



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. Daniela Spratka, Ph.D., ve věci

žalobce: **RELIMETAL s.r.o.**
sídlem U Sýpky 167, 719 00 Ostrava-Kunčice
zastoupený společností Daně & Daně
sídlem Postranní 190/14, 747 94 Děhylov

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 9. 2019 č. j. 37124/19/5300-21443-707161,
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 ze dne 10. 9. 2019 č. j. 37124/19/5300-21443-707161, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 9. 6. 2015 č. j.

Shodu s prvopisem potvrzuje P.S.

2170273/15/3201-50523-801143, kterým byla žalobci vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2012.

2. V žalobě žalobce vymezil tyto žalobní body:

- 1) Žalovaný nemá postaveno najisto, zda došlo k přijetí zdanitelného plnění, a proto nemůže hovořit o podvodu na dani. V daňovém řízení u subjektů RESTALI spol. s r.o. (dále jen „RESTALI“) a MURATELLA s.r.o. (dále jen „MURATELLA“) správce daně neuznal odpočet daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) s tím, že tyto subjekty neprokázaly přijetí zdanitelného plnění z důvodu nekomunikace se správcem daně. Místně příslušní správci daně obou těchto subjektů neuvedli, že by došlo k prokázání přijetí zdanitelného plnění. Subjekt RESTALI přitom nemohl se správcem daně komunikovat z důvodu úmrtí jednatele společnosti. Jednatelka subjektu MURATELLA však podle žalobce se svým místně příslušným správcem daně komunikovala (svědecká výpověď ze dne 25. 3. 2013, č. j. 789102/13/3201-05402-802562, email ze dne 4. 4. 2013, osobní schůzka na základě její žádosti dne 14. 8. 2013). Není tudíž pravdivé tvrzení žalovaného, že subjekt MURATELLA se správcem daně nekomunikoval.
- 2) Žalobce poukázal na rozpor jeho tvrzení (3 x 10 s/min) a závěry žalovaného (1 x 10 s/min) ohledně rozsahu přijetí zdanitelných plnění formou vysílacího času. Pokud není prokázáno přijetí zdanitelného plnění v tvrzeném rozsahu, nelze hovořit o možnosti aplikace podvodu na dani. K prokázání svého tvrzení žalobce odkázal na úřední záznam ze dne 4. 4. 2013, č. j. 107777/13/3201-05402-803712, protokol o ústním jednání ze dne 26. 2. 2013, č. j. 533932/13/3201-05402-802562 a evidenci pro účely DPH ve smyslu § 100 zák. č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění (dále jen „ZDPH“). Žalobce dále poukázal na DVD, které předložil soudu spolu s žalobou jako důkaz k rozsahu přijatých zdanitelných plnění. Žalobce trvá na tom, že tvrzení žalovaného o vysílání reklamního spotu pouze v rozsahu 1 x 10 s/min je nesprávné, a proto je nesprávný také jeho závěr, že rozsah zdanitelného plnění je jiný, než vykazuje žalobce.
- 3) Žalobce zpochybnil, že podvod na dani vůbec vznikl a že jej žalovaný dostatečným způsobem prokázal. Žalobce má za oprávněný svůj požadavek na prokázání a stanovení daně u subjektů RESTALI a MURATELLA. Poukázal na závěry rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 29. 6. 2018, č. j. 22 Af 112/2016-56, jímž bylo zrušeno přechozí rozhodnutí žalovaného v téže věci a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení (dále jen „předchozí rozsudek krajského soudu“). Dále žalobce odkázal na judikaturu Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) a Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“, blíže body 33 a 34 žaloby), na jejímž základě má za to, že pokud daň byla zaplácena, nejedná se o podvod na DPH, ale o standardní případ obchodování v rámci obchodního řetězce. Krajský soud již v předchozím rozsudku uvedl, že se žalovaný opomněl zabývat tím, zda vůbec došlo k neodvedení daně. Podle žalobce tak žalovaný činí i v nyní napadeném rozhodnutí. Z obsahu správního spisu nevyplývá, jakým způsobem správce daně vymáhal dlužnou částku u jmenovaných společností. Jestliže správce daně rezignoval na vymáhání dlužné daně u povinného subjektu, nemůže tak činit s odstupem času u žalobce formou prokazování podvodu na dani. Žalovaný se ani po zrušujícím rozsudku krajského soudu nevypořádal se skutečností, ve kterém článku řetězce se podvod na dani stal a na podkladě jakých zjištění k tomu dospěl. Žalovaný také neuvedl, v jakých skutkových okolnostech u subjektů RESTALI a MURATELLA podvod spočíval.

- 4) Žalobce zpochybnil hodnocení objektivních okolností provedené žalovaným za účelem prokázání subjektivní stránky jednání žalobce. Po obsáhlých odkazech na stávající judikaturu SDEU, NSS a Krajského soudu v Ostravě (str. 13–16 žaloby) specifikoval žalobce své námitky k jednotlivým objektivním okolnostem (blíže body 54–61 žaloby) a následně shrnul, že žalovaný hodnotil veškeré objektivní okolnosti jako nestandardní, avšak selektivním způsobem. Žalovaný měl najisto postavit otázku standardnosti nebo nestandardnosti. Žalovaný objektivní okolnosti účelově vytvořil, a proto nemohou být indiciemi pro prokázání podvodu.
- 5) Žalobce zpochybnil hodnocení žalovaného ohledně přijetí rozumných opatření a dobré víry žalobce. Po odkazech na judikaturu SDEU, NSS a Krajského soudu v Ostravě (str. 18–19 žaloby) žalobce uvedl, že s ohledem na žalobní tvrzení o žalovaným nezákonně „vytvořené“ chybějící dani (žalobní bod 3) – pozn. soudu) nelze žalobci klást za vinu, že neprokázal přijetí rozumných opatření. V posuzované věci je prokázání podvodu na dani založeno pouze na zveličování skutečností, které v kontextu s ostatními objektivními okolnostmi nenaznačují povědomí žalobce o podvodu na dani. Objektivní okolnosti svědčící ve prospěch žalobce pak nebyly hodnoceny vůbec. Dále žalobce vznesl námitky k jednotlivým kritériím, která žalovaný použil při vyhodnocení rozumných opatření a dobré víry žalobce (blíže body 68–75 žaloby). Na závěr žalobce shrnul, že důkazní břemeno leží na žalovaném a ten je neunesl, když dostatečným způsobem neprokázal, že žalobce měl povědomí o daňovém podvodu, ani to, že nepřijal rozumná opatření nebo nejednal v dobré víře.
- 6) V další části žaloby žalobce namítl nezákonný procesní postup žalovaného při nahlížení žalobce do správního spisu a při nepřecházení písemností z vyhledávací části spisu do části kontrolní. Žalobce v rámci odvolacího řízení po předchozím rozsudku krajského soudu uplatnil dne 20. 8. 2019 právo nahlížet do správního spisu, aby mohl formulovat své námitky k výsledkům odvolacího řízení. Žalovaný však žalobci nepředložil kompletní spis s veškerými důkazními prostředky a zjištěními provedenými v rámci odvolacího řízení. Žalobce podal dne 23. 8. 2019 stížnost proti nahlížení do spisu, která byla vyřízena vyrozuměním ze dne 3. 9. 2019 jako nedůvodná. V rámci nahlížení do správního spisu žalovaný předložil indexaci vyhledávací části spisu, kde jsou uvedeny položky 1–4, avšak do této části neumožnil žalobci nahlédnout, což odůvodnil odkazem na ust. § 66 odst. 2 zák. č. 280/2009 Sb. (dále jen „daňového řádu“). Porovnáním obsahu a formy indexu spisu žalobce zjistil, že žalovaný kromě jiného sepisoval úřední záznamy, interní sdělení, prováděl doplnění odvolacího řízení, získával stanoviska k odvolání a současně pořizoval další důkazní prostředky vztahující se k předmětu řízení. Postup žalovaného znevěrohodňuje, že žalobci byly předloženy veškeré důkazní prostředky získané žalovaným, neboť v rámci volného hodnocení důkazů byly hodnoceny pouze důkazy svědčící v neprospěch žalobce. Pokud by i další důkazní prostředky svědčily v neprospěch žalobce, jistě by je žalovaný zakomponoval do své volné úvahy. Žalovaný nejenže neumožnil žalobci nahlédnout do spisu, ale spis není ani veden úplným způsobem. Podle žalobce se v písemnostech vyhledávací části spisu nachází další důkazní prostředky svědčící ve prospěch žalobce nebo důkazy o procesně nesprávném postupu místně příslušných správců daně ve vedlejších daňových řízeních. V kontrolním spise se totiž nenacházejí důkazní prostředky, o které žalovaný opírá svá tvrzení o procesně

nezávadném postupu v jiných daňových řízeních (u RESTALI a MURATELLA), způsobu stanovení daně u těchto společností a o skutečné výši daňového dluhu. V takovém případě je však měl žalovaný předložit žalobci k nahlédnutí. Žalovaný jednal zjevně v rozporu s daňovým řádem, neboť měl povinnost ponechat důkazy ve vyhledávací části spisu nejdéle do provedení hodnocení důkazů a poté měly být ve smyslu ust. § 65 odst. 2 daňového řádu přerazeny, neboť nespádaly pod ust. § 65 odst. 1 písm. b) – d) daňového řádu. Žalovaný v soupisu vyhledávací části spisu nevymezil, o jaké písemnosti se jedná a zda jsou podřaditelné pod písm. b), c), d) označeného ustanovení daňového řádu. Žalobce poukázal na judikaturu NSS, Ústavního soudu a Krajského soudu v Ostravě (blíže bod 105 a 109 žaloby).

7) Posledním žalobním tvrzením žalobce zpochybnil postup žalovaného v souvislosti se seznámením žalobce se zjištěnými skutečnostmi v odvolacím řízení a s vyjádřením se k nim (v řízení po předchozím rozsudku krajského soudu – pozn. soudu). Dne 7. 8. 2019 pod č. j. 32384/19/5300-21443-707161 vyhotovil žalovaný seznámení se zjištěnými skutečnostmi a vyzval žalobce k vyjádření. Žalobci byla písemnost doručena dne 17. 8. 2019. Zástupce žalobce dne 19. 8. 2019 požádal žalovaného o nahlédnutí do spisu (viz předchozí žalobní bod – pozn. soudu). Dne 23. 8. 2019 podal žalobce stížnost proti nahlížení do spisu a současně žalovanému oznámil, že jednatel žalobce čerpá řádnou dovolenou do 31. 8. 2019 a od 28. 8. 2019 do 9. 9. 2019 čerpá řádnou dovolenou zástupce žalobce, a proto žalobce není schopen zpracovat vyjádření k výsledkům doplnění daňového řízení dříve než do 13. 9. 2019. Žalovaný přehodnotil podání žalobce na žádost o prodloužení lhůty, kterou rozhodnutím ze dne 10. 9. 2019 zamítl. Žalobce z opatrnosti zaslal své vyjádření již dne 10. 9. 2019. Téhož dne však žalovaný zaslal žalobci napadené rozhodnutí. Žalovaný svůj postoj odůvodnil prekluzivní lhůtou, ale neuvedl důvody, pro které vydal napadené rozhodnutí až v měsíci září 2019. Z chronologického sledu úkonů žalovaného po předchozím rozsudku krajského soudu plyne, že žalovaný měl dostatek času, aby byl činný již dříve. Žalobce si je vědom ust. § 115 odst. 3 a 4 daňového řádu, avšak žalovaný měl přihlídnout také k ust. § 111 odst. 2 daňového řádu. Žalobce poukázal na možnost prodloužení lhůty dle ust. § 115 daňového řádu v souvislosti s novelizací tohoto ustanovení a na judikaturu NSS (rozsudek NSS sp. zn. 1 Afs 321/2016). Postupem žalovaného tak došlo k situaci, kdy se žalobce nemohl vyjádřit k výsledkům odvolacího řízení, ke zneužití práva za účelem prolomení prekluzivní lhůty dle ust. § 148 daňového řádu a k porušení zásady legitimního očekávání. Žalobce jako související judikaturu označil nálezy Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 487/03, rozsudky NSS sp. zn. 6 Ads 88/2006 a sp. zn. 7 Afs 36/2008.

3. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že žalobní námítky de facto korespondují s námítkami odvolacími a žalovaný se s nimi řádně vypořádal v odůvodnění napadeného rozhodnutí, přičemž na všech závěrech zde učiněných setrval. Dále žalovaný poukázal na obsáhlost nejen žaloby, ale také všech podání žalobce v průběhu daňového řízení a na související judikaturu NSS, z níž plyne, že za takové situace se nelze vypořádat detailně s každou vznesenou námítkou (např. rozsudky NSS sp. zn. 9 Afs 70/2008, sp. zn. 1 Afs 44/2012). Žalovaný se vyjádřil k základním žalobním tvrzením. Předně v návaznosti na schéma podvodného řetězce subjektů zdůraznil, že nebyla zpochybněna existence předmětných zdanitelných plnění a bylo shledáno splnění formálních i hmotněprávních podmínek vzniku nároku na odpočet DPH. Současně však byl v průběhu řízení shromážděn dostatek důkazních

prostředků prokazujících, že daná plnění byla zatížena podvodem na DPH, jehož se stal žalobce účastníkem (body 48–79 napadeného rozhodnutí). Žalovaný odmítl, že by nerespektoval předchozí rozsudek krajského soudu, neboť napadeným rozhodnutím odstranil vady krajským soudem vytykané a nesouhlas žalobce se závěry napadeného rozhodnutí nezpůsobuje jeho nezákonnost. Skutečnost, že v řetězci došlo k narušení neutrality daně, uvedl žalovaný v bodech 48–50 napadeného rozhodnutí, když chybějící daň byla zjištěna u obchodních společností RESTALI a MURATELLA. V bodech 52–61 napadeného rozhodnutí pak žalovaný definoval, v čem daňový podvod spočíval. K vědomostnímu testu žalovaný zdůraznil nutnost posuzovat jednotlivé objektivní okolnosti ve vzájemném souhrnu a v rámci celkového pohledu na předmětné obchodní transakce, což je zcela v souladu se stávající judikaturou (např. rozsudek NSS sp. zn. 6 Afs 156/2014). Objektivní okolnosti žalovaný vyhodnotil v bodech 66–70 a na závěrech zde učiněných setrval. Má také za to, že bylo zjištěno, že žalobce nedodržel dostatečnou míru obezřetnosti a nepřijal dostatečná opatření, která po něm mohou být rozumně vyžadována (blíže body 72–78 napadeného rozhodnutí).

4. K procesním námitkám žalovaný uvedl, že veškeré písemnosti, které byly použity jako důkazní prostředky, byly přeřazeny do veřejné části spisu v anonymizované podobě, o čemž byl dne 30. 7. 2019 pořízen úřední záznam, jehož kopie včetně příloh byla žalobci předána při nahlížení do spisu dne 20. 8. 2019. Pokud žalovaný provedl hodnocení důkazních prostředků, které vyznívá v neprospěch žalobce, neznamená to, že postupoval v rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů. Žalobce nepředložil důkazní prostředky, které by měl ve své dispoziční sféře a které by vyznívaly v jeho prospěch a žalovaný takové důkazní prostředky také neidentifikoval. Z této skutečnosti nelze vyvozovat zatajování důkazů ve prospěch žalobce. Ostatní písemnosti, které žalovaný jako důkazní prostředky nevyužil, neboť byly bez relevance ve vztahu k odvolacímu řízení, zůstaly ve vyhledávací části spisu, přičemž ze zákona neplyne žalobci žádné právo na jejich zpřístupnění. Žalobci nelze přisvědčit v tom, že by žalovaný měl povinnost unést důkazní břemeno ve vztahu k nepoužitelnosti určitých důkazních prostředků v rámci odvolacího řízení. Správní orgány nemají povinnost sdělovat daňovému subjektu, proč jsou dané písemnosti zařazeny ve vyhledávací části spisu. Pokud písemnost spadá pod taxativní výčet uvedený v § 65 odst. 1 daňového řádu, má správní orgán povinnost ji zařadit do vyhledávací části. Žalobci bylo v rámci nahlížení do spisu umožněno seznámit se s veškerými relevantními písemnostmi. Nahlížení do vyhledávací části spisu mu bylo odepřeno ve smyslu ust. § 66 odst. 3 daňového řádu. Žalovaný odmítl spekulativní námitky, že by zatajoval důkazní prostředky svědčící ve prospěch žalobce.
5. K námitce neprodloužení lhůty dle ust. § 115 odst. 2 daňového řádu žalovaný uvedl, že podle jeho názoru tuto lhůtu prodloužit nelze, což ale pro daňový subjekt neznamená ztrátu práva doplňovat argumentaci v odvolacím řízení a vyjadřovat se ke skutečnostem zjištěným v rámci odvolacího řízení, které mu byly v seznámení předestřeny. Toto právo mu svědčí podle ust. § 111 odst. 2 daňového řádu až do okamžiku vydání rozhodnutí o odvolání. Dále žalovaný uvedl, že se neztotožňuje s názorem NSS vysloveným v rozsudku sp. zn. 1 Afs 321/2016 a uplatňuje proti němu svou vlastní protiargumentaci (body 51–54 vyjádření k žalobě). Dále žalovaný reagoval sledem úkonů svých i žalobce, které byly provedeny po doručení seznámení s výsledky kontrolního šetření a výzvě k vyjádření se. Popsal, proč již neměl možnost vyjádřit se k obsahu vyjádření žalobce doručенého dne 10. 9. 2019. Současně

zdůraznil, že je vždy nutno zvažovat případné negativní dopady vyčkávání s vydáním rozhodnutí o odvolání, přičemž v daném případě bylo možným negativním důsledkem uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Žalovaný postupoval v souladu se zákonem, když žalobce seznámil se svým právním názorem, poskytl mu lhůtu k vyjádření v délce 15 dnů a vyčkal další jeden týden od uplynutí této lhůty. Nelze se ztotožnit s žalobcem, že mu byla upřena jeho práva a že se žalovaný dopustil pochybení způsobujícího nezákonnost napadeného rozhodnutí. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.

6. Krajský soud v nyní posuzované věci již jednou rozhodl rozsudkem ze dne 27. 5. 2021 č. j. 22 Af 54/2019-51 a to tak, že napadené rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Tento rozsudek byl zrušen rozsudkem NSS ze dne 4. 4. 2023 č. j. 7 Afs 206/2021-38 a věc byla vrácena krajskému soudu k dalšímu řízení (dále jen „zrušující rozsudek NSS“). Rozsudek NSS nabyl právní moci dne 11. 4. 2023. V dalším řízení je krajský soud vázán právním názorem vysloveným ve zrušujícím rozsudku NSS.
7. Krajský soud v dalším řízení přezkoumal v intencích zrušujícího rozsudku NSS napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i správní řízení, které jeho vydání předcházelo, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění – dále jen „s. ř. s.“), a to v mezích žalobcem uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.).
8. Z obsahu správních spisů krajský soud zjistil, že žalobce podal daňové přiznání k DPH za prosinec 2012, ve kterém uplatnil mimo jiné nárok na odpočet DPH ze zdanitelných plnění (reklamních služeb) přijatých od společnosti MURATELLA, jejichž cenu v celkové výši 4 717 440 Kč (z toho DPH 786 240) tato společnost vyúčtovala žalobci daňovými doklady číslo 1001037 za prosinec 2012 ve výši 362 880 Kč a číslo 1001036 za prosinec 2012 až listopad 2013 ve výši 4 354 560 Kč. Žalobce vyúčtované ceny zaplatil společnosti MURATELLA podle doložených kopií výdajových a příjmových dokladů v hotovosti, a to celkem ve 13 hotovostních platbách po 362 880 Kč ve dnech 3. 12. 2012, 4. 12. 2012, 5. 12. 2012, 6. 12. 2012, 7. 12. 2012, 10. 12. 2012, 11. 12. 2012, 12. 12. 2012, 13. 12. 2012, 14. 12. 2012, 17. 12. 2012, 18. 12. 2012 a 19. 12. 2012. Ve spise správce daně se dále nachází jednotlivé smlouvy týkající se sporného vysílání reklamy v rozhodném období. Dle smlouvy o reklamě uzavřené mezi žalobcem a společností MURATELLA dne 29. 11. 2012 se tato společnost v postavení dodavatele zavázala umístit reklamu žalobce coby objednatele na LED obrazovce umístěné na štítové straně domu v Ostravě-Přívoze, na ulici Mariánskohorská 58, a to v rozsahu doslova: „*vysílání reklamního spotu Tarif DIAMOND o délce 10 s, bude probíhat v čase od 00:00 do 24:00 hod., frekvence max. 1 min., 3x různý spot.*“ Výše odměny za reklamu byla stanovena v článku III. smlouvy na částku 302 400 Kč (bez DPH) měsíčně. Grafické provedení reklamy měl podle smlouvy dodat žalobce a smlouva byla uzavřena na dobu určitou jednoho měsíce, a to prosince 2012. V článku VI. smlouvy je údaj o tom, že dodavatel dává „písemný“ souhlas objednateli, že zaplacený vysílací čas může dále přeprodát jinému subjektu, avšak reklamní spot musí dodavatel odsouhlasit. Obsahově obdobná smlouva o reklamě byla mezi společností MURATELLA a žalobcem uzavřena dne 29. 11. 2012 na dobu určitou 12 měsíců. Ve zbytku je smlouva shodná jak co do rozsahu reklamy a její ceny, tak v údajích o „písemném“ souhlasu v článku VI. Součástí správních spisů je dále smlouva o reklamě ze dne 28. 11. 2012, jejímiž smluvními stranami jsou společnosti MURATELLA v postavení objednatele a společnost RESTALI v postavení dodavatele a je v ní sjednán

závazek dodavatele obstarat vhodnou reklamou obchodního jména objednatele, kterou umístí na štítové straně nemovitosti na adrese Ostrava - Přívoz, Mariánskohorská 58. Smlouva byla sjednána na dobu určitou od 1. 12. 2012 do 31. 12. 2013 za cenu dle ceníku. Taktéž tato smlouva obsahuje údaj o tom, že „dodavatel tímto dává písemný souhlas objednateli, že zaplacený vysílací čas může objednatel dále přeprodat jinému subjektu, avšak reklamní spot musí dodavatel odsouhlasit.“ Podle připojeného ceníku činila cena za měsíc vysílání v tarifu (paketu) Diamond, při denním vysílání od 0.00 do 24.00 hod., frekvenci 1 x za minutu, počtu 1440 spotů za den (43 200 za měsíc) celkem 285 000 Kč. Další významnou smlouvou ve správním spise je smlouva o reklamě ze dne 12. 12. 2012 uzavřená mezi společnostmi RESTALI v postavení nájemce a MOLENDO s. r. o. (dále jen „MOLENDO“) v postavení pronajímatele, ve které se pronajímatel zavázal pronajmout nájemci vysílací čas na LED obrazovce umístěné na štítové straně domu v Ostravě, Přívoze, na ulici Mariánskohorská 395/58 za účelem vysílání reklamy, a to za částku 5 000 Kč + DPH za jeden spot, minimálně 15 000 Kč + DPH a maximálně 50 000 Kč + DPH. Nájemní poměr byl ve smlouvě sjednán na dobu určitou od 12. 12. 2012 do 31. 12. 2014. Provedení reklamy žalobce na dohodnutém místě nebylo sporné a potvrdili je také ve svých výpovědích jednatele obou dotčených společností (Tomek a Lukášová), kteří se rovněž shodně vyjádřili ke způsobu navázání spolupráce. Správce daně zahájil dne 15. 1. 2014 u žalobce daňovou kontrolu na DPH za prosinec 2012. Po provedeném daňovém řízení správce daně shrnul svá zjištění a závěry ve zprávě o daňové kontrole (dále jen „ZDK“), ve které konstatoval, že společnost RESTALI uměle několikanásobně navýšila cenu za provedení reklamy ve formě reklamních spotů, když měla vysílací čas pronajatý od vlastníka obrazovek MOLENDO za cenu maximálně 50 000 Kč měsíčně, kterou další společnost v řetězci MURATELLA navýšila na 284 722 Kč měsíčně, aniž by této společnosti vznikly jakékoliv další náklady v souvislosti s předmětem plnění. Reklamní spot si vyhotovil sám jednatel žalobce, který jej předal jednatele společnosti MURATELLA, ta jej předala jednatele společnosti RESTALI a ten jednatele MOLENDO, který zajistil vysílání spotů na obrazovce. Ke společnosti RESTALI správce daně uvedl, že tato je nekontaktní, její jednatel nespolupracuje a v rámci daňového řízení s touto společností shledal správce daně jí uplatněné nároky na odpočet daně jako neoprávněné a stanovil této společnosti vlastní daňovou povinnost ve výši 1 287 692 Kč, kterou nezaplatila. Následně sice bylo zjištěno, že jednatel společnosti RESTALI dne 11. 2. 2014 zemřel, ale správce daně vyjádřil ve ZDK přesvědčení, že veškeré písemnosti byly této společnosti zaslány v souladu s § 39 odst. 11 v návaznosti na § 42 daňového řádu do datové schránky. Příslušné listiny o průběhu daňového řízení vedeného se společností RESTALI pak byly založeny do daňového spisu žalobce. Podle správce daně je nepochybné, že provedené reklamy formou reklamních spotů jsou zasaženy podvodem. Vedle navýšení ceny reklamy poukázal správce daně na další nesrovnalosti, a to na placení v hotovosti ve 13 platbách po 362 880 Kč téměř každý den od 3. 12. 2012 do 19. 12. 2012, navíc na rok dopředu ještě před uskutečněním zdanitelného plnění, dále skutečnost, že společnosti RESTALI a MURATELLA (prostřední články řetězce) nevyužily možnosti prezentace reklamy na obrazovkách, na obsahově shodné smlouvy mezi společnostmi RESTALI a MURATELLA a mezi společnostmi MURATELLA a žalobcem, včetně shodných gramatických chyb. Správce daně v ZDK konstatoval závěr, že se jednalo o řetězový podvod, v jehož průběhu došlo k několikanásobnému navyšování ceny reklamních služeb, ze kterého není odvedena daň, protože společnost RESTALI daň neodvedla a tuto si v řetězci odečetl žalobce za účelem získání neoprávněného zvýhodnění. Uvedené pochybnosti tvoří podle správce daně v souhrnu logický, ničím nenarušený a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe

navazujících nepřímých důkazů, které prokazují, že žalobce o daňovém podvodu věděl či minimálně vědět mohl. Z uvedeného důvodu musí být žalobci odmítnut nárok na odpočet DPH za prosinec 2012 v celkové výši 786 240 Kč. Vzhledem k tomu, že žalobce v daňovém priznání za posuzované zdanitelné období vykázal nadměrný odpočet ve výši 626 554 Kč, vypočetl mu správce daně daňovou povinnost ve výši 159 686 Kč. V návaznosti na výsledky daňové kontroly vydal správce daně dne 9. 6. 2015 platební výměr, kterým žalobci DPH za prosinec 2012 vyměřil. Proti tomuto platebnímu výměru podal žalobce odvolání, o kterém rozhodl žalovaný rozhodnutím ze dne 3. 11. 2016 č. j. 48548/16/5300-21443-701707. Na základě podané žaloby krajský soud v přezkumném řízení vedeném pod sp. zn. 22 Af 112/2016 doplnil dokazování o listiny vztahující se k daňovému řízení u společnosti RESTALI a následně rozsudkem ze dne 29. 6. 2018 č. j. 22 Af 112/2016-56 rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Důvodem zrušení bylo, že daňové orgány nevedly, v čem podvod spočíval a jak dospěly k závěru o neodvedení daně společností RESTALI.

9. V rámci dalšího řízení žalovaný pokynem ze dne 16. 1. 2019 uložil správci daně doplnit spisový materiál, jenž správce daně předložil doplněný žalovanému dne 12. 3. 2016. Následně dne 7. 8. 2019 žalovaný zaslal žalobci seznámení se se zjištěnými skutečnostmi a výzvu k vyjádření se v rámci odvolacího řízení a k tomu mu poskytl lhůtu 15 dnů od doručení. Dne 20. 8. 2019 požádal zástupce žalobce o nahlédnutí do daňového spisu, o čemž byl žalovaný sepsán protokol č. j. 34530/19/5300-21443-701707, z jehož obsahu vyplývá, že žalovaný neumožnil zástupci žalobce nahlížet do neveřejné části spisu z důvodů uvedených v ust. § 66 odst. 3 daňového řádu. Písemnosti využitě v odvolacím řízení jako důkazní prostředky byly z neveřejné části spisu v anonymizované podobě přerazeny do veřejné části, o čemž byl dne 29. 3. 2019 porízen úřední záznam č. j. 22565/19. V oznámení ze dne 23. 8. 2019 doručeném žalovanému téhož dne žalobce sdělil žalovanému důvody, pro které se k výsledku odvolacího řízení vyjádří a doplní je do 13. 9. 2019 a současně avizoval, že v navržené lhůtě předloží obrazový důkazní prostředek formou DVD, který prokazuje vysílání reklamního spotu v rozsahu 3 x 10 s/min a rovněž prokazuje standardní cenu na trhu. S odkazem na ust. § 111 odst. 2 daňového řádu žalobce poukázal na to, že žalovaný by měl vyčkat jeho vyjádření. Žalobce rovněž žalovaného informoval, že téhož dne podal stížnost proti rozsahu nahlížení do daňového spisu. Dne 3. 9. 2019 bylo žalobci zasláno vyrozumění o o výsledku šetření stížnosti. Dne 10. 9. 2019 žalovaný zaslal žalobci napadené rozhodnutí. Rozhodnutím žalovaného ze dne 10. 9. 2019 č. j. 37136/19/5300-21443-707161 bylo rozhodnuto o zastavení řízení o žádosti o prodloužení lhůty podle ust. § 115 odst. 2 daňového řádu z důvodu její zjevné nepřijatelnosti. Součástí správního spisu je vyjádření k výsledkům odvolacího řízení zasláné žalobcem dne 10. 9. 2019 a sdělení žalovaného k této písemnosti zasláné žalobci dne 18. 10. 2019 pod č. j. 40386/19/5300-21443-707161.
10. Krajský soud se primárně zabýval důvodností žalobních bodů namítajících procesní pochybení žalovaného.
11. V žalobním bodě 6) žalobce brojil proti postupu žalovaného v souvislosti s nahlížením žalobce do správního spisu dne 20. 8. 2019. Podstatou žalobního tvrzení je, že žalovaný nepostupoval v souladu s daňovým řádem při ukončení dokazování v rámci dalšího řízení po předchozím rozsudku krajského soudu a v souvislosti s rozsahem nahlížení do správního spisu (§ 65 daňového řádu).

12. Žalovaný se k tomuto žalobnímu bodu vyjádřil tak, že písemnosti, které nevyužil jako důkazní prostředky, a byly tedy bez relevance ve vztahu k odvolacímu řízení, zůstaly ve vyhledávací části spisu a žalobci neplyne žádné zákonné právo na jejich zpřístupnění.
13. Podle ust. § 65 odst. 1 písm. a) daňového řádu, do vyhledávací části spisu se zakládají písemnosti, které mohou být uplatněny v řízení jako důkazní prostředek, jestliže by jejich zpřístupnění daňovému subjektu zmařilo nebo ohrozilo cíl správy daní, účel úkonu nebo ohrozilo objektivnost důkazu.
14. Podle ust. § 65 odst. 2 daňového řádu, písemnosti zakládané do části vyhledávací podle odst. 1 písm. a) lze v této části ponechat nejdéle do provedení hodnocení důkazů. Jde-li o důkazní prostředky, které jsou uplatněny v rámci daňové kontroly, lze je v části vyhledávací ponechat nejdéle do sdělení dosavadního výsledku kontrolního zjištění.
15. Komentářová literatura k § 65 daňového řádu (*Baxa Josef a kol.: Daňový řád. Komentář. Wolters Kluwer, Praha, 2011; Rozebnal Tomáš: Daňový řád. Praktický komentář. Wolters Kluwer, Praha, 2019; Matyášová Lenka, Grossová M.E.: Daňový řád. Komentář. Leges, Praha 2015*) shodně konstatuje, že zařazení určitých písemností do vyhledávací části spisu (§ 65 odst. 1 písm. a) daňového řádu) má dočasný charakter. Smyslem ukládání těchto písemností ve vyhledávací části spisu je jejich dočasné utajení, neboť zpřístupnění daňovému subjektu by zmařilo nebo ohrozilo cíl správy daní, účel úkonu nebo objektivnost důkazu. Tento druh písemností však lze ve vyhledávací části spisu ponechat nejdéle do provedení hodnocení důkazů. Poté musí být přeřazeny z vyhledávací části spisu do jiné části spisu. Smyslem přeřazení je jednak, že po provedení hodnocení důkazů odpadají důvody ochrany těchto důkazních prostředků a jednak, že daňový subjekt musí mít možnost se s nimi seznámit, aby mohl účinně konzumovat svá procesní práva.
16. NSS ve zrušujícím rozsudku zdůraznil, že rozhodujícím hlediskem pro vyřazení určité písemnosti z vyhledávací části spisu je, zda tato písemnost „mohla být uplatněna jako důkaz“, tedy nikoliv zda jako důkaz skutečně uplatněna byla. Pro přeřazení písemností z vyhledávací části spisu proto není rozhodné, zda se o tyto písemnosti opírá žalovaný v napadeném rozhodnutí, ale zda s ohledem na jejich obsah mají vypovídací hodnotu ve vztahu k zjišťovanému skutkovému stavu. Závěr, zda určitá písemnosti „může být uplatněna jako důkaz“ ve smyslu § 65 odst. 1 písm. a) daňového řádu, má objektivní povahu. Skutečnost, že žalovaný dané písemnosti neosvědčil jako důkaz pro své rozhodnutí, neznamena, že jsou „bez relevance ve vztahu k předmětnému odvolacímu řízení“.
17. NSS ve zrušujícím rozsudku dále s odkazem na rozsudek sp. zn. 2 Afs 188/2019 bod 47 zdůraznil, že je třeba, aby se krajský soud zabýval povahou listin ve vyhledávací části spisu, tedy aby u každé uvážil, zda v kontextu konkrétního daňového řízení mohla být uplatněna jako důkaz. Současně NSS ve zrušujícím rozsudku zavázal krajský soud pro případ, že dojde ke zjištění, že některá písemnost nemůže být ve vyhledávací části zařazena, aby uvážil, zda její chybné zařazení bylo z hlediska práv žalobce natolik závažnou vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.

18. Z protokolu o nahlížení do spisu ze dne 20. 8. 2019 krajský soud zjistil, že zástupci žalobce byly předloženy k nahlédnutí soupisy spisového materiálu OFŘ, a to veřejná část a vyhledávací část a dále soupis spisového materiálu správce daně-veřejná a vyhledávací část. Žalobci byl předán záznam ze dne 29. 3. 2019 o přerážení písemností z vyhledávací části včetně příloh. Zástupce žalobce žádal o nahlédnutí do neveřejné části spisu z důvodu vztahu ke společnosti MURATELLA, která dle bodu 36 seznámení OFŘ se zjištěnými skutečnostmi neuhradila správci daně v plné výši daňový nedoplatek a správce daně uvedl, že odpočty v rámci daňové kontroly budou použity na úhradu daňového nedoplatku za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2012. Podle zástupce žalobce není jasné, zda byly splněny veškeré podmínky pro řádné ukončení daňové kontroly včetně projednání výsledku daňové kontroly. Žalovaný uvedl, že zástupci žalobce neumožní nahlížet do veřejné části spisu z důvodu § 66 odst. 3 daňového řádu s tím, že písemnosti, které budou využity v odvolacím řízení jako důkazní prostředky, byly z neveřejné části spisu v anonymizované podobě přeráženy do části veřejné, o čemž byl pořízen úřední záznam ze dne 29. 3. 2019, který byl žalobci předán včetně příloh.
19. Krajský soud postupoval v intencích zrušujícího rozsudku NSS a nejprve ověřil seznam písemností vyhledávací části spisu, ověřil, že tomuto seznamu odpovídá i skutečný obsah písemností v těchto částech spisu a prověřil jednotlivé písemnosti v nich založené ke dni vydání tohoto rozsudku.
20. Soupis písemností vyhledávací části spisu obsahuje 4 položky.
21. Položka č. 1 (č. j. 402701/18) obsahuje interní sdělení, předávací protokol a předchozí rozsudek krajského soudu.
22. Pod položkou č. 2 (č. j. 1947/19) je veden úřední záznam a související e-mailová interní korespondence žalovaného se správcem daně.
23. Pod položkou č. 4 (č. j. 32574/19) je veden úřední záznam žalovaného ohledně interního postupu vůči správci daně.
24. Ke všem listinám nacházejícím se pod položkami č. 1, 2 a 4 krajský soud uvádí, že se jedná o listiny, jež slouží potřebám správce daně a z povahy věci nejde o písemnosti podřaditelné pod § 65 odst. 1 písm. a) daňového řádu, které by mohly být uplatněny jako důkaz.
25. Položka č. 3 (č. j. 10905/19) obsahuje přílohy doplnění odvolacího řízení. Jsou zde vedeny plné moci k zastupování žalobce a dále 3 složky příloh.
26. Složka 1 se týká společnosti RESTALI a obsahuje tyto listiny: přiznání k DPH za 4. čtvrtletí 2012 podané dne 31. 3. 2013 (poř. č. 1), platební výměr na DPH ze dne 27. 3. 2013 ve výši 2 348 Kč za 4. čtvrtletí 2012 (poř. č. 2), výzva k zahájení daňové kontroly ze dne 27. 8. 2014 včetně doručky – fikce doručení (poř. č. 3), výzva k podání dodatečného daňového přiznání ze dne 22. 9. 2014 včetně doručky- fikce doručení (poř. č. 4), dodatečný platební výměr na DPH ze dne 30. 10. 2014, jímž byla doměřena DPH za 4. čtvrtletí 2012 ve výši 1 287 692 Kč včetně doručky – fikce doručení (poř. č. 5), podrobná archivní sestava plátce,

přehled obrátových vět, přehled párování předpisů a plateb (poř. č. 6, 7, 8), úplný výpis z obchodního rejstříku vedeného u Krajského soudu v Ostravě (poř. č. 9).

27. Složka 2 obsahuje doklady vztahující se ke společnosti MURATELLA. Jedná se o tyto listiny: přiznání k DPH za 4. čtvrtletí 2012 doručené správci daně dne 30. 1. 2013 (poř. č. 1), výzva k odstranění pochybností ze dne 27. 2. 2013 včetně doručanky – fikce doručení (poř. č. 2), protokol o ústním jednání ze dne 7. 3. 2013 s jednatelkou R. L. (poř. č. 3), protokol ze dne 20. 3. 2013 o předložení daňových dokladů k DPH za 4. čtvrtletí 2012 zmocněncem A. R. (poř. č. 4), protokol ze dne 25. 3. 2013 o předložení dokladů k DPH za 1., 2., 3. a 4. čtvrtletí 2012 (poř. č. 5), protokol ze dne 29. 3. 2013 o zahájení daňové kontroly na DPH za 4. čtvrtletí 2012 (poř. č. 6), výzva ze dne 24. 4. 2013 k poskytnutí informací a předložení listin (poř. č. 7), protokol ze dne 26. 4. 2013 – vyjádření jednatelky L. k předloženým dokladům (poř. č. 8), soupis přijatých a uskutečnitelných zdanitelných plnění za zdaňovací období 2. – 4. čtvrtletí 2013 mezi společnostmi VOKD a MURATELLA poskytnutých na výzvu správce daně společností VOKD (poř. č. 9), protokol ze dne 15. 5. 2013 o předložení dokladů ke kontrolovaným obdobím jednatelkou L. (poř. č. 10), výzva k prokázání skutečností ze dne 14. 6. 2013 doručená fikcí (poř. č. 11), protokol o ústním jednání s jednatelkou L. ze dne 14. 8. 2013 (poř. č. 12), úřední záznam o skutečnostech zjištěných správcem daně ze dne 10. 10. 2013, jehož přílohami jsou e-mailová korespondence správce daně s jednatelkou L. ze září 2013, smlouvy o reklamě uzavřené mezi společnostmi MURATELLA a žalobcem, výdajové a příjmové pokladní doklady týkající se úhrad za smlouvy, faktury č. 11036 a č. 1001037 vystavené pro žalobce jako odběratele, faktury č. 1001033 a č. 1001035 vystavené pro VOKD jako odběratele, ceník vysílání reklamních spotů na LED obrazovce (poř. č. 13), výzva k poskytnutí informací ze dne 11. 10. 2013 doručená fikcí (poř. č. 14), protokol ze dne 21. 10. 2013 ve věci nahlížení do spisu zmocněnkyní Ing. J. S. (poř. č. 15), informace Komerční banky – výpisy z účtu (poř. č. 16), seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění ze dne 5. 12. 2013 včetně doručanky – doručeno fikcí (poř. č. 17), výzva k uplatnění práva vyjádřit se k výsledku kontrolního zjištění ze dne 5. 12. 2013 včetně doručanky-doručeno fikcí (poř. č. 18), protokol ze dne 18. 12. 2013 o nahlížení do spisu zmocněncem R. Š. (poř. č. 19), úřední záznam o skutečnostech zjištěných správcem daně (poř. č. 20), přehled párování předpisů a plateb, podrobná archivní sestava plátce (poř. č. 21), zpráva o daňové kontrole ze dne 19. 2. 2014 včetně doručanky – doručeno fikcí (poř. č. 22), platební výměr ze dne 18. 3. 2014 na DPH za 4. čtvrtletí 2012 ve výši 683 823 Kč včetně doručanky – doručeno fikcí (poř. č. 23), smlouva o reklamě mezi MURATELLOU a RESTALI ze dne 28. 11. 2012 (poř. č. 24), smlouva o poskytnutí reklamních služeb mezi RESTALI a MURATELLOU ze dne 14. 12. 2012 (poř. č. 25), faktury č. 06/12/13 a 05/12/13 vystavené dodavatelem RESTALI odběrateli MURATELLA (poř. č. 26, 27), protokol ze dne 3. 2. 2014 o výsledku svědka Ing. C. Š. (jednatel společnosti MOLENDO) ve věci žalobce jako daňového subjektu (poř. č. 28), interní sdělení FÚ Ostrava III ze dne 6. 9. 2013, které obsahuje tyto listiny: postoupení informací správcem daně FÚ Ostrava I správci daně FÚ Ostrava III ze dne 22. 4. 2013, protokol o výsledku svědka R. L. ve věci žalobce jako daňového subjektu ze dne 25. 3. 2013, jehož se za žalobce účastnil jednatel T. T., přiznání k DPH za 4. čtvrtletí 2012 od společnosti MURATELLA, smlouva o reklamě mezi MURATELLOU a RESTALI ze dne 28. 11. 2012 včetně ceníku a faktur, postoupení informací FÚ Ostrava I správci daně FÚ Ostrava III ze dne 28. 5. 2013, a to: kupní smlouva mezi RESTALI a MOLENDO, jejímž předmětem je 1 ks velkoplošného LED televizoru s příslušenstvím ze dne 28. 11. 2012, faktura, dodací list a příjmové pokladní

doklady, smlouva o nájmu velkoplošné světelné obrazovky uzavřená mezi Ing. R. H. a společností MOLENDO dne 12. 12. 2012, vyjádření Statutárního města Ostravy k umístění LED obrazovky z hlediska bezpečnosti silničního provozu ze dne 14. 12. 2011 adresované Ing. H., vyjádření Policie ČR, Městského ředitelství Policie Ostrava ze dne 4. 1. 2012 adresované Ing. H. k instalaci velkoplošné obrazovky na ul. Mariánskohorská, smlouva o poskytnutí práva provést stavbu uzavřená mezi Statutárním městem Ostrava, městský obvod Moravská Ostrava a Přívoz a Ing. R. H. ze dne 16. 11. 2012, faktura vystavená společností MOLENDO odběrateli Ing. H., smlouva o nájmu části nemovitostí uzavřená mezi Ing. H. a společností MOLENDO dne 12. 12. 2012, vyjádření Magistrátu města Ostravy adresované Ing. R. H. ve věci souhlasu s umístěním reklamního zařízení – LED obrazovky na štítové zdi objektu č. p. 305 na ul. Mariánskohorská č. 58, faktura vystavená společností MOTORanch Ing. H. R. odběrateli MOLENDO, smlouva o reklamě uzavřená mezi MOLENDO a RESTALI ze dne 12.12.2012, faktury vystavené MOLENDO pro odběratele RESTALI, příjmové pokladní doklady, smlouva o reklamě mezi RESTALI a X-Média servis s.r.o. ze dne 1. 1. 2013 na obstarání reklamy v období prosinec 2012 a dále na dobu 1 roku (leden – prosinec 2013), faktury k těmto smlouvám a příjmové pokladní doklady (poř. č. 29), úplný výpis z obchodního rejstříku vedeného Krajským soudem v Ostravě pro obchodní firmu MURATELLA (pol. č. 30), informativní údaje FÚ Ostrava III o MURATELLE z pohledu nespolehlivé osoby a nespolehlivého plátce DPH (poř. č. 31), rozhodnutí Finančního úřadu Ostrava III ze dne 7. 7. 2015 o zrušení registrace MURATELLY jako plátce DPH doručené fikcí (poř. č. 32).

28. Ve složce 3 se nachází listiny vztahující se k žalobci jako daňovému subjektu, a to výsledek hledání datových schránek zástupce žalobce a plná moc žalobce udělená zástupci Daně & Daně.

29. K obsahu složky 1 krajský soud vyhodnocuje, že listiny zde založené (s výjimkou poř. č. 9 obsahujícího veřejně dostupné informace) měly být po vypracování seznámení ze dne 7. 8. 2019 přeráženy do nevyhledávací části spisu, protože byly nebo mohly být v řízení použity jako důkazní prostředky. Listiny zde založené se navíc povětšinou obsahově promítly v seznámení ze dne 7. 8. 2019 (body 35, 38, 39, 43, 47, 48) a posléze také v odůvodnění napadeného rozhodnutí (např. listiny poř. č. 1, 2, 3, 5) a žalobce byl tedy s jejich obsahem seznámen jinou formou. Pro nepřerázení listin do veřejné části spisu proto nebyl důvod. Porovnáním obsahu listin s obsahem seznámení ze dne 7. 8. 2019 krajský soud zjistil, že podstatné informace z listin plynoucí byly žalovaným vyčerpávajícím způsobem zpracovány (zejm. body 35, 39, 48 seznámení). Detaily, které se do seznámení nepromítly (např. výše vyměřené a doměřené daně, účetní poklady (poř. č. 6-8)) neobsahují informace, které by mohl žalobce využít na svou obranu. Krajský soud proto uzavírá, že neshledal v obsahu složky 1 žádný důkaz, jenž by obsahoval skutečnosti, jejichž neznalost by žalobce zkrátila na realizaci jeho procesních práv.

30. Obsah složky 3 tvoří listiny, jež se týkají žalobce, takže mohly být přeráženy do nevyhledávací části spisu, ale z povahy věci se nejedná o listiny, jež by mohly sloužit jako důkazní prostředky. Jejich nepřerázení je proto bez právního významu.

31. Z pohledu žalobceva zájmu vyjádřeného v protokolu o nahlížení do spisu ze dne 20. 8. 2019 je nejpodstatnější obsah složky č. 2 týkající se dokladů společnosti MURATELLA. Obsah

této složky měl být podle krajského soudu rovněž po vyhotovení seznámení ze dne 7. 8. 2019 z části přeřazen do nevyhledávací části spisu s použitím anonymizace. I zde lze konstatovat, že řada listin z této složky se obsahově promítla v seznámení ze dne 7. 8. 2019 (body 36, 38, 40-43, 48) i v odůvodnění napadeného rozhodnutí a řada shodných listin se také v nevyhledávací části spisu správce daně nebo žalovaného duplicitně nachází.

32. Do odůvodnění napadeného rozhodnutí se promítly především listiny: daňové přiznání (poř. č. 1), smlouvy o reklamě uzavřené mezi společností MURATELLA a žalobcem a k tomu se vztahující výdajové a příjmové pokladní doklady a faktury (poř. č. 18), smlouva o reklamě mezi MURATELLA a RESTALI ze dne 28. 11. 2012 a ze dne 14. 12. 2012 (poř. č. 24, 25), daňové přiznání, smlouva o reklamě mezi MURATELLOU a RESTALI včetně ceníku a faktur, smlouva o reklamě uzavřená mezi MOLENDO a RESTALI dne 12. 12. 2012 (poř. č. 30) a informativní údaje o spolehlivosti (poř. č. 31). Krajský soud zjistil, že smlouvy o reklamě uzavřené mezi MURATELLOU a žalobcem včetně příjmových dokladů a faktur jsou součástí veřejné části spisu správce daně a jejich obsah byl vyhodnocen krajským soudem již v předchozím rozsudku stejně jako obsahy smluv uzavřených mezi RESTALI a MURATELLOU a MOLENDO a RESTALI. Smluvní listiny proto neobsahují nic, co by žalobci již nebylo známo. Pokud tedy některá z těchto listin ve veřejné části spisu není zařazena, krajský soud pro to nevidí důvod.
33. S ohledem na obsah žaloby (bod 23 žaloby) byly žalobci známy také další skutečnosti z obsahu složky č. 2 týkající se kontaktů jednatelky MURATELLY Lukášové se správcem daně (informace z listin poř. č. 5, 12, 13). Protokol o výslechu svědkyně R. L. ze dne 25. 3. 2013 (součást poř. č. 29) je založen ve veřejné části spisu žalobce vedeného správcem daně, stejně jako protokol se jmenovanou ze dne 14. 8. 2013 (poř. č. 3 a 21 spisu správce daně). Ve veřejné části spisu správce daně je pod poř. č. 15 veden také protokol o svědecké výpovědi Ing. C. Š. ze dne 3. 2. 2014. Pro duplicitní přeřazení těchto listin z neveřejné části spisu není proto důvod.
34. Listiny týkající se smluvních vztahů mezi společnostmi MOLENDO a Ing. H. a také listiny vztahující se k provozování LED obrazovky (povolení správních orgánů k provozování zařízení) nebyly v napadeném rozhodnutí nijak vyhodnocovány, neboť se chodu zjištěného obchodního řetězce dotýkají pouze nepřímo (v souvislosti s místem provozování reklamy, což je skutečnost nesporná), a pro žalobce nemají žádnou důkazní hodnotu. Totéž platí pro listiny vztahující se k daňovému subjektu VOKD, jenž nebyl součástí detekovaného podvodného řetězce. Bez významu pro žalobce jsou také smlouvy o reklamě mezi RESTALI a X-Média (prosinec 2012, leden-prosinec 2013). Krajský soud podotýká, že tyto smlouvy jsou v shodné podobě součástí veřejné části spisu správce daně pod poř. č. 11. Firma X-Média, s níž společnost RESTALI uzavřena téměř identické smlouvy jako s žalobcem, včetně ceny za poskytovanou reklamu, nebyla součástí detekovaného podvodného řetězce, mohlo se jednat o další (nesouvisející) podvodné jednání společnosti RESTALI, která byla tím subjektem, jenž v detekovaném řetězci několikanásobně navýšil cenu reklamy. Existence tohoto smluvního vztahu nemůže mít význam ani z pohledu hodnocení ceny reklamy, která je sice totožná, jako u žalobce, ale právě proto se vymyká ze zjištěného cenového standardu, který vyplývá ze ZDK, kdy správce daně opatřil k tomuto kritériu obsáhlé podklady (blíže 7-10 ZDK u žalobce). Část ZDK ve věci daňového subjektu MURATELLA včetně doručky je součástí veřejné části spisu žalovaného stejně jako platební výměr na DPH za

zdaňovací období 4. čtvrtletí 2012 vydaný pro MURATELLU dne 18. 3. 2014 včetně doručky a podrobné archivní sestavy tohoto daňového subjektu. Přerážení těchto listin je proto nadbytečné. U ostatních listin ve složce č. 2 krajský soud naopak neshledal důvod pro jejich nepřerážení do veřejné části spisu, neboť mohly sloužit jako důkaz. K obsahu složky 2 krajský soud souhrně uvádí, že porovnáním obsahu listin s obsahem seznámení ze dne 7. 8. 2019 zjistil, že podstatné informace z listin plynoucí byly žalovaným vyčerpávajícím způsobem zpracovány (zejména body 36, 40, 43, 48 seznámení). Další listiny, které se do seznámení nepromítly, ale mohly být použity jako důkaz, neobsahují informace, které by mohl žalobce využít na svou obranu. Krajský soud ve složce 2 neshledal žádný důkaz, jenž by obsahoval skutečnosti, jejichž neznalost by žalobce zkrátila na realizaci jeho procesních práv.

35. Krajský soud uzavírá, že žalovaný tedy při přerážování listin do veřejné části spisu po vyhotovení seznámení ze dne 7. 8. 2019 pochybil, čímž zatížil daňové řízení procesní vadou. Krajský soud se proto zabýval otázkou, zda toto pochybení mohlo způsobit nezákonnost napadeného rozhodnutí.

36. Krajský soud porovnáním obsahu vyhledávací části spisu žalovaného s obsahem veřejné části spisů správních orgánů obou stupňů, s obsahem seznámení ze dne 7. 8. 2019, a také s odůvodněním napadeného rozhodnutí neshledal v listinách nacházejících se ve vyhledávací části spisu existenci skutečností, jejichž neznalost žalobcem by představovala zásah do jeho práv v takové intenzitě, aby to mělo vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Porovnáním s obsahem ZDK, předchozího rozsudku a seznámení ze dne 7. 8. 2019 krajský soud shledal, že značná část informací plynoucích ze sporných listin byla žalobci zpřístupněna již dříve jinou formou. Bez významu není ani to, že žalobce již v řízení před správcem daně opakovaně nahlížel do kontrolního spisu ve dnech 27. 2. 2015, 4. 3. 2015, 13. 7. 2015 a 14. 7. 2015. Výše označené listiny, u nichž soud zjistil, že jsou součástí veřejné části spisu správce daně, byly v té době již evidovány jako zpřístupněné.

37. Krajský soud nemůže odhlédnout od skutečnosti, že položky vyhledávací části spisu č. 1, 2 a 4 neobsahují soupis písemností, které jsou jejich obsahem. Pokud jde o položku č. 3 obsahující přílohy doplnění odvolacího řízení ve složkách 1-3, obsahuje detailní soupis všech písemností, které se ve složkách nacházejí. Jak judikoval NSS v rozsudku sp. zn. 2 Afs 188/2019, soupis písemností obsažených ve vyhledávací části spisu musí být veden jako seznam konkrétních písemností, přičemž z položek soupisu týkajících se vyhledávací části musí být v každém jednotlivém případě patrné, o jakou konkrétní písemnost jde v té míře, aby si z toho mohl daňový subjekt učinit alespoň rámcovou představu, zda konkrétní písemnosti mohou být uplatněny v řízení jako důkazní prostředek. Tuto povinnost žalovaný u položek č. 1, 2 a 4 v požadovaném rozsahu nesplnil.

38. Jak však krajský soud vyhodnotil již v odst. 24 tohoto rozsudku, listiny nacházející se u položek č. 1, 2 a 4 slouží potřebám správce daně a jako důkaz ve smyslu § 65 odst. 1 písm. a) daňového řádu uplatněny být nemohly. Žalobcova práva proto nemohla být zjištěným nedostatkem zkrácena.

39. Na základě uvedeného krajský soud neshledal žalobní bod 6) důvodným.

40. Další procesní námitka uplatněná v žalobním bodě 7) se týkala postupu žalovaného při rozhodování o žádosti žalobce o prodloužení lhůty pro vyjádření se k výsledkům doplnění odvolacího řízení na základě výzvy žalovaného ze dne 7. 8. 2019.
41. Krajský soud předně považuje za nezbytné zdůraznit, že nesdílí názor žalovaného, že lhůtu dle § 115 odst. 2 daňového řádu nelze prodloužit, jak ostatně konstatuje setrvale ve svých rozhodnutích (srov. např. rozsudek ze dne 30. 10. 2019 sp. zn. 22 Af 5/2018). Nutno podotknout, že žalovaný toto své stanovisko po zrušujícím rozsudku NSS revidoval ve vyjádření ze dne 5. 5. 2023. S odkazem na odůvodnění rozsudku NSS sp. zn. 1 Afs 321/2016 má krajský soud za to, že lhůtu dle § 115 odst. 2 daňového řádu prodloužit lze, ovšem pouze v odůvodněných případech, přičemž žalovaný je povinen závažnost důvodů tvrzených daňovým subjektem v žádosti o prodloužení lhůty vyhodnotit přezkoumatelnou úvahou. NSS v označeném rozsudku dospěl k závěru, že lhůta dle § 115 odst. 2 daňového řádu je lhůtou správcovskou, kterou je možno prodloužit. Detailně přitom rozebral charakter předmětné lhůty včetně souvislosti § 115 odst. 2 s ust. § 36 odst. 5 daňového řádu, poukázal na zásadní rozdíl znění ust. § 115 odst. 3 před novelou provedenou zák. č. 30/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, a další související zákony v platném znění (dále jen „novela č. 30/2011 Sb.“) a po ní a účel této legislativní změny vyložil přílehavě textem důvodě zprávy k novele. Na základě uvedeného dospěl krajský soud k závěru o opodstatněnosti námitky žalobce směřující proti názoru žalovaného, že lhůtu k vyjádření ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu nelze prodloužit.
42. Podstatné za této situace je, zda nesprávný právní názor, a tedy i nesprávný procesní postup žalovaného mohl fakticky zkrátit procesní práva daňového subjektu. V tomto ohledu je vždy nutno zvažovat, zda daňový subjekt v důsledku nesprávného postupu daňového orgánu ztratil možnost realizovat v řízení svá konkrétní práva, např. navrhnout další důkazy. Takový návrh by však musel být obsažen již přímo v žádosti o prodloužení lhůty spolu s uvedením důvodů, pro které nemohl být v řízení dosud uplatněn.
43. Obsahem správních spisů má krajský soud za prokázané, že žalobce své podání ze dne 23. 8. 2019 označil: „Oznámení o doplnění výsledků odvolacího řízení“ a nekoncepoval je jako žádost o prodloužení lhůty dle § 115 odst. 2 daňového řádu, ale jako oznámení, že se k výsledku odvolacího řízení vyjádří a doplní výsledky odvolacího řízení do 13. 9. 2019. Jako důvody svého podání žalobce označil, že jednatel žalobce i zástupce žalobce čerpají řádnou dovolenou, a proto nelze připravit a zpracovat veškerou argumentaci. Další část podání se týká stížnosti proti rozsahu nahlížení do spisu daňového subjektu. V závěru podání žalobce uvedl, že v navržené lhůtě předloží obrazový důkazní prostředek formou DVD, který prokazuje vysílání reklamního spotu 3 x 10 s a prokazuje standardní cenu na trhu. Žalovaný zcela správně vyhodnotil toto podání podle jeho obsahu jako mj. žádost o prodloužení lhůty k vyjádření dle ust. § 115 odst. 2 daňového řádu. Nesprávně však řízení o této žádosti rozhodnutím ze dne 10. 9. 2019 zastavil pro zjevnou nepřipustnost. Žalobce ve svém podání uvedl objektivní důvody spočívající v čerpání dovolené jednatel i zástupcem žalobce, avšak své tvrzení nijak neosvědčil. Pokud jde o doplnění dokazování, žalobce uvedl jediný důvod, a to navržení důkazu formou DVD k prokázání rozsahu plnění a jeho ceny. Neuvedl přitom žádné důvody, pro které tento důkaz dosud v řízení neuplatnil. Nutno zdůraznit, že k otázce rozsahu plnění se podrobně vyjádřil krajský soud ve svém předchozím rozsudku, který nabyl právní moci dne 10. 9. 2018 a jeho závěry týkající se interpretace smluvních

ujednání byla pro další řízení před žalovaným právně závazná. Další dokazování k otázce soudem již rozhodnuté by proto bylo irelevantní. Jiné důvody, ani jiné konkrétní důkazy žalobce v podání neuvedl. Obsahem vyjádření žalobce ze dne 10. 9. 2019 má krajský soud za prokazané, že jiné důkazy než zmíněné DVD žalobce nepředložil, ani nenavrhl. Také v následně podané správní žalobě žalobce kromě nemožnosti vyjádřit se k výsledkům odvolacího řízení netvrdil žádné konkrétní zkrácení svých práv. Žalovaný poskytl žalobci k vyjádření maximální zákonem stanovenou lhůtu (§ 115 odst. 3 daňového řádu) a žalobce neosvědčil důvody, pro které ji nemohl dodržet. Dle obsahu správního spisu lhůta k vyjádření počala běžet dne 18. 8. 2019 a uplynula marně dne 2. 9. 2019. Napadené rozhodnutí bylo žalobci zasláno až dne 10. 9. 2019.

44. Na základě uvedené úvahy dospěl krajský soud k závěru, že jakkoliv byl postup žalovaného při posouzení možnosti prodloužení lhůty podle § 115 odst. 2 daňového řádu vadný, žalobcova procesní práva to nezkrátilo způsobem, který by způsobil nezákonnost napadeného rozhodnutí, neboť výrok rozhodnutí by byl stejný i za situace, že by k pochybení nedošlo (srov. rozsudek NSS sp. zn. 6 Afs 284/2020).
45. K dalším žalobním bodům, jež se týkají otázek hmotně právních, krajský soud předně zdůrazňuje, že důvodem zrušení předchozího rozhodnutí žalovaného v této věci rozsudkem krajského soudu v Ostravě ze dne 29. 6. 2018 sp. zn. 22 Af 112/2016 bylo, že daňové orgány dostatečně konkrétně neuvedly, v čem podvod spočíval a na základě jakých skutečností dospěly k závěru o neodvedení daně společností RESTALI. Krajský soud však již v tehdejší rozsudku vyjádřil jednoznačně souhlas s daňovými orgány, že posuzované obchodní vztahy v rámci zjištěného obchodního řetězce vykazovaly neobvyklé znaky, zejména vysoké navýšení ceny reklamy společností RESTALI nebo platby realizované žalobcem společností MURATELLA na rok dopředu před poskytnutím plnění i způsob těchto plateb ve 13 totožných denních hotovostních platbách ve stejné výši. Krajský soud rovněž vyjádřil závazný právní názor k interpretaci smluvního ujednání ohledně délky reklamních spotů (rozsah plnění).
46. Při posouzení zbývajících žalobních bodů vycházel krajský soud z níže vymezené judikatury NSS.
47. NSS v rozsudku ze dne 18. 3. 2021 č. j. 9 Afs 160/2020-49 uvedl: *„Podvodného jednání na DPH, které má za následek daňový únik, se může dopustit kterýkoli článek obchodního řetězce mnoha různými způsoby, a to jak na vstupu, tak na výstupu. Chybějící daň (daňový únik) u jednoho z článků v dodavatelsko-odběratelském řetězci proto nemusí nutně odpovídat odepřené výši nárokováného odpočtu z plnění v tomto řetězci přijatém. Daňový únik se ani nemusí týkat přímo pořizovaného plnění. Podstatné je, že subjekt uplatňující nárok na odpočet daně věděl či mohl vědět, že se přijetím plnění účastní obchodního řetězce, který je podvodem zasažen.“*
48. Na tento rozsudek navázala další rozhodovací praxe NSS, kdy v rozsudku č. j. 10 Afs 324/2020-104 ze dne 24. 10. 2022 NSS odpovídá prakticky na veškeré nynější žalobní argumenty k chybějící dani a k neprokázání podvodu: *„Při prokazování existence podvodu musejí daňové orgány vysvětlit, v čem tkvěla jeho podstata, či vylíčit řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se jednalo o daňový podvod (rozsudek NSS ze dne 18. 10. 2018, č. j. 9 Afs 333/2017-63, Krpol, bod 38). Z rozhodnutí daňových orgánů musí být jasně patrné, že byla narušena daňová neutralita, tedy že (zjednodušeně řečeno) nebyla odvedena daň*

Shodu s prvopisem potvrzuje P.S.

jedním nebo více ze subjektů v řetězci, zatímco jiný subjekt si daň odečetl, a to za účelem daňového zvýhodnění. Chybějící daň však nelze vnímat omezeně jen v tom smyslu, že některý z článků řetězce jednoduše v určitém okamžiku v minulosti nesplnil svou daňovou povinnost (ať již povinnost daň přiznat, přiznat ji pravdivě, nebo daň zaplatit; rozsudek NSS ze dne 12. 6. 2019, čj. 2 Afš 162/2018-43, Autodoprava K&K, bod 25).

49. *Podvodného jednání na DPH, které má za následek daňový únik, se může dopustit kterýkoli článek obchodního řetězce mnoha různými způsoby, a to jak na vstupu, tak na výstupu. Chybějící daň (daňový únik) u jednoho z článků v dodavatelsko-odběratelském řetězci proto nemusí nutně odpovídat odepřené výši požadovaného odpočtu z plnění přijatého v tomto řetězci. Daňový únik se ani nemusí týkat přímo porizovaného plnění. Podstatné je, že subjekt uplatňující nárok na odpočet daně věděl či mohl vědět, že se přijetím plnění účastní obchodního řetězce, který je podvodem zasažen. Není proto třeba lpět na tom, aby v každém případě byl daňový podvod jednoznačně popsán způsobem spáchání, přiřazen ke konkrétnímu článku často spletitého obchodního řetězce a vyčíslen, ostatně v řadě situací to již ani nebude fakticky možné. Povinností správce daně je postavit najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval (rozsudek NSS ze dne 25. 6. 2015, čj. 6 Afš 130/2014-60, č. 3275/2015 Sb. NSS, ALADIN plus, bod 28).*
50. *Společným znakem podvodů na DPH je častá praktická nemožnost dopátrat se skutečného důvodu neodvedení daně, stejně jako organizátorů a beneficentů podvodu. Aby však bylo možné konstatovat existenci daňového podvodu na DPH, musí správce daně v odůvodnění rozhodnutí srozumitelně a přehledně popsat všechny skutečnosti, které svědčí o podvodném jednání, a podložit je zjištěními zachycenými ve spisu. Je třeba zjistit takové okolnosti, které ve svém celkovém souhrnu budou představovat dostatečný podklad pro závěr, že chybějící daň je následkem cílené snahy získat neoprávněné daňové zvýhodnění. Užívané spojení „(prokázání) existence daňového podvodu“ je poněkud zavádějící, neboť v zásadě nebude možné prokázat existenci daňového podvodu nad veškerou pochybnost; přesnější by proto bylo hovořit o důvodné domněnce daňového podvodu (rozsudek NSS ze dne 6. 8. 2020, čj. 1 Afš 304/2019-33, ExaSoft Holding, bod 26). Pokud ovšem daň sice nebyla přiznána nebo zaplácena, avšak (pravděpodobný) daňový dlužník, který inkasoval při poskytnutí plnění částku odpovídající dani z přidané hodnoty, není nekontaktní a není vyloučeno, že se podaří mu daň doměřit či přiznanou daň vymoci, závěr o existenci daňového podvodu bude zpravidla předčasný (již citovaný bod 25 rozsudku Autodoprava K&K).*
51. *Okolnosti, které v souhrnu nasvědčují existenci daňového podvodu, mohou mít svůj původ v minulosti (např. obchodní historie či minulé personální vazby), v době uzavření transakce (nestandardní obchodní podmínky) i v době následující po uzavření obchodu (např. nekontaktnost dotčených osob, náhlé ukončení činnosti, nestandardní peněžní toky mezi dotčenými osobami; rozsudek NSS ze dne 6. 8. 2020, čj. 1 Afš 304/2019-33, bod 27)“.*
52. *Obsahem správních spisů, jakož i napadeného rozhodnutí má krajský soud za prokázané, že v posuzované věci byla chybějící daň identifikována u společnosti MURATELLA jako přímého dodavatele žalobce a u jejího dodavatele společnosti RESTALI. Společnost RESTALI nezaplatila ani původní nízkou daňovou povinnost, ani podle pomůcek doměřenou daň. Stejně tak společnost MURATELLA byla v rámci daňové kontroly za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2012 vyměřena daň, kterou však v plné výši neuhradila. Dlužná*

částka byla částečně uhrazena nadměrnými odpočty vyměřenými v rámci současně probíhajících daňových řízení u této společnosti za předchozí zdaňovací období. Bylo zjištěno, že obě společnosti jsou nekontaktní a se správcem daně nespolupracují. Je pravdou, že u společnosti RESTALI existovala objektivní příčina – smrt jednatele Milana Pinka dne 11. 2. 2014, jež se však z pohledu chybějící daně u této společnosti ukázala jako irelevantní, neboť daňové přiznání za 4. čtvrtletí 2012 společnost RESTALI podala řádně již 31. 1. 2013, avšak vykázanou daňovou povinnost nezaplatila (blíže bod 49 napadeného rozhodnutí). Pokud jde o společnost MURATELLA, její jednatelka Lukášová byla v průběhu daňové kontroly zpočátku kontaktní a se správcem daně spolupracovala do poloviny srpna 2013, poté již bylo pouze nahlíženo do kontrolního spisu zplnomocněnými zástupci. V závěru roku 2013 komunikace společnosti zcela ustala. ZDK i platební výměr na DPH za 4.čtvrtletí 2012 byly doručeny prostřednictvím datové schránky fikcí a vyměřená daň zůstala neuhrzena (blíže 54 napadeného rozhodnutí).

53. Z uvedeného je zřejmé, že žalovaný identifikoval narušení daňové neutrality, tedy chybějící daň, v souladu s judikaturními požadavky. Jak dovodil NSS, chybějící daň nejenže nemusí odpovídat výši uplatněného odpočtu, může být i nižší a nemusí vyplývat ani z posuzovaných transakcí, protože způsoby páchaní daňových podvodů jsou různé a případ, kdy je daňová výhoda čerpána v jednom řetězci prodeje téhož plnění, je pouze jednou z variant podvodů. Odepření nárokovaného odpočtu transakce zasažené podvodem totiž nemá reparační cíl, ale cíl preventivní. Jak uvedl SDEU v nedávném rozhodnutí dne 24. 11. 2022 ve věci C 596/2021, *„cíle, které sleduje povinnost vnitrostátních orgánů a soudů odepřít nárok na odpočet, by nemohlo být účinně dosaženo, pokud by odepření nároku na odpočet bylo úměrně omezeno pouze na tu část částek zaplacených z titulu splatné DPH, která odpovídá částce, jež je předmětem daňového úniku. Jelikož by tím byly osoby povinné k dani pouze nabádány k přijetí vhodných opatření za účelem omezení důsledků případného daňového úniku, ale nikoliv nezbytně k přijetí opatření umožňujících se ujistit, že se plněními, které se uskutečňují, nebudou podílet na daňovém úniku nebo jej usnadňovat“*. Tomu odpovídá i judikatura vnitrostátních správních soudů, podle které může být narušení neutrality daně shledáno dokonce i v prosté nekontaktnosti společnosti, jež znemožnila ověření správnosti daňových přiznání (rozsudek NSS ze dne 13. 8. 2020 č. j. 7 Afs 428/2019-39 nebo ze dne 19. 11. 2021 č. j. 5 Afs 239/2020-46).

54. V návaznosti na již uvedené se nelze ztotožnit s námitkou žalobce, že žalovaný ani v tomto přezkoumávaném rozhodnutí neprokázal chybějící daň u společností RESTALI a MURATELLA. Daňové orgány doplnily dokazování v intencích předchozího rozsudku krajského soudu a žalovaný otázku chybějící daně řádně vypořádal zejména v bodech 49, 50 a 54 napadeného rozhodnutí. Námitky žalobce, že žalovaný neprokázal, že nezaplacení daně souvisí s podvodem na dani, že právě přijatá plnění byla zasažena podvodem, že neodvedenou daní je daň z plnění poskytnutého žalobci a že smyslem posuzované transakce bylo získání výhody nejsou důvodné, neboť nic z toho daňové orgány prokazovat nemusí. Pokud jde o rozsah přijatých zdanitelných plnění (žalobní bod 2)), krajský soud se jím zabýval již v předchozím rozsudku, když na jeho str. 8 výslovně uvedl, že ve věci interpretace smlouvy o reklamě ohledně dohodnuté délky vysílání reklamních spotů se ztotožňuje s výkladem daňových orgánů. Krajský soud je vázán svými závěry, které učinil v téže věci v dřívějším rozsudku a zdůrazňuje, že vzhledem k tomu, že žalobce provedl úhradu ceny reklamy s předstihem před vlastním plněním, logicky se cena reklamy odvíjí od obsahu smlouvy. I kdyby následně došlo k rozšíření faktického rozsahu plnění, je to ve

vztahu k zaplacené ceně reklamy irelevantní. Na základě uvedeného krajský soud pro nadbytečnost neprovedl žalobcem navržený důkaz – DVD k délce a intervalům reklamních spotů.

55. Žalovaný prokázal i to, že narušení daňové neutrality souvisí s podvodem, a nejde jen o „prosté nezaplacení“, když v bodech 52-62 napadeného rozhodnutí popsal dostatečně přesně jednání společností MURATELLA a RESTALI v době předcházející uzavření smluv s žalobcem i jejich následné jednání, kdy se staly nekontaktními a přestaly plnit své povinnosti vůči správci daně, což dal také do souvislosti s dalšími tzv. objektivními skutečnostmi, z nichž dovedl, že se jednalo o daňový podvod.
56. Co se týká prokázání existence podvodu, podstatné je, zda žalovaný dostal své povinnosti identifikovat podezřelé skutečnosti, tzv. nestandardní, které vedou k důvodné domněnce, že transakce je zasažena podvodem.
57. Žalovaný svůj závěr o podvodu vystavěl na nestandardních skutečnostech, které posoudil každou jednotlivě i ve vzájemných souvislostech. Nutno podotknout, že v nyní posuzované věci jsou nestandardní skutečnosti současně objektivními okolnostmi, neboť jejich objektivní existence měla v daňovém subjektu vzbudit podezření, že se účastní řetězce stíženého daňovým podvodem. Z povahy věci jsou objektivní okolnosti v každém jednotlivém případě jiné. V nyní souzené věci jimi jsou: nepřiměřená cena reklamy v porovnání se srovnatelnými cenami reklam ve formě spotů na srovnatelných LED panelech v centru města Ostravy, náhodný kontakt mezi žalobcem a jeho přímým dodavatelem společností MURATELLA a nabídka možnosti reklamy touto společností v situaci, kdy měl majitel LED panelu zákaz jeho provozování do 12. 12. 2012, dále okolnost, že se žalobce rozhodl investovat více než 4 000 000 Kč do reklamy, přičemž reklamní spoty si vyrobil sám, dále platby hrazené žalobcem v hotovosti na rok dopředu před uskutečněním plnění ve splátkách v průběhu měsíce prosince 2012, přičemž žalobce porušil zák. č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti, v platném znění provedením celkem 13 totožných denních hotovostních plateb ve shodné výši, a navíc v době, kdy měl u správce daně nedoplatek na DPH ve výši cca 1 000 000 Kč (blíže body 63–71 napadeného rozhodnutí).
58. Žalobce namítl, že každá z těchto jednotlivostí sama o sobě o podvodu nesvědčí a není ani nezákonná (až na výši hotovostních plateb) a že žalovaný nepostavil na jisto otázku nestandardnosti. Závěr správních orgánů o zasažení transakcí podvodem je však založen na komplexním posouzení všech objektivních okolností, neboť jejich přítomnost lze stěží vysvětlit jinak než právě podvodem na DPH. Nutno podotknout, že žalobce v podané žalobě žádné smysluplné vysvětlení nenabízí, pouze rozporuje zjištění správce daně v jejich jednotlivostech, jakož i učiněné závěry. Tím však míří mimo podstatu věci. Krajský soud proto nepovažuje za nutné se vyjadřovat ke každé z dílčích námitek; i kdyby totiž argumentace žalobce ohledně nich byla správná, v důsledku by to na závěru o existenci daňového podvodu nezměnilo nic.
59. Na objektivní okolnosti, tedy skutečnosti, které objektivně existují a které by měly upozornit daňový subjekt na to, že je možné, že se účastní obchodní transakce zasažené daňovým podvodem, je nutno nahlížet jako na indicie, které mají objektivně v daňovém subjektu vzbudit podezření nebo zvýšit ostražitost, zda se neúčastní podvodného řetězového jednání. Selektivní posouzení, jež předkládá žalobce, se míjí s komplexní analýzou

podezřelých skutečností a vyhodnocením jejich vzájemných souvislostí za účelem posouzení vědomého zapojení do podvodu, k níž je správce daně povinen, jak již bylo výše uvedeno. Pro objektivní okolnosti rovněž platí, že se jedná o skutečnosti, které samy o sobě nejenže nejsou nezákonné, ale vnímány izolovaně o ničem podvodném nesvědčí. Teprve až když jsou zasazeny do příběhu ostatních skutečností, stávají se těmi, které mají podezření vzbudit. Nelze posuzovat každou jednotlivě, ale v jejich souhrnu, s přihlédnutím ke konkrétním okolnostem daného případu a konkrétnímu daňovému subjektu, protože tyto chrání ty subjekty, které se v řetězci ocitnou, aniž by o podvodném jednání věděly nebo vědět mohly (např. rozsudky NSS ze dne 31. 7. 2018 č. j. 5 Afs 252/2017-31, ze dne 6. 8. 2020 č. j. 1 Afs 304/2019-333 nebo ze dne 19. 1. 2021 č. j. 5 Afs 239/2020-46, bod 38). Pro závěr o nepoctivosti je pak nutné, aby tyto podezřelé okolnosti nebyly dobře vysvětlitelné i jinak, než účastní daňového subjektu na podvodu. V nyní posuzované věci žalovaný postupoval tak, že identifikoval jednotlivé podezřelé okolnosti, tyto analyzoval jak každou zvlášť, tak ve vzájemné souvislosti a dospěl k závěru, že je nelze vysvětlit jinak, než že žalobce o své účasti na podvodu mohl vědět, neboť nejsou dobře vysvětlitelné jinak. Žalobce v podané žalobě tento závěr žádným nosným způsobem nenapadá, když pouze obecně tvrdí, že nic z toho nebylo nestandardní. Vymezené objektivní okolnosti ve svém souhrnu představují komplex ukazatelů, které měly žalobce varovat před zapojením do přemětného obchodu. Žalobce v žalobě nepřichází s jiným myslitelným vysvětlením svého postupu. Krajský soud proto zcela obecně konstatuje, že se závěry žalovaného ztotožňuje, když jeho postup odpovídá nárokům konstantní judikatury, je logický a vnitřně nerozporný.

60. Na základě uvedeného krajský soud shledal nedůvodnými žalobní body 1), 2), 3) a 4).
61. V dalším žalobním tvrzení žalobce brojil proti závěru o své vědomosti o daňovém podvodu.
62. Vědomost daňového subjektu o zapojení do transakcí zasažených podvodem úzce souvisí s existencí objektivních okolností. Krajský soud proto odkazuje na argumentaci uvedenou k předchozímu žalobnímu bodu. Žalovaný poté, co vymezil objektivní okolnosti případu (blíže odst. 27 tohoto rozsudku), vyhodnotil přijetí rozumných opatření a dobrou víru žalobce v bodech 72-79 napadeného rozhodnutí. Žalobce úvahy a závěry žalovaného zde obsažené v žalobě nijak smysluplně nerozporoval, jeho žalobní tvrzení je vedeno ve zcela obecné rovině prosté negace (body 62-75 žaloby).
63. Na základě výše uvedené argumentace krajský soud neshledal žádný z žalobních bodů důvodným, a proto žalobu v souladu s ust. § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl. Ve věci bylo rozhodnuto bez jednání podle ust. § 51 odst. 1 s.ř.s.
64. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto v souladu s ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., když procesně úspěšnému žalovanému nevznikly s tímto řízením žádné náklady nad rámec jeho běžné činnosti.

Poučení:

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

Ostrava 28. června 2023

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu