transakcí, svědčící o existenci podvodu na DPH.

- jednání žalobce s primárními články obchodních řetězců

- žalobce jednal přímo s majitelkou nemovitosti, paní O., přesto na jeho doporučení tato uzavřela nájemní smlouvu se společností SELVI GROUP. Žalobce pak uzavřel smlouvu s dalším mezičlánkem řetězce, společností A.M. invest.

- žalobce jednal přímo se společností DOUBLE LF co do konkretizace samotné reklamy uzavírané mezi společnostmi DOUBLE LF a ZERANO TRADE

- žalobce jednal přímo se společností NOVESTA SPORT, resp. společností Handball Club Zlín, a mohl sjednat kontrakt přímo s těmito subjekty, namísto toho těmto k uzavření smlouvy doporučil společnost SELVI GROUP a sám si pak pronajal předmětné plochy od této společnosti za výrazně nadhodnocenou sumu

- žalobce jednal přímo s majiteli ploch manželky Kostkovými, resp. panem V., přesto těmto doporučil k uzavření smlouvy jiné společnosti GULLRES a Brněnská produkční, se kterými pak následně sám uzavřel nadhodnocené nájemní kontrakty.

- žalobce byl přímo osloven předsedou fotbalového klubu FC Vsetín, přesto uzavřel nájemní smlouvu až se společností SELVI GROUP.

- žalobce jednal přímo se starostou spolku TJ Sokol Přerov Handball Club, přesto tomuto subjektu doporučil společnost SELVI GROUP a sám uzavřel smlouvu až s tímto prostředníkem.

- již v průběhu jednání mezi společnostmi HC ZUBR Přerov a Brněnská produkční vešla ve známost účast žalobce na obchodních transakcích v rámci pronájmu reklamních ploch na daném stadionu.

- žalobce jednal přímo s Ing. V. ohledně reklamy na futsalovém turnaji, přesto nedošlo k uzavření přímého, nýbrž až zprostředkovaného nájemního kontraktu se společností Brněnská produkční.

- žalobce jednal přímo se společností Vsetínská sportovní, avšak k uzavření přímé nájemní smlouvy nedošlo, nýbrž až zprostředkované se společnostmi AGENTURA SIRIUS a LTSB CENTRUM.

- Pronájem reklamních ploch v předchozím období

- žalobce měl v předchozím období předmětné reklamní plochy pronajaty přímo od Vsetínské nemocnice, měl reklamní plochy pronajaty na Zimním stadionu v Novém Jičíně a znal tak společnost DOUBLE LF, znal subdodavatele LED PROMOTION, měl v roce 2011 pronajaty reklamní plochy na Zimním stadionu v Uherském Ostrohu od sdružení Hokej Uherský Ostroh, měl v minulosti uzavřeny nájemní smlouvy přímo s majiteli ploch manžely K., měl v minulosti pronajaty plochy přímo od spolumajitelů J. V. a J. Š. Reklamní loga na zimní stadiony dodával žalobce, kde pak tato zůstávala na mantinelech v nezměněné podobě několik sezon po sobě, kdy se následně pouze měnily zprostředkovatelské společnosti, se kterými žalobce uzavíral nájemní smlouvy. Žalobce tedy znal cenové relace přímého pronájmu reklamních ploch, znal přímé pronajímatele, věděl o možnosti přímého pronájmu a měl možnost tento pronájem i nadále aplikovat. V šetřeném období však na tento přímý pronájem rezignoval a namísto toho přistoupil k pronájmu předmětných ploch od zprostředkovatelských společností za evidentně značně nadhodnocené ceny, kdy toto nadhodnocení muselo být žalobci v kontextu s dřívějším přímým pronájmem daných ploch jednoznačně známo.

- Navázání kontaktu s dodavateli

- správcem daně bylo zjištěno v rámci šetřeného 2. řetězce, že společnost ZERANO TRADE na svých internetových stránkách byla v rozhodné době prezentována jako stavební společnost a z těchto nijak nevyplývalo, že by měla nabízet taktéž pronájem reklamních ploch. Tomu koresponduje vyjádření jednatele této společnosti. Žalovanému tak nebylo zřejmé, na základě jakých skutečností by se měl na společnost ZERANO TRADE žalobce regulérně obracet s poptávkou na pronájem reklamní plochy. Taktéž skutečnost, že na společnost ZERANO TRADE se obrátila společnost DOUBLE LF s nabídkou pronájmu a současně žalobce s poptávkou po pronájmu, jednoznačně podle žalovaného navozuje dojem společného postupu obou společností na základě předchozí domluvy. Žalovaný měl důvodné pochybnosti o způsobu navázání kontaktu odvolatele se společností Brněnská produkční, protože dle jednatele žalobce o možnosti

reklamy ho informoval jednatel J. H., tento však vědomost o pronájmech ploch popřel. Nebylo tak zřejmé, kdo na koho se s reklamní nabídkou či poptávkou obrátil, potažmo s kým za společnost Brněnská produkční odvolatel kontrakty o pronájmu reklamních ploch dojednával.

- Dodavatelé

- Přímí dodavatelé žalobce měli ve valné většině tzv. virtuální sídlo, zásadně nezveřejňovali své účetní závěrky.

- Podpis jednatele V. M. na fakturách vydaných společností GULLRES neodpovídá jeho podpisovému vzoru na listinách uložených ve Sbírce listin v obchodním rejstříku, kdy tento rozdíl je patrný pouhým pohledem. Nesrovnalosti spočívají také v rozdílu podpisů pana V. Z. na několika vyhotovených nájemní smlouvě ze dne 25. 7. 2013.

- Postižení obchodního podílu povinné M. B. na společnosti SELVI GROUP, každému seznatelné z veřejně přístupného obchodního rejstříku, vzbuzuje pochyby o solventnosti a solidnosti uvedené společnosti, potažmo se taktéž jedná o varovnou indicii svědčící o možné problémovosti smluvního vztahu s daným subjektem. I přes výše uvedené okolnosti žalobce neměl pochybnosti ve směru sjednávání kontraktu s danými subjekty, což nesvědčí péči řádného hospodáře.

- Personální propojení

- V osobě M.B., jednatelky společnosti SELVI GROUP a zaměstnankyně společnosti ZERANO TRADE, za niž vystavovala a podepisovala všechny doklady pro žalobce, jsou tyto společnosti, které byly obě dodavatelem odvolatele, personálně propojeny. Obě společnosti se vyznačují stejnou strategií extrémního navýšení ceny plnění poskytovaného odvolateli, jakož i svého „zmizení“ v důsledku kontaktu ze strany správce daně a nemožnosti ověření splnění svých daňových povinností plynoucích z poskytnutých plnění ve prospěch žalobce. Konečně M. B. taktéž měla dispoziční právo k bankovnímu účtu společnosti A.M. invest.

- Uzavírání smluv v jeden den

- Typické pro žalobce je uzavírání kontraktů se svými odběrateli v tentýž den, ve kterém uzavřel smlouvu se svým dodavatelem. V případě 10. řetězce dokonce uzavření smluv mezi žalobce a jeho odběrateli předstihlo uzavření smlouvy mezi žalobcem a jeho přímým dodavatelem. Taková praxe jednoznačně budí dojem účelovosti takového postupu s tím, že subjekty participující na řetězci byly na uvedeném postupu předem domluveni, a to se znalostí všech souvisejících konsekvencí včetně navýšení ceny plnění a z toho vyplývajících daňových výhod v podobě vysokého odpočtu daně na vstupu. V neposlední řadě z uzavírání smluv v jeden den vyplývá snaha o co nejrychlejší sled jednotlivých na sebe navazujících transakcí v rámci obchodního řetězce i z důvodu možnosti eventuálního rychlého „zmizení ze scény“ u subjektů typu missing trader a zamezení tak možnosti správce daně zkontrolovat, zda byla z nadhodnocené ceny plnění odvedena daň na výstupu. Uvedená okolnost tak zapadá do celého soukolí objektivních okolností

Shodu s prvopisem potvrzuje P.S.

tvořících logickou a vzájemně se doplňující soustavu na sebe navazujících skutečností prokazujících vědomou účast odvolatele na daňovém podvodu.

- Navýšení ceny plnění

Správce daně, potažmo žalovaný, identifikovali v jednotlivých řetězcích navýšení ceny pronájmu reklamních ploch, a to ceny plnění požadované prvním pronajímatelem plochy (jejím vlastníkem) a ceny, kterou ve výsledku uhradil žalobce svému dodavateli. Jednalo se o následná zjištění: v 1. řetězci došlo k navýšení ceny více než 55x, ve 2. řetězci více než 8x, ve 3. řetězci více než 15x, ve 4. řetězci více než 18x, resp. 19x, v 5. řetězci více než 52x, resp. 53x, v 7. řetězci více než 5x, v 8. řetězci více než 14x, v 9. řetězci více než 24x, v 10. řetězci více než 22x, v 11. řetězci více než 20x, ve 12. řetězci více než 28x, ve 13. řetězci více než 23x, ve 14. řetězci více než 24x, v 15. řetězci více než 28x, v 17. řetězci více než 24x, v 18. řetězci více než 12x, resp. 16x, v 19. řetězci více než 12x, ve 20. řetězci více než 12x, ve 21. řetězci více než 20x, ve 22. řetězci více než 40x, ve 23. řetězci více než 26x, ve 24. řetězci více než 20x – 40x, ve 28. řetězci více než 40x, ve 29. řetězci více než 20x. Naopak v 6. řetězci první pronajímatel plochy neobdržel žádné plnění, totéž nastalo v 16. řetězci.

34. Krajský soud posoudil jednotlivé okolnosti svědčící o podvodu na DPH tak, jak byly popsány v napadeném rozhodnutí, a dospěl k závěru, že z těchto okolností zcela jednoznačně vyplývá, že žalobce musel vědět o svém zapojení do podvodného řetězce. Lze shrnout, že o vědomosti žalobce o účasti na podvodu na DPH svědčí především to, že ač v minulosti (v předešlých zdaňovacích obdobích) si najímal reklamní plochy od přímých dodavatelů, v řešeném období sice jednal s vlastníky reklamních ploch, avšak poté, bez důležitého důvodu, uzavřel smlouvu s dodavateli, kteří byli zprostředkovateli pronájmu reklamních ploch od jejich vlastníků, nadto tyto zprostředkovatele nezřídka sám vlastníků reklamních ploch k uzavření smlouvy doporučil. Cena, kterou se žalobce zavázal uhradit těmto následným dodavatelům, byla přitom vždy násobně vyšší, než by byl povinen uhradit přímému dodavateli reklamní plochy (vlastníkovi). Smlouvy na pronájem reklamních plochy byly mezi prvním článkem – vlastníkem plochy, zprostředkovateli a následně žalobcem uzavírány zpravidla v tentýž den. Uvedené obchodní praktiky zcela postrádají racionální odůvodnění a jako takové svědčí o jediném účelu – umělém navýšení ceny plnění přijatého žalobcem a následném uplatnění takto navýšeného odpočtu DPH žalobcem.
35. Krajský soud se tedy v hodnocení jednotlivých popsaných objektivních okolností a jejich vlivu na posouzení nároku žalobce na odpočet DPH zcela ztotožňuje s hodnocením provedeným žalovaným v napadeném rozhodnutí.
36. Pokud se týče otázky opatření, které měl žalobce přijmout k zamezení účasti na podvodu na DPH, připomíná krajský soud, že uvedenou otázkou se zabýval optikou žalobních bodů. Žalobce v jinak obsáhlé žalobě k tomuto problému pouze uvedl na str. 17, že se „žalobce kontrolním mechanismům věnoval, jak vymezil mj. ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění, přičemž daňové orgány tomuto podání nevěnovaly pozornost a ani neuvedly, proč uvedená opatření nebyla z jejich pohledu dostačující“. Lze – li uvedené konstatování považovat vůbec za žalobní námitku, je potřeba k tomu uvést, že ze všech okolností obchodování žalobce zjištěných správcem daně, potažmo žalovaným, lze učinit bez dalšího závěr, že žalobce si musel být vědom svého zapojení do podvodu na DPH a že

žádné relevantní kroky, které by uvedenému měly zabránit, nečinil, ba naopak. Kroky žalobce směřovaly právě k tomu, aby zcela účelově, účastí na podvodu na DPH, dosáhl na uměle navýšené odpočty na DPH.

Závěr a náklady řízení

37. Ze všech shora uvedených důvodů vyplývá, že žalobní námitky vznesené žalobcem nebyly shledány důvodnými, a proto soud žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
38. O náhradě nákladů řízení mezi účastníky bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobce byl v řízení procesně úspěšný a vzniklo mu tak vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

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

Ostrava 29. září 2022

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu