



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: **RATO reality s.r.o.**
sídlem Lannova 2061/8, 110 00 Praha 1
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 15. 2. 2021 č. j. 5601/21/5300-21443-711428,
ve věci daně z přidané hodnoty

takto:

- I. Žaloba se **zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Podanou žalobou se žalobce domáhal přezkoumání rozhodnutí žalovaného 15. 2. 2021 č. j. 5601/21/5300-21443-711428, jímž byla zamítnuta odvolání žalobce a potvrzena

Shodu s prvopisem potvrzuje P. S.

rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 19. 7. 2019, č. j. 2925597/19/3215-50521-807115, č. j. 2928375/19/3215-50521-807115, č. j. 2928619/19/3215-50521-807115, č. j. 2929000/19/3215-50521-807115, č. j. 2929147/19/3215-50521-807115, č. j. 2929285/19/3215-50521-807115, č. j. 2930010/19/3215-50521-807115, č. j. 2930094/19/3215-50521-807115 a č. j. 2930195/19/3215-50521-807115, kterými byly žalobci vydány dodatečné platební výměry na DPH za zdaňovací období měsíců ledna – srpna a října 2016.

2. V podané žalobě žalobce vymezil tyto žalobní body:

- 1) V žalobním tvrzení na straně 3 – 9 a 10 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 procesní postup správce daně v souvislosti s výsledkem svědka T. R. a dále neseznámení daňového subjektu s výsledky daňové kontroly a neprojednání zprávy o daňové kontrole. Žalobce uvedl, že procesní postup žalovaného v tomto vedlejších řízení vzbuzuje oprávněné pochybnosti i ve vztahu k tvrzenému podvodu na DPH, tzn. vzniku daňové ztráty formou chybějící daně.
- 2) V další části žaloby (str. 9 – 14) žalobce v souvislosti s právní problematikou podvodu na dani cituje pasáže ze stávající judikatury vztahující se k podvodům 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.
 - *Virtuální sídlo společnosti RATO MARKET* - 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 finanční správou Územního pracoviště 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 budít 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* – 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.
- *Uplatnění nároku na odpočet z dokladů s datem přiznat daň (DPPO) odlišným od aktuálního zdaňovacího období* – toto tvrzení žalovaného je důkazem o jeho povědomí, které subjekty uskutečňovaly plnění ve prospěch žalobce. Vyjádření žalovaného ve vztahu k neznámosti dodavatelů je v přímém rozporu s tvrzením o odlišnosti dat. Na tom nemůže nic změnit výsledek daňové kontroly ve vedlejších řízeních. Není zřejmé, proč otázka odlišnosti dat nebyla položena přímo svědkovi R., který mohl odstranit veškeré pochybnosti k této objektivní okolnosti. Žalovaný v protokolu ze dne 13. 1. 2020 o výsledku svědka mohl záměrně tuto otázku nepoložit, aby následně tuto skutečnost podřadil pod objektivní okolnosti.
- *Neexistence smluvní dokumentace, úhrady a sankce za pozdní úhrady* - 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 jednatelé. 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, totéž svědek uvedl ve své výpovědi ze dne 9. 12. 2015. Žalovaný proto žalobci neprokázal odchýlné jednání v rámci obchodního vztahu s RATO MARKET.
- *Neformální pokus správce daně o zahájení daňové kontroly a postupu k odstranění pochybností* – s odkazem na bod 135 napadeného rozhodnutí žalobce uvedl, že žalovaný v rámci jiného daňového řízení u společnosti NEJMARKET s.r.o. (dále jen „NEJMARKET“) prováděl místní šetření zaměřené na dodání zboží od společnosti RATO MARKET a to dne 11. 1. 2016 v Hulíně, dne 16. 2. 2016 v Příboře a dne 29. 2. 2016 v Šenově u Nového Jičína. Dále žalobce poukázal na další průběh daňové kontroly u personálně propojené osoby NEJMARKET, která se týkala zdaňovacích období r. 2013, 2014 a 2015, přičemž všechny s výjimkou daňové kontroly za prosinec 2015 byly ukončeny ve prospěch kontrolované společnosti. Podle žalobce z časové osy vyplývá, že daňové kontroly a postupy k odstranění pochybností v rámci propojených osob probíhají kontinuálně od r. 2013 do r. 2021, z čehož

dovozuje invazivnost jednání žalovaného, přičemž zdůrazňuje časovou náročnost pro žalobce reagovat na každý požadavek žalovaného, a proto popisovaná nereakce (zřejmě odkaz na bod 135 napadeného rozhodnutí – *pozn. soudu*) nebyla způsobena záměrně, jak tvrdí žalovaný, ale z důvodu časové náročnosti prováděných daňových kontrol. Svědek R. a jednatel žalobce se ve svých vyjádřeních shodli, že se obě právnické osoby domluvily na ukončení spolupráce a převedení veškeré činnosti na jeden subjekt, a to na NEJMARKET, s výjimkou nemovitostí. Převod podnikání byl završen koncem r. 2016 a většina subjektů ztratila na významu. S těmito skutečnostmi se žalovaný nevyrovnal. Za popsané situace žalovaný nemohl v rámci vedlejšího řízení rezignovat na stanovení daně, a to zejména nepředvoláním svědka k podání svědecké výpovědi a ukončením daňové kontroly bez možnosti vyjádřit se k jejím výsledkům. Žalovaný z materiálního i procesního hlediska pochybil při stanovení daně ve vedlejším řízení.

4) Čtvrtý žalobní bod se vztahuje ke skutkovým okolnostem případu. Žalobce namítl, že z obsahu správního spisu, ani z napadeného rozhodnutí není seznatelné, že 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. Žalovaný je povinen jasným a srozumitelným způsobem uvést, v jakých skutkových okolnostech spatřuje podvod na dani a tyto okolnosti prokázat, jinak neunese své důkazní břemeno. Podle žalobce ve vedlejším daňovém řízení u RATO MARKET 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 a na rozsudek NSS sp. zn. 2 Afs 24/2007. Žalobce trvá na tom, že se žádného podvodu nedopustil, a žalovaný podvod na DPH jednoznačně a spolehlivě neprokázal. Žalovaný hodnotil většinu důkazů jako nestandardní okolnosti, přičemž nezkoumal, co je a co není standardem. Žalovaný by měl otázku standardnosti postavit najisto. Žalovaný vytvořil objektivní okolnosti, tzv. standardy, účelově k prokázání podvodu na DPH.

5) Dalším žalobním tvrzením 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. Žalovaný neprokázal dostatečným způsobem, že by žalobce měl povědomí o daňovém podvodu a že by jím přijaté plnění bylo podvodem zatíženo. 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. Důkazní břemeno přitom leží na žalovaném.

6) Žalobce brojí proti závěrům žalovaného o neunesení důkazního břemene žalobcem, kdy důvody pro neuznání odpočtu jsou uvedeny v bodech 49 – 58 napadeného rozhodnutí, avšak skutkový děj je žalovaným nesprávně vyhodnocen. Žalobce v rámci daňové kontroly předložil správci daně záznamní povinnost pro účely DPH, daňové doklady, na jejichž podkladě uplatnil odpočet DPH a dále byl vyslýchán svědek R. Žalovaný nezahájil u RATO MARKET daňovou kontrolu za měsíc 2/2016 na prověření uskutečněných zdanitelných plnění. Z postupu žalovaného dospěl žalobce k závěru, že u RATO MARKET bylo zdanitelné plnění ve prospěch žalobce uskutečněno, neboť za jiná zdaňovací období r. 2016 žalovaný dospěl k závěru o uskutečnění zdanitelného plnění. Dále z daňového řízení u společnosti MIJO-STAV, s. r. o. vyplývá, že tomuto subjektu byl uznán odpočet DPH. Napadené rozhodnutí se nevyrovnává s odlišným hodnocením skutkového děje za měsíc 2/2016 oproti ostatním měsícům r. 2016. Žalovaný neuznal odpočty žalobce proto, že žalobce nepředložil další důkazy prokazující oprávněnost odpočtu na podkladě výzvy ze dne 11. 2. 2019, která však byla napsána obecně, aniž by žalovaný blíže specifikoval své odůvodněné pochybnosti. Žalobce poukázal na rozsudek NSS sp. zn. 2 Afs 24/2007. Dále žalobce k tomuto žalobnímu bodu citoval z odborné literatury a z judikatury správních soudů k otázce důkazního břemene daňového subjektu (blíže str. 25 – 26 žaloby). K uvedeným citacím žalobce poznamenal, že daňový subjekt i správce daně musí svá tvrzení prokázat a podle žalobce důkazní břemeno z žalovaného na žalobce nepřešlo, neboť žalovaný neunesl důkazní břemeno ve věci neuskutečnění dodání zboží od deklarovaného dodavatele ve prospěch žalobce.

7) V dalším žalobním tvrzení žalobce namítl nezákonné ukončení daňové kontroly. Projednání výsledků daňové kontroly dne 15. 7. 2019 proběhlo podle žalobce 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 jejich projednání 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. 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. Na základě uvedeného nemůže být ZDK důkazem pro vydání rozhodnutí ve smyslu § 147 odst. 4 daňového řádu.

Žalobce v tomto žalobním bodě dále brojí proti nevypořádání odvolací námítky vztahující se k žalobcově námitce podjatosti úředních osob vznesené v podání ze dne 16. 7. 2019, o níž bylo rozhodnuto rozhodnutím správce daně ze dne 2. 9. 2019 č. j. 3316043/19/3200-11450-807169 tak, že správce daně podjatost úředních osob neshledal. V kontextu urychleného projednání výsledku daňové kontroly má žalobce za to, že jde o další důkaz porušování práv žalobce a nestandardní chování úředních osob. Obdobně jako při projednání výsledku daňové kontroly se úřední osoby chovaly i v rámci svědecké výpovědi ze dne 5. 9. 2019, kdy žalobce odmítl podepsat protokol o výslechu svědka z důvodu, že žalovaný nehodlal

zapisovat veškerý průběh svědecké výpovědi. Žalovaný ani nehodlal formulovat výhrady žalobce. Z postupu úředních osob je vidět zjevná averze vůči žalobci. Žalovaný se v rámci odvolacího řízení nezabýval skutkovými pochybnostmi žalobce o nepodjatosti úředních osob. Žalovaný nabídl žalobci alternativu formou stížnosti podle § 261 daňového řádu. Tento postup hovoří rovněž o zjevné podjatosti úředních osob podílejících se na daňových řízeních. Žalovaný nerespektoval práva žalobce dle daňového řádu, ani dle článku 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“).

8) Žalobce namítl nezákonnost odvolacího řízení a poukázal na jeho nestandardnost. Žalobce uvedl, že seznámení se zjištěnými skutečnostmi ze dne 1. 12. 2020 má 7 stran a je obecné, není v něm vypořádání odvolacích námitek tak, jak jsou popisovány v konečném znění napadeného rozhodnutí. Napadené rozhodnutí má 48 stran, z toho na 24 stranách se žalovaný vyjadřuje k námitkám žalobce, od strany 14 do strany 24 hodnotí důkazy ve vztahu k podvodu na dani, konstrukce hodnocení důkazů je v mnoha aspektech odlišná od hodnocení provedeného v seznámení, úvahy jsou detailní. Z postupu žalovaného je zřejmá změna právního názoru na způsob seznámení žalobce s výsledky odvolacího řízení tak, že seznamuje žalobce s výsledkem odvolacího řízení pouze v případě, dospěje-li k odlišnému právnímu názoru od správce daně, nemusí ho však seznámit s vypořádáním odvolacích námitek nebo konečným výsledkem odvolacího řízení. S tím žalobce nesouhlasí a má tento postup za rozporný s § 115 odst. 2 daňového řádu a judikaturou NSS (např. rozsudky sp. zn. 1 Afs 438/2017 a sp. zn. 10 Afs 173/2017). Podle žalobce jej měl žalovaný seznámit s hodnotícími úvahami za účelem zabránění vydávání překvapivých rozhodnutí. Žalovaný seznámil žalobce se změnou právního názoru, ale v tzv. light verzi. S blíže specifikovanými skutečnostmi nebyl žalobce seznámen, a proto se k nim nemohl vyjádřit. Tímto způsobem došlo k vydání překvapivého rozhodnutí. Žalobce dále uvedl, že žalovaný činil celou řadu zjevných procesních pochybení, která nelze bagatelizovat a jimž je třeba zabránit i s ohledem na invazivnost jednání žalovaného vůči žalobci. Podle žalobce je namístě, aby se zabránilo veškerým úmyslným „drobným“ procesním pochybením. Žalobce tvrdí, že v tomto ohledu není jasné, kdy se jedná o „drobné“ procesní pochybení a kdy ne.

- 9) Žalobce poukázal na trestně právní řízení vedené s pracovníkem 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. Žalovaný se s tvrzením žalobce o příčinné souvislosti mezi podáním trestního oznámení a prováděním daňových kontrol v napadeném rozhodnutí nevypořádal. Pracovník finanční správy byl pravomocně odsouzen shora označeným rozsudkem za závažný trestný čin. Žalobce je toho názoru, že

Shodu s prvopisem potvrzuje P.S.

celý průběh daňového řízení, včetně odvolacího řízení rozhodovaly ve své podstatě podjaté osoby podle § 77 odst. 1 písm. b) nebo c) zák. č. 280/2009 Sb., daňového řádu, v platném znění (dále jen „daňový řád“). Žalovaný se s tím nevypořádal a neprokázal, že není příčinná souvislost mezi podáním trestního oznámení a prováděním dalších daňových kontrol včetně destruktivních opatření.

3. Žalovaný ve vyjádření uvedl následující:

- K námitce týkající se vedlejšího řízení u společnosti RATO MARKET žalovaný odkázal na body 104 – 118 napadeného rozhodnutí, kde se shodnou odvolací námitkou zabýval. Zdůraznil zásadu presumpce správnosti správních aktů (srov rozsudek NSS sp. zn. 2 Afs 140/2015), když daňové řízení u společnosti RATO MARKET bylo pravomocně ukončeno, aniž by bylo podáno odvolání. Dále poukázal na rozsudek NSS sp. zn. 9 Afs 34/2012, jenž se zabýval významem jiných daňových řízení pro další subjekty v řetězci. K odkazu na svědeckou výpověď T. R. žalovaný uvedl, že jmenovaný svědek byl ale vyslechnut také v rámci odvolacího řízení v předmětné věci (blíže bod 59 napadeného rozhodnutí). S ohledem na splnění hmotně právních a formálních podmínek odpočtu daně u žalobce nebyla správcem daně shledána potřeba k další výpovědi tohoto svědka ve vztahu k společnosti RATO MARKET. Správce daně neměl v tomto směru žádné pochybnosti.
- Námitkou nesprávných závěrů o podvodu na DPH se žalovaný zabýval v bodech 119 – 168 napadeného rozhodnutí. Žalovaný zdůraznil, že povinností správce daně není prokázat, jakým způsobem a kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod. Musí být postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval (srov rozsudky NSS sp. zn. 6 Afs 130/2014, sp. zn. 2 Afs 55/2016, publikovaný pod č. 3505/2017 Sb. NSS). Správce daně dále poukázal na rozsudek NSS sp. zn. 1 Afs 304/2019, podle kterého musí správce daně zjistit skutečnosti představující v souhrnu dostatečný podklad pro přijetí domněnky, že chybějící daň je následkem cílené snahy získat neoprávněné daňové zvýhodnění. Taková situace v posuzované věci nastala, když správce daně identifikoval obchodní řetězec, v jehož rámci docházelo k fakturačnímu předprodeji zboží (stavební materiál). Žalovaný odkázal na ZDK, kde je popsán podvodný řetězec, ve kterém společnost RATO MARKET měla postavení „missing tradera“, neboť svou nekontaktností znemožnila prověření kontrolovaných traksakcí a následně neuhradila doměřenou daň. Obchodní transakce v rámci identifikovaného řetězce neodpovídaly podmínkám typickým pro subjekty, které se snaží dosahovat ekonomického zisku. Pokud se žalobce v rámci žaloby vyjadřuje ke zjištěným nestandardnostem a tvrdí, že mu nemohly být při realizaci obchodních transakcí známy, tak tyto byly popsány právě z důvodu prokázání existence daňového podvodu (body 68 – 80 napadeného rozhodnutí). Jde např. o personální propojenost mezi dodavatelem a žalobcem, nestandardní chování společnosti RATO MARKET, nezřetelný smysl obchodních transakcí atd. Nestandardnosti transakcí samy o sobě nejsou kladeny žalobci k tíži, neboť pro odepření nároku na odpočet DPH musí být vždy splněna také podmínka účasti daňového subjektu na podvodu na DPH, o níž vědět měl a mohl, za současného nepřijetí preventivních opatření k zabránění účasti na podvodu. Žalovaný důrazně odmítl žalobní tvrzení ohledně účelovosti hodnocení věci, neboť všechny závěry žalovaného ve vztahu k definovaným nestandardnostem mají řádnou oporu v obsahu správních spisů. Z popsanych objektivních okolností žalovaný zdůraznil zejména personální propojení mezi dodavatelem s žalobcem, absenci smluvní

dokumentace, ekonomickou činnost žalobce a jeho dodavatele, podmínky úhrady za zboží atd. Žalobcem provedený izolovaný rozbor jednotlivých objektivních okolností nemůže obstát, protože na objektivní okolnosti je třeba nazírat jako na souvislý logický komplex, což žalobce zcela opomíjí (rozsudek NSS sp. zn. 1 Afs 37/2012). Z provedení dokazování rovněž vyplynulo, že žalobce o své účasti na podvodném jednání věděl, nebo vědět musel, neboť v jeho jednání byla zjištěna řada natolik závažných nestandardností, že jejich souhrn vylučuje, aby se žalobce do podvodného jednání zapojil náhodou. Jeho jednání byla úmyslná, a proto není třeba se zabývat případnými opatřeními k prevenci účasti na podvodném jednání. Pokud jde o personální propojení, žalovaný uvedl, že samo o sobě nemusí automaticky bez dalšího představovat vědomé zapojení do podvodu na DPH, nicméně existence personálního propojení přes osobu R.Š. a T. R. je neoddiskutovatelná, kdy tyto osoby byly obeznámeny o veškerých poměrech žalobce i dodavatele RATO MARKET, neboť oba byli zapojeni v obou člancích zjištěného řetězce. K absenci písemných smluv žalovaný zdůraznil, že u plnění v řádu milionů Kč lze předpokládat, že řádný hospodář, byť při minimální míře obezřetnosti, by aspekty obchodního případu řádně smluvně ošetřil a tím zmírnil rizika vyplývající z předmětných obchodů (srov rozsudek NSS sp. zn. 9 Afs 10/2015). Žalobce nejen, že neuzavřel žádnou smlouvu, ale nepředložil ani žádné objednávky, na jejichž základě by mohl kontrolovat předané zboží, jeho množství a cenu. Absence jakékoliv smluvní dokumentace je nestandardní a navíc žalobci známá. K virtuálnímu sídlu, nezveřejnění účetní závěrky a absenci webových stránek žalovaný odmítl bagatelizaci skutkových zjištění. K ekonomické činnosti žalobce žalovaný uvedl, že správce daně je schopen a oprávněn učinit si úsudek o tom, jaké chování lze považovat za chování běžného ekonomicky racionálního podnikatele a v daném případě ekonomická činnost žalobce potvrzuje pochybnosti o ekonomickém smyslu předmětných transakcí, kdy bylo v rámci popsaného obchodního řetězce zboží bez fyzického pohybu dodáno novému majiteli, tj. právnické osobě, která měla shodné jednatele jako dodavatel. Zboží zůstalo ležet na stejném místě, a přesto bylo dodáno prostřednictvím osob jednajících jménem obou dotčených subjektů. V případě namítané nedostatečnosti zjištěného skutkového stavu žalobce opět poukazoval na daňové řízení u společnosti RATO MARKET, což umocňuje závěr žalovaného, že jediným účelem vstupu personálně propojené společnosti RATO MARKET na trh nebylo vykonávat běžnou ekonomickou činnost, ale získat daňové výhody prostřednictvím vytvoření podvodného řetězce. K otázce přijetí rozumných opatření a dobré víry žalovaný odkázal na body 86 – 100 napadeného rozhodnutí. Vzhledem k tomu, že žalobce se do obchodování zapojil vědomě a předmětné transakce se jeví jako předem promyšlený podvod na DPH, nebylo třeba, aby se žalovaný zabýval případnými opatřeními k prevenci podvodného jednání. K námitce zániku společnosti RATO MARKET žalovaný uvedl, že jde o dezinterpretaci žalobce, daňové řízení u označeného subjektu bylo pravomocně ukončeno a na rozhodnutí v něm vydané se vztahuje zásada presumpce správnosti správních aktů. Žalovaný uzavřel, že správní orgány obou stupňů unesly důkazní břemeno ohledně skutečnosti, že žalobce věděl či vědět musel o svém zapojení do podvodného řetězce.

- K námitce neunesení důkazního břemene žalobcem setrval žalovaný v závěru, že v řízení bylo dostatečně prokázáno, že žalobce neunesl důkazní břemeno ve vztahu k přijatému zdanitelnému plnění od společnosti RATO servis, a proto mu oprávněně nebyl uznán nárok na odpočet za zdaňovací období únor 2016. Žalovaný nesouhlasí

s tvrzením, že výzva k prokázání skutečností není jasná a že v ní správce daně neformuloval své pochybnosti. Naopak učinil tak zcela jasně a konkrétně, označil skutečnosti, které považuje za sporné a vyzval žalobce k prokázání přesně specifikovaných skutečností a předložení dokladů pro správné stanovení daně. Žalovaný poukázal na judikaturu NSS rozsudky sp. zn. 1 Afs 54/2004 a sp. zn. 9 Afs 7/2010. Předmětná výzva byla tedy vydána v souladu s ust. § 92 daňového řádu. Žalovaný zdůraznil, že žalobce na povinnost stanovenou mu předmětnou výzvou rezignoval a nijak na ni nereagoval (bližší ZDK str. 23). Rovněž hodnocení důkazů předložených žalobcem i získaných vlastním šetřením je podrobně rozvedeno v ZDK i v napadeném rozhodnutí a žalovaný se přezkoumatelným způsobem vypořádal se všemi námitkami žalobce. Správní úvahy žalovaného jsou v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu vyjádřeny v logických návaznostech na skutková zjištění. Skutečnost, že žalovaný hodnotí důkazy rozdílně od žalobce, nelze shledat nezákonným postupem (srov. rozsudek NSS sp. zn. 2 Afs 65/2007).

- K námitce týkající se nezákonného ukončení ZDK se žalovaný vyjádřil v bodech 170 – 186 napadeného rozhodnutí, na což plně odkázal a trvá na tom, že daňová kontrola byla řádně ukončena, i když žalobce odmítl ZDK podepsat. Závěrem žalovaný zdůraznil, že ZDK je pouze jedním z několika možných důkazních prostředků, není rozhodnutím, kterým by byla zakládána nebo měněna práva a povinnosti daňového subjektu, jedná se o procesní úkon, který představuje souhrnná relevantní kontrolní zjištění, která mohou sloužit jako podklad pro vyměřovací, resp. doměřovací řízení (srov. judikatura NSS – rozsudky sp. zn. 2 Afs 85/2005, sp. zn. 5 Afs 223/2004).
- K námitce postupu žalovaného v odvolacím řízení žalovaný uvedl, že žalobce byl se všemi skutečnostmi zjištěnými v rámci doplnění odvolacího řízení seznámen v souladu s ust. § 115 odst. 2 daňového řádu písemností ze dne 1. 12. 2020 (č. j. 45376/20/5300-21443-711428). V případě odvolacího řízení došlo k drobné korekci závěru. Správce daně ohledně míry vědomosti účasti žalobce na podvodu na DPH konstatoval, že žalobce vědět mohl a měl, zatímco žalovaný dospěl k závěru, že žalobce věděl, resp. vědět musel. K tomu žalovaný poukázal na judikaturu NSS rozsudky sp. zn. 10 Afs 182/2018, sp. zn. 4 Afs 159/2019. Podle žalovaného jeho názorové upřesnění nepředstavovalo takovou změnu právního názoru, se kterou počítá § 115 daňového řádu. Žalovaný proto předmětným seznámením de facto žalobci přiznal více práv, než mu náleželo. Žalovaný nijak nevybočil z rámce ust. § 115 odst. 2 daňového řádu, když seznámil žalobce pouze s nastíněnou korekcí, vyplývající se zjištěných objektivních okolností. V ostatním se žalovaný ztotožnil s posouzením věci správcem daně. Nebylo proto 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, který se touto otázkou zabýval.
- K námitce týkající se pravomocného odsouzení pracovníka finanční správy (rozsudek č. j. 1 T 203/2017-387) žalovaný uvedl, že se jedná o rozsudek ve věci, kdy soudní řízení bylo zahájeno r. 2017 a daňová kontrola u žalobce byla v nyní posuzované věci zahájena dne 2. 3. 2017. Žalobcem tvrzený postup správce daně proto nemohl mít souvislost s řešeným případem, ani namítaná delegace místní příslušnosti s uvedeným nijak nesouvisí. Rozhodnutí o delegaci místní příslušnosti k výkonu správy daní bylo vydáno dne 7. 4. 2016 z důvodu naplnění kritéria účelnosti a nikoliv z důvodu pokusu úřední osoby vylákat po žalobci finanční výhodu. Námitka možné motivace úředních osob je proto bezpředmětná, neboť tato argumentace nesouvisí s meritem věci. Žalobce

namítl podjatost úředních osob pouze v obecné rovině, nijak svou námitku nekonkretizoval, a proto ani nemůže očekávat, že by tato jeho tvrzení mohla být podřazena pod některý ze zákonných důvodů pro vyloučení úřední osoby v souladu s § 77 odst. 1 daňového řádu. Žalovaný poukázal na související, např. usnesení Ústavního soudu sp. zn. IV.ÚS 3574/15 a rozsudky NSS sp. zn. 3 As 15/2016, sp. zn. 9 As 70/2019.

4. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.
5. Žalobce v replice doručené krajskému soudu dne 2. 8. 2021 vyjádřil polemiku s obsahem vyjádření žalovaného a setval na své dosavadní žalobní argumentaci.
6. Žalovaný ve vyjádření doručené krajskému soudu dne 9. 2. 2022 reagoval na obsah repliky žalobce a setrval na své dosavadní argumentaci.
7. Žalobce ve vyjádření doručeném krajskému soudu dne 7. 3. 2022 reagoval na vyjádření žalovaného a setrval na své dosavadní argumentaci, aniž by uvedl nové skutečnosti.
8. Z obsahu správních spisů krajský soud zjistil, že správce daně zahájil u žalobce dne 2. 3. 2017 daňovou kontrolu na DPH za zdaňovací období měsíců ledna – srpna a října 2016, jejíž rozsah omezil na přijatá zdanitelná plnění. Hlavní ekonomickou činností žalobce v kontrolovaných obdobích byl pronájem a správa vlastních nebo pronajatých nemovitostí, resp. činnost obchodní. Po provedeném dokazování dospěl správce daně k závěru, že žalobce v případě zdanitelných plnění přijatých od dodavatele RATO MARKET nemá nárok na odpočet daně, neboť byl účasten podvodu na DPH. Dále správce daně odepřel žalobci odpočet daně také v případě zdanitelných plnění přijatých od dodavatelů AMBRA-TRADE s.r.o. a RATO servis s. r. o. (dále jen „RATO servis“), kdy v případě prvního z nich zjistil dvojí uplatnění téhož odpočtu daně (zdaňovací období měsíců leden a únor 2015) a v případě druhého subjektu bylo důvodem odepření odpočtu neprokázání naplnění podmínek odpočtu podle §§ 72 a 73 zák. č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění (dále jen „ZDPH“). Pokud jde o dodavatele RATO MARKET, správce daně zjistil, že zboží (stavební materiál) byl přeprořádán v rámci řetězce:

neznámí dodavatelé → RATO MARKET → žalobce

Žalobce a jeho dodavatel RATO MARKET byli personálně propojeni prostřednictvím svých jednatelů, neboť R.Š. a T. R., kteří byli v posuzovaném období jednateli žalobce, byli také jednateli společnosti RATO MARKET, jednali za oba subjekty a byli tak přímo účastni sjednávání a realizace transakcí dodavatelem RATO MARKET s jeho bezprostředními dodavateli zboží. Oba jednatelé věděli nejen to, kdo jsou dodavatelé společnosti RATO MARKET, ale také jim byly známy veškeré další okolnosti a skutečnosti související s dodáním předmětného zboží. Společnost RATO MARKET nereagovala na žádné výzvy správce daně k poskytnutí údajů a vydání listin. Z kontrolních hlášení podaných touto společností za období leden, březen – srpen a říjen r. 2016 vyplynulo, že vykazovala přijetí zdanitelných plnění od společností RATO Servis, RATO VIP, ZAHRAHA MARKET, Půjčímě vše a žalobce. Ve všech případech se jednalo o zdanitelná plnění, u nichž bylo datum přiznání daně odlišné od aktuálních

zdaňovacích období, kdy se jednalo o daňové doklady z r. 2013 – 2015, když institut kontrolního hlášení do doby 31. 12. 2015 neexistoval. Označení dodavatelé společnosti RATO MARKET byli v období datace dokladů, tj. v letech 2013 – 2015, vzájemně personálně propojeni prostřednictvím jednatelů T. R. a R. Š. (blíže ZDK str. 8 a 9 a napadené rozhodnutí bod 80). Společnost RATO MARKET přiznala ve zdaňovacích obdobích ledna, března – srpna a října 2016 uskutečněná zdanitelná plnění a nárokovala odpočet daně z plnění na vstupu (bod 68 napadeného rozhodnutí), přičemž vykázala daň ve výši, která nebyla ve vztahu k celkově vykázané ekonomické činnosti nikterak zásadní. Správce daně měl v úmyslu zahájit postupy při správě daní vůči tomuto subjektu, který mu to však neumožnil a neposkytl žádnou součinnost. Správce daně společnosti RATO MARKET za zdaňovací období měsíců ledna, března a května 2016 doměřil daň odpovídající hodnotě neprokázaného odpočtu daně a za zdaňovací období měsíců dubna, června, července, srpna a říjen r. 2016 hodnota neprokázaného odpočtu daně navýšila tvrzenou daň. Doměřená daň nebyla společností RATO MARKET uhrazena. Výzvy k zahájení postupů při správě daně byly společnosti RATO MARKET doručeny v době, kdy jednateli společnosti byli T.R. a R. Š., kteří měli možnost na procesní úkony správce daně adekvátně reagovat, k čemuž však nedošlo. Společnost RATO MARKET vykázala v přiznáních k DPH za dotčená zdaňovací období vysoká uskutečněná zdanitelná plnění a také vysoká přijatá zdanitelná plnění, což vedlo ke vzniku daně v minimální výši. Společnost RATO MARKET se následně proti stanovené dani neodvolala. Chybějící daň tedy byla zjištěna u společnosti RATO MARKET, k níž správce daně zjistil, že má virtuální sídlo a k datu 21. 12. 2016 se jejím statutárním orgánem stala společnost BUHOJA LTD, Spojené království Velké Británie a Severního Irska (dále jen „BUHOJA LTD“), kterou při výkonu funkce zastupuje J. H., pro správce daně nekontaktní osoba. J. H. podle zjištění správce daně dle obchodního rejstříku figuruje nebo figuroval ve více než 50 společnostech. Na tuto nekontaktní osobu proběhl převod společností RATO MARKET, Půjčímě vše a JRT STAVBY s.r.o. v likvidaci, v nichž působili jako jednatelé R. Š. a T. R. K převodu u společnosti RATO MARKET došlo v průběhu probíhající daňové kontroly u žalobce, kdy následně společnost RATO MARKET přestala plnit své povinnosti vůči správci daně. Podle živnostenského rejstříku společnost RATO MARKET ukončila k datu 9. 9. 2016 tehdejší živnostenská oprávnění, k datu 1. 1. 2017 se stala nespolehlivým plátcem daně a dne 17. 5. 2018 bylo o ní zveřejněno, že se jedná o nespolehlivou osobu. Společnost RATO MARKET podala přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období r. 2015 a 2016. Dle obchodního rejstříku byla tato společnost usnesením Městského soudu v Praze ze dne 4. 4. 2019 zrušena s likvidací. K jejímu výmazu pak došlo dne 7. 10. 2020. Ve sbírce listin vedené u Městského soudu v Praze tato společnost zveřejnila účetní závěrku za r. 2014 a další povinnosti již neplnila. K osobě jednatele R. Š. správce daně zjistil, že tento působí nebo působil jako statutární orgán ve 12 společnostech, které mezi sebou obchodují. Většina z nich sídlí na virtuální adrese a kromě dvou společností, nikdy nezveřejnili účetní závěrku. Bývalý jednatel žalobce (zánik funkce ke dni 25. 7. 2018) a bývalý jednatel dodavatele RATO MARKET T. R. působil jako jednatel až na pár výjimek ve shodných společnostech jako R. Š. a dále pak mj. jako jednatel společnosti R. Stav s.r.o., která v posuzované věci figuruje také jako odběratel žalobce. Na základě uvedeného správce daně dospěl k závěru, že posuzované obchodní transakce neodpovídaly podmínkám, které jsou typické a v obchodním prostředí běžné, a to i z důvodu úzkého personálního propojení mezi žalobcem a jeho dodavatelem RATO MARKET a osobami R. Š. a T. R. Na základě uvedeného dospěl

správce daně rovněž k závěru, že žalobce o svém zapojení do podvodného řetězce věděl nebo vědět musel. Na základě těchto zjištění vydal správce daně dne 19. 7. 2019 dodatečné platební výměry, jimiž žalobci doměřil DPH za označená zdaňovací období. Proti těmto platebním výměrům podal žalobce odvolání. Žalovaný v rámci odvolacího řízení změnil závěr správce daně o vědomosti žalobce o účasti na podvodu na DPH tak, že dospěl k závěru, že o své účasti musel vědět a věděl. S těmito závěry byl žalobce seznámen v rámci seznámení se zjištěními v odvolacím řízení. O podaných odvoláních, jakož i o námitkách do seznámení s výsledky odvolacího řízení žalovaný rozhodl napadeným rozhodnutím.

9. 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 „ř. s.“), přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který zde byl v době rozhodování a byl vázán obsahem žalobních tvrzení.
10. K problematice daňových podvodů krajský soud nejprve v obecné rovině poukazuje na stěžejní soudní judikaturu, která je vodítkem soudního přezkumu.
11. Podle ustálené judikatury SDEU i NSS je nárok na odpočet daně nedílnou součástí systému DPH a zásadně nesmí být omezen. Výjimku představují situace, kdy daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet daně podvodně nebo zneužívajícím způsobem. Podvodem na DPH se označuje situace, v níž *jeden* daňový subjekt jako účastník podvodu neodvede státní pokladně vybranou DPH, a *další* subjekt si ji naopak *odečte*, aby získal daňové zvýhodnění. Takový postup narušuje daňovou neutralitu. Nelze však za „jednoho“ a „dalšího“ automaticky považovat „*kteréhokoli*“ z účastníků v řetězci obchodů, ale vždy je třeba hledat skutkové vztahy a příčinnou souvislost mezi neodvedením daně a uplatněním nároku na odpočet a prokázat, že subjekt minimálně mohl vědět o skutečnostech ukazujících na možné podvodné jednání za účelem vylákání odpočtu na DPH (rozsudek NSS sp. zn. 5 Afs 60/2017, publikovaný v Sb. NSS pod č. 3705/2018, bod 69).
12. Transakce, jimiž se takový podvod uskutečňuje, neodpovídají běžným obchodním podmínkám (rozsudek NSS sp. zn. 10 Afs 182/2018, bod 30 a judikatura tam citovaná). Za takové situace je při posuzování nároku na odpočet daně nutné hodnotit všechny okolnosti transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty (rozsudek NSS sp. zn. 2 Afs 55/2016, publikovaný ve Sb. NSS pod č. 3505/2017, bod 34).
13. Účast daňového subjektu v řetězci, který byl zasažen daňovým podvodem, se posuzuje v tomto testu: 1) správce daně je povinen vysvětlit, v čem tkvěla podstata daňového podvodu, tedy vylíčit řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo; 2) pokud správce daně prokáže, že byl spáchán daňový podvod, zkoumá subjektivní stránku účasti konkrétního daňového subjektu na podvodu; 3) pokud správce daně prokáže obě dvě podmínky, tj. existenci podvodu a zaviněnou účast v podvodném obchodním řetězci, má daňový subjekt šanci se vyvinit, pokud prokáže, že přijal dostatečná opatření, která měla zamezit tomu, aby se účastnil podvodných obchodů (rozsudek NSS ze dne 20. 1. 2021, čj. 10 Afs 206/2020-41, bod 13).

14. Existenci podvodu na DPH prokazuje výhradně správce daně. Totéž platí i o zapojení daňového subjektu do podvodu včetně toho, že daňový subjekt mohl vědět, měl (musel) vědět či dokonce přímo věděl o objektivních okolnostech, které nasvědčují tomu, že obchodní transakce byla zasažena podvodem. Teprve v posledním kroku, v němž se zkoumá, zda daňový subjekt přijal dostatečná opatření, aby své účasti na podvodu na DPH zabránil, neleží důkazní břemeno na správci daně, ale na daňovém subjektu (k tomu rozsudek NSS sp. zn. 10 Afs 182/2018, body 37 až 42).
15. 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 osobami jednatelů R. Š. a T. R. 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 59-79 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 nepřijatelné a jdoucí mimo předmět tohoto přezkumného řízení.
16. 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.
17. 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 osobami R. Š. a T. R., 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 oběma jmenovanými jednatelem, 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 takto zjištěného skutkového stavu a jež jsou vtěleny jak do ZDK (strana 8-9 a 15), tak do

napadeného rozhodnutí (body 86 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 oba jednatele nebyli statutárními orgány této společnosti, odpovídá toto tvrzení zjištěním správce daně i údajům z obchodního rejstříku, nijak to však faktickou propojenost obou společností neumenšuje, pokud jde o rozhodná zdaňovací období.

18. K objektivním okolnostem *virtuálního sídla, nezveřejnění účetní závěrky a neexistence 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. Proto i v případě, že by zpochybnění neexistence internetových stránek RATO MARKET mělo racionální základ, na celkové vnímání dalších objektivních okolností by to nemělo žádný vliv. Komplexní způsob hodnocení objektivních okolností reflektuje také stávající judikatura (např. rozsudek NSS sp. zn. 1 Afs 53/2016 nebo sp. zn. 1 Afs 37/2012).
19. K námitce týkající se *uplatnění nároku na odpočet z dokladů s datem přiznat daň odlišným od aktuálního zdaňovací období* krajský soud uvádí, že žalobce svým tvrzením nijak konstruktivně nerozporoval a tudíž ani nezpochybnil hodnocení žalovaného vyjádřené v bodech 68 a 91 napadeného rozhodnutí. Závěry žalovaného jsou totiž opřeny především o nezpochybnitelné personální propojení nejen žalobce a jeho přímého dodavatele RATO MARKET, ale také obou těchto subjektů se subdodavatelem (blíže bod 68 napadeného rozhodnutí). Žalobní tvrzení o záměrném nepoložení konkrétní otázky svědku R. správcem daně je nepodloženou fabulací.
20. K *neuzavření písemné smlouvy s dodavatelem* žalobce neuvedl v žalobě nic, co by zpochybnilo závěry žalovaného vyjádřené v bodech 95 a 96 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.
21. Námitkou směřující k *neformálnímu pokusu o zahájení daňové kontroly* žalobce opět brojí proti postupu správce daně ve vedlejší řízení (u RATO MARKET), což považuje krajský soud v tomto soudním přezkumu s ohledem na předmět řízení za nepřípustné, jak již vyjádřil výše v argumentaci k prvnímu žalobnímu bodu. Ani důvody, které vedly jednatele Š. a R. jako statutární orgány RATO MARKET k naprosté pasivitě vůči správci daně a jeho požadavkům, nemají v nyní souzené věci žádnou relevanci.
22. Obecně lze ke třetímu žalobnímu bodu uzavřít, že žalobce žalobním tvrzením nezpochybnil objektivní okolnosti vymezené správními orgány tak, jak jsou obsaženy

Shodu s prvopisem potvrzuje P.S.

v ZDK (str. 14 a násl.) a v napadeném rozhodnutí (body 86 a násl.), přičemž krajský soud se s hodnocením a závěry správních orgánů obou stupňů plně ztotožnil.

23. 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 (body 64-83 napadeného rozhodnutí). Soud k uvedenému považuje za podstatné zdůraznit, že žalobce v podané žalobě argumentaci žalovaného týkající se existence daňového podvodu žádným konkrétním a nosným způsobem nerozporoval. Jeho žalobní tvrzení je vedeno ve zcela obecné formě, v duchu prosté negace závěrů žalovaného. Žalovaný se navíc se shodnou odvolací námitkou obsáhle vypořádal v bodech 125-129 napadeného rozhodnutí, což žalobce v žalobě rovněž nijak nerozporoval. Krajský soud odkazované 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 příležitou především pro zcela obecné žalobní tvrzení opomíjející specifikum personální propojenosti rozhodných subjektů, což je v souzené věci skutečnost zcela zásadního významu. K odkazu na daňové řízení u RATO MARKET krajský soud opět v plné míře odkazuje na svou argumentaci k žalobnímu bodu 1 (odst. 15 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 rovněž za naprosto obecné, postrádající jakoukoliv konkretizaci. K objektivním okolnostem se soud již vyjádřil výše (odst. 18-22 tohoto rozsudku). Na základě uvedeného krajský soud ani tento žalobní bod důvodným neshledal.
24. V dalším žalobním tvrzení (žalobní bod 5) žalobce brojil proti způsobu vyhodnocení rozumných opatření a dobré víry žalovaným. Vědomostním testem se žalovaný zabýval v bodech 85-100 napadeného rozhodnutí, kdy po vyhodnocení objektivních kritérií (body 85-98) s ohledem na specifikum personální propojenosti žalobce s jeho dodavatelem žalovaný již 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 99 napadeného rozhodnutí představují změnu právního názoru oproti správci daně, který dospěl k závěru, že žalobce o zapojení do podvodného řetězce vědět mohl a měl. Žalovaný však na základě personálního propojení obou subjektů osobami jednatelů Š. a R. dovodil, podle názoru krajského soudu zcela logicky a správně, že tato míra zapojení žalobce je za zjištěného skutkového stavu vyloučena, neboť žalobce musel být do podvodu na DPH zapojen úmyslně, tj. musel o něm vědět. Tento závěr byl ostatně žalobci prezentován již postupem podle § 115 odst. 2 daňového řádu v seznámení žalovaného ze dne 1. 12. 2020.

Za takové situace pak z logiky věci není zapotřebí zabývat se případnými opatřeními k prevenci účasti na podvodném jednání. 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 kterou plně odkazuje. Pátý žalobní bod krajský soud rovněž neshledal důvodným.

25. Žalobní bod 6) obsahuje tvrzení na samé hraně srozumitelnosti, kdy ale lze s určitostí seznat, že žalobce brojí proti neuznání daňového odpočtu za zdaňovací období měsíce února 2016, které nespadá do detekovaného daňového podvodu a týká se dodavatelsko-odběratelských vztahů žalobce se subjektem odlišným od RATO MARKET, a to s dodavatelem RATO servis. Žalobce v žalobě odkazuje na body 49-58 napadeného rozhodnutí a tvrdí, že skutkový děj je žalovaným nesprávně vyhodnocen a dále tvrdí, že důkazy prokazující oprávněnost odpočtu za únor 2016 žalobce nepředložil v důsledku obecnosti výzvy ze dne 11. 2. 2019 (dále jen „Výzva“), v níž žalovaný blíže nepecifikoval své pochybnosti. Z obsahu správního spisu krajský soud zjistil, že Výzva správce daně má 18 stran a převážně se věnuje problematice nároku na odpočet ve vztahu k dodavateli RATO MARKET, tj. k detekovanému podvodu na DPH, který zahrnuje zdaňovací období leden, březen-srpen a říjen 2016 (viz bod 59 napadeného rozhodnutí). Avšak ve vztahu k žalobcem namítanému zdaňovacímu období únor 2016 je ve Výzvě požadavek správce daně vyjádřen zcela pregnantně, a to na str. 2 Výzvy pod bodem 2), v němž je žalobce konkrétně vyzván k prokázání přijetí plnění od RATO servis deklarovaného na konkrétně označeném daňovém dokladu. V odůvodnění Výzvy je tento požadavek správce daně řádně odůvodněn na str. 16, takže žalobní tvrzení o obecnosti Výzvy a nspecifikaci pochybností správce daně je v rozporu s obsahem správního spisu. Žalobce Výzvě stan zdaňovacího období únor 2016 nevyhověl. Žalovaný skutkový stav vyhodnotil v bodech 54-58 napadeného rozhodnutí ve vztahu k naplnění zákonných podmínek nároku na odpočet dle ust. §§ 72 a 73 ZDPH u dodavatelů odlišných od RATO MARKET. V následném textu napadeného rozhodnutí (body 59 a násl.) se žalovaný vrací k hodnocení dodavatelsko-odběratelských vztahů žalobce a RATO MARKET ve zdaňovacích obdobích leden, březen-srpen a říjen 2016. Krajský soud proto neshledal opodstatněnou ani žalobní námitku, že se žalovaný nevypořádal s odlišným skutkovým dějem za měsíc únor 2016 oproti ostatním zdaňovacím obdobím téhož roku. Pokud žalobce tvrdí nesprávné skutkové hodnocení žalovaného, jde o tvrzení zcela obecné, neboť tvrzenou nesprávnost nijak nspecifikuje. Krajský soud neshledal důvodnost žalobního bodu.
26. 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. Shodnou odvolací námitku vypořádal žalovaný velmi obsáhle, srozumitelně a přezkoumatelně v bodech 169-186 napadeného rozhodnutí. Žalobce v žalobě s touto argumentací nepolemizuje, ani ji nijak nerozporuje. Žalobní bod

představuje téměř doslovný přepis odvolání. Krajský soud se zcela ztotožňuje s argumentací žalovaného, jíž tuto odvolací námitku vypořádal a s ohledem na žalobní tvrzení nemá, co by více uvedl. K žalobcem odkazované judikatuře NSS krajský soud upřesňuje, že 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 ke dni 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 však pojata 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. Z pohledu nyní platné právní úpravy proto argumentace žalobce v bodě 7) žaloby nemůže obstát. 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, nedošlo ke zkrácení žalobcových práv, a proto nebylo porušeno ani jeho právo na spravedlivý proces ve smyslu čl. 38 Listiny. Platební výměry proto nebyl správcem daně vydány předčasně a ZDK je zcela legitimním podkladem pro vydání prvostupňových rozhodnutí i napadeného rozhodnutí.

27. Pokud v závěru žalobního bodu 7) žalobce brojil také proti nevypořádání odvolací námitky týkající se nevyhovění žalobcově námitce podjatosti ze dne 16. 7. 2019 správcem daně s tím, že se žalovaný nezabýval skutkovými okolnostmi, v nichž žalobce podjatost úředních osob spatřuje, krajský soud má za to, a to s ohledem na strukturu podaného odvolání, kdy žalobce (stejně jako v žalobě) otázku svých pochybností o podjatosti úředních osob učinil součástí odvolací námitky označené „*Nezákonné ukončení daňové kontroly*“ a kdy také obsahově doplňoval tímto způsobem svou argumentaci k averzi úředních osob vůči němu v průběhu ukončení daňové kontroly, že žalovaný vypořádal tuto námitku implicitně v bodech 169-186 napadeného rozhodnutí tím, že dospěl k závěru o neopodstatněnosti tohoto odvolacího důvodu.
28. V dalším žalobním tvrzení (žalobní bod 9) žalobce napadl nezákonnost odvolacího řízení, kdy namítl nedostatečnost obsahu seznámení se zjištěnými skutečnostmi v odvolacím řízení ze dne 1. 12. 2020 dle § 115 odst. 2 daňového řádu (dále jen „Seznámení“), 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 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, v němž 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.

29. Pokud žalobce dále poukázal na „různá drobná procesní pochybení“ odvolacího řízení, která blíže nekonkretizoval, nelze důvodnost takto obecného tvrzení přezkoumat (blíže rozsudek rozšířeného senátu NSS sp. zn. 4 As3/2008).
30. Krajský soud na základě uvedeného k tomuto žalobnímu bodu uzavírá, že postup žalovaného nebyl v rozporu s ust. § 115 odst. 2 daňového řádu a nelze přisvědčit argumentaci žalobce, že napadené rozhodnutí je z hlediska obsahu Seznámení rozhodnutím překvapivým.
31. Poslední žalobní bod, v němž žalobce poukázal na souvislost přezkoumávané věci s trestním postihem úřední osoby finanční správy, přičemž v této trestní věci měl být oznamovatelem podezření ze spáchání trestného činu jednatel žalobce R. Š., a současně vytkl žalovanému, že se nezabýval příčinnou souvislostí trestního postihu pracovníka finanční správy a podjatosti úředních osob v nyní souzené věci, považuje krajský soud za zcela nepřijatelný. Obsahem správních spisů, zejména námitky podjatosti ze dne 16. 7. 2019, odvolání žalobce ze dne 19. 9. 2020 a vyjádření žalobce k výsledkům odvolacího řízení ze dne 13. 1. 2021 má krajský soud za prokázané, že žalobce takové tvrzení součástí svých podání neučinil. Pak ovšem nelze úspěšně namítat, že se žalovaný s námitkou nastíněnou až v žalobě (body 126- 128) nezabýval.
32. Krajský soud pro úplnost připomíná své stanovisko, které v otázce příčinné souvislosti výše specifikované trestní věci s kontrolní činností orgánů finanční správy vůči právníkům osobám, jejichž statutárním zástupcem je nebo byl R. Š., zaujal ve svém rozsudku ze dne 16. 12. 2021 č. j. 22 Af 29/2020-56 ve věci téhož žalobce. Krajský soud vyslovil, že je nutno kategoricky odmítnout obecnou rovinu žalobcovy argumentace, že trestní oznámení podané jednatelem žalobce na pracovníka finanční správy, na jehož základě došlo k trestně-právnímu postihu, předsavuje opodstaněný důvod pro tvrzení, že jakékoliv další kroky finanční správy vůči žalobci jsou účelové a předem podjaté. Takový úhel pohledu je nutno označit za zcela spekulativní. Krajský soud neshledal žádné skutkové ani právní důvody, pro něž by se měl od tohoto svého názoru v nyní souzené věci odchýlit.
33. Na základě shora uvedené právní argumentace krajský soud žalobu jako nedůvodnou zamítl (ust. § 78 odst. 7 s. ř. s.). V souladu s ust. § 51 odst. 1 s. ř. s. bylo ve věci rozhodnuto bez jednání.
34. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle ust. § 60 odst. 1 s. ř. s., když procesně úspěšnému žalovanému podle obsahu soudního spisu v tomto řízení nevznikly žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti.

Poučení:

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

Ostrava 15. prosince 2022

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu