



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Zory Šmolkové a JUDr. Daniela Spratka, Ph.D. ve věci

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

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

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

takto:

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

Odůvodnění:

Průběh soudního řízení:

1. Žalobkyně se žalobou doručitou Krajskému soudu v Ostravě dne 5. 11. 2018 domáhala přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 8. 2018 č. j. 38708/18/5300-22444-711887

Shodu s prvopisem potvrzuje

(dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto její odvolání proti dodatečným platebním výměrům na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období let 2012 – 2013 (celkem 24 dodatečných platebních výměrů) ze dne 23. 10. 2017 a za zdaňovací období roku 2014 (4 dodatečné platební výměry) ze dne 30. 11. 2017. Předmětem doměření daně jsou vždy neuznané uplatněné odpočty za reklamní služby poskytnuté žalobkyni dvěma dodavateli, společnostmi Propag-STORM a. s. (dále „Propag“) a společností OR-RAMS s. r. o. (dále „OR“). V případě Propagu žalovaný odpočty neuznal z důvodu spáchání daňového podvodu na DPH. V případě OR byla daň doměřena z důvodu neprokázání, že žalobkyně přijala plnění od této společnosti.

2. „První rozsudek“: Krajský soud rozsudkem ze dne 14. 8. 2019, č. j. 25 Af 61/2018 – 102 napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, a to ze tří důvodů: a) nedostatečná identifikace chybějící daně, b) nedostatečně zjištěný skutkový stav – nesprávné hodnocení výpovědi svědkyně K. (tehdejší předsedkyně dozorčí rady společnosti Propag) a O. (tehdejší statutární orgán – jediná členka představenstva společnosti Propag) a c) nesplnění hmotněprávní podmínky neuznání odpočtu u plnění přijatých od společnosti OR.
3. „První zrušující rozsudek“: Nejvyšší správní soud (dále též „NSS“) rozsudkem ze dne 15. 10. 2021, č. j. 3 Afs 328/2019 – 70 první rozsudek krajského soudu zrušil a zavázal jej právním názorem, že a) žalovaný chybějící daň určil dostatečně, b) výslech svědkyně je hodnověrným a relevantním důkazem osvědčujícím existenci řetězce společnosti, v jehož rámci probíhal podvod na DPH, c) ve vztahu k plnění od společnosti OR měl správce daně důvodné pochybnosti podle § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), takže důkazní povinnost po právu přešla na žalobkyni.
4. Žalobkyně setrvala na svých námitkách a se závěry Nejvyššího správního soudu nesouhlasila. Svou žalobu rozšířila o námitku neseznámení s důkazy, na kterých je vystavěn závěr o podvodném řetězci u společnosti Propag, a doplnila, že žalovaný nepředestřel svědkyním K. a O. okolnosti, které se chtěla žalobkyně objasnit, ačkoliv jej s nimi seznámila.
5. „Druhý rozsudek“: Krajský soud rozsudkem ze dne 13. 5. 2022, č. j. 25 Af 61/2018 – 170 napadené rozhodnutí opět zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Vyslechl svědka Jana Nitscheho, jednatele společnosti OR. Jeho výpověď však považoval za nevěrohodnou, neprokazující poskytnutí plnění společností OR žalobkyni. Protože však žalovaný u jednání z této výpovědi učinil závěr, ke kterému podle krajského soudu směřoval již v napadeném rozhodnutí, že faktickým dodavatelem sporného plnění byla společnost Papilio, soud s ohledem na judikaturu *Kemwater* (tedy rozsudek SDEU z 9. 12. 2021, C-154/20 a rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208) zrušil napadené rozhodnutí, zavázal žalovaného poskytnout žalobkyni prostor k doplnění tvrzení ohledně faktického dodavatele a v návaznosti na to, resp. v návaznosti na informace, které má k dispozici z úřední činnosti, znovu posoudit, zda faktický dodavatel, byť by nebyl jednoznačně identifikován, měl nutně postavení plátce DPH; podle tohoto závěru měl žalovaný opětovně rozhodnout o uplatněných nárocích na odpočet.
6. „Druhý zrušující rozsudek“: Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 16. 1. 2024, č. j. 3 Afs 162/2022 – 61 i druhý rozsudek krajského soudu zrušil. Návrh na vyslechnutí svědka Jana Nitscheho žalobkyně vznesla až k opožděně vznesené žalobní námitce. Jeho provedením se krajský soud dopustil překročení svého rámce prezkumné činnosti a zatížil řízení vadou, která měla vliv na zákonnost rozhodnutí, neboť z výpovědi svědka dovodil svůj závěr o tom, že faktickým dodavatelem sporného plnění byla společnost Papilio, což vedlo ke zrušení

napadeného rozhodnutí. Pro tento závěr však krajský soud neměl podklad ani v dokazování, když výslech svědka neměl být proveden, ani ve správním spise, a nadto je v rozporu s tvrzením žalobkyně, která setrvala na dodavateli OR. Pouze v kasační stížnosti přišla s úvahou, že faktickým dodavatelem „snad“ mohla být společnost Papilio. Závěr o tom, že společnost Papilio je faktickým dodavatelem sporného plnění, je závěr překračující dispoziční zásadu. S odkazem na rozsudek NSS ze dne 13. 5. 2022, č. j. 10 Afs 254/2018-43, limitující soudy v aktivním hledání nových důvodů, proč žalobě vyhovět, uložil krajskému soudu vyzvat účastnický řízení, aby se k novému judikатурnímu vývoji vyjádřili a podle jejich vyjádření rozhodnout.

7. Krajský soud proto vyzval účastníky, nechť se s ohledem na judikaturu *Kemwater* vyjádří k právnímu a skutkovému stavu po vydání napadeného rozhodnutí.
8. Žalobkyně uvedla, že ze správního spisu i z napadeného rozhodnutí, jasně vyplývá dodání reklamy v linii Papilio – OR-žalobkyně. Nebyla – li dodavatelem OR, musela jím být Papilio, která byla plátcem DPH. Toto výslovně u jednání dne 5. 4. 2022 uznal i žalovaný.
9. Dále namítla, že jí nemělo být uloženo penále, protože tím byla porušena zásada *ne bis in idem*, když žalobkyně byla za roky 2012-2014 odsouzena za daňový trestný čin. Tento stav měl být napraven, jak dovedl Krajský soud v Brně v rozhodnutí 29 A 37/2018.
10. Vyjádřila pochybnosti nad tím, že žalovaný i krajský soud ve věci daně z příjmu nepochybovali o tom, že dodavatelem sporného plnění byla společnost OR. Závěr, že jedno a též plnění (reklama) může mít pro různé daně různého dodavatele, je nepochybně nesprávný a ústavně nekonformní.
11. Žalobkyně dále poukázala na to, že hodnocení výpovědi svědky K. a O. (dodavatel Propag Storm) je rovněž odlišné ve věci DPH a daně z příjmů. Nejvyšší správní soud v rozhodnutí č. j. 2 Afs 375/2019-46 hodnotí tyto výpovědi jako nedostatečné kvůli své zprostředkovanosti a je tedy konstatováno, že žalovaný své důkazní břemeno neunesl. To je závěr diametrálně odlišný od závěrů ve věci DPH. Nový judikатурní vývoj jde ve směru zpochybňující závěry Nejvyššího správního soudu v prvním zrušujícím rozsudku č.j. 3 Afs 162/2022.
12. Žalobkyně k námitce nedostatků ve vedení spisu doplnila, že ve vyhledávací části spisu i po sdělení výsledků kontrolního zjištění byl úřední záznam č. j. 395512/18/3201-61561-803314 vztahující se k provedené daňové kontrole u společnosti Papilio. To je porušení ustanovení §65 daňového řádu. Nadto je postup „druhově nesprávný“, když shodný důkazní prostředek – zpráva z daňové kontroly u společnosti Papilio – byl vložen do veřejné části spisu a žalobkyně s ním byla seznámena.
13. Žalovaný ve vyjádření uvedl, že ve spise se nenachází žádná indicie ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného dodavatele, která mohla fakticky dodat sporná plnění, což mj. potvrdil Nejvyšší správní soud i v druhém zrušujícím rozsudku, když uvedl, že závěr o faktickém dodavateli Papilio nemá oporu ve správním spise. Konkrétně žalovaný poukázal na výpověď Luďka Číhala, jednatele společnosti Papilio, který potvrdil dodání reklamního plnění společnosti OR, nikoliv žalobkyni. Ani z daňové kontroly u společnosti Papilio nevyplýval vztah mezi touto společností a žalobkyní. Jakým způsobem žalobkyně sporná reklamní plnění nabyla zůstává spornou otázkou; žalovaný považuje za přílehlavé závěry NSS v rozsudku sp. zn. 10 Afs 281/2020 z 20. 7. 2022 a 5 Afs 215/2019 z 22. 6. 2022. Žalovaný poukázal rovněž na žalobkynin „veletoč“, kdy osm let konzistentně tvrdí, že

dodavatelem sporných plnění byla OR a nikdo jiný, následně připouští, že dodavatelem mohla být Papilio a nikdo jiný, což žalovaný považuje za účelové, když v průběhu daňovým a soudních řízení nevyplula napovrch žádná indicie ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného dodavatele OR, která sporné plnění mohla poskytnout; žalovaný se odkázal na závěry NSS v rozsudku ze dne 21. 2. 2024, sp. zn 6 Afs 30/2023. Žalovaný dále zdůraznil, že není – li postaveno najisto, od koho žalobkyně fakticky předmětné plnění nabyla, není možné ani uzavřít, že se muselo jednat o plátce DPH na základě celkové ceny plnění, neboť v případě jednoho dodavatele se plátcem teprve mohl stát na základě tohoto plnění, nelze však ani vyloučit, že plnění poskytlo více dodavatelů; žalovaný se odkázal na závěry NSS 10 Afs 374/2020 z 25. 5. 2022 či sp. zn 1 Afs 178/2022 ze dne 17. 1. 2023 a 4 Afs 218/2022 z 18. 5. 2023. Co se týká vyjádření úřední osoby žalovaného u ústního jednání dne 5. 4. 2022, jde o vyjádření poněkud neobratné a s ohledem na konzistentní postoj žalovaného zcela ojedinělé, nemající žádnou relevanci.

14. U jednání oba účastníci na svých argumentech setrvali.

Žalobní námítky.

15. Ačkoliv předmětem tohoto třetího rozsudku je zejména posouzení dopadů judikatury *Kemwater* na závěry žalovaného ohledně neprokázání OR jako dodavatele sporných plnění žalobkyni, krajský soud zde shrnuje všechny dosavadní námítky. Jejich postupné doplnění žalobkyni bude následně vypořádáno v rámci jejich posouzení.

16. Žalobní námítky lze shrnout do dvou okruhů - procesní pochybení a hmotně právní pochybení.

Procesní pochybení:

17. Žalobkyně namítala nesprávné ukončení daňové kontroly pro nepřiměřeně krátkou lhůtu k vyjádření k rozsáhlému úřednímu záznamu o výsledcích kontrolního zjištění. Namítla, že dodatečné platební výměry byly vydány před ukončením daňové kontroly, když zpráva o daňové kontrole byla doručena dne až 24. 10. 2017 a dodatečné platební výměry byly vydány již dne 23. 10. 2017.

18. Dále žalobkyně namítla, že nebyly určeny úřední osoby a osoby, které prováděly stěžejní výslechy svědkyň H. K. a L. O., nebyly vůbec úředními osobami. Takto realizované výslechy jsou nezákonné a nemůže k nim být přihlíženo. Žalobkyně se výslechů svědkyň H. K. a L. O. nemohla účastnit pro kolaps dálnice.

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

K hmotněprávním námítkám u společnosti Propag:

20. Podle žalobkyně není jasné, v čem má daňový podvod spočívat, když důkazem o daňovém podvodu není a nemůže být doměření a nezaplacení daně společností Propag; pokud by totiž daňový podvod skutečně nastal, byla by jím získaná výhoda byla již doměřena Propagu a tatáž daň z téhož plnění tak nemůže být opakovaně vybírána u dalších subjektů. Propagu byla daň doměřena z důvodu neprokázání přijetí plnění od svých dodavatelů. V nyní

posuzovaném řízení naopak žalovaný určil řetězec, skládající se ze společností E-motion s. r. o. ↔ NEDYRE s. r. o./ Sport Cast, s. r. o. / Route 44, s. r.o./ Levimexto s. r. o/ AZ Advert s. r. o. ↔ North Screen Production s. r. o. ↔ DMAX s. r. o./ Geetera s. r. o. ↔ Propag ↔ žalobkyně, čímž je konstrukce o daňovém podvodu spočívající v neodvedení daně středovými společnostmi zcela zborcena, neboť obě zjištění vedle sebe nemohou obstát. Dodatečné doměření daně Propagu pouze z důvodů neprokázání daňových tvrzení, tedy založené na procesních okolnostech, nemůže představovat tzv. ztracenou daně v řetězci, kde již dodavatelé jsou známi.

Hmotněprávní námitky ve věci plnění přijatých od OR:

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

K provádění a hodnocení důkazů žalobkyně namítla následující:

24. Výsledku svědkyň K. a O., který učinil policejním orgánem, zásadně důkazem být může za předpokladu naplnění § 93 odst. 3 daňového řádu, což u výsledku těchto svědkyň nebylo dodrženo. Důkazem nemůže být usnesení o zahájení trestního stíhání ani samotná obžaloba, neboť důkazním prostředkem mohou být jen konkrétní listiny či zjištění učiněné policejním orgánem; obžaloba i usnesení o zahájení trestního stíhání jsou pouze projevem názoru a postoje orgánu činného v trestním řízení.
25. Z výpovědi svědkyň K. a O. žalobce nevyplývá, že by docházelo k daňovému podvodu. Svědkyně uvedly pouze to, co si domyslely nebo co jim bylo řečeno, nikoliv to, co by ve vztahu k žalobci samy činily. Žalovaný nedostatečně hodnotí okolnost, že se obě svědkyně snaží dosáhnout procesního postavení spolupracujícího obviněného a tím docílit výrazného snížení trestu.
26. Žalovaný uvedl, že žalobkyně o své účasti na podvodném jednání věděla, resp. musela vědět. Tato skutečnost je ovšem zcela nová a odlišná od hodnocení, které učinil správce daně, který naopak ve Zprávě o daňové kontrole (na straně 40) účast žalobkyně shledal nedbalostní; o změně právního posouzení však žalovaný žalobkyni neuvědomil a neumožnil se jí vyjádřit ve smyslu § 115 daňového řádu.
27. Ke společnosti OR žalobkyně vznesla další dílčí námitky. Je pravou, že neprokázala reklamace či urgencye plateb, což však neznamená, že reklamace či urgencye neprobíhaly. Žalovaný uvedl, že vzhledem k povaze reklamních služeb je zřejmé, že tyto mohou být poskytovány velkému množství subjektů a nejedná se tedy o jedinečnou službu, u které lze

Shodu s prvopisem potvrzuje

vysledovat přesný tok plnění, jako např. dodání zboží. Pokud je tato formulace myšlena vážně a má být obecně platnou, tak to velmi zpochybňuje závěry žalovaného o existenci řetězců u dodávek od společnosti Propag.

28. Žalobkyně konečně namítá vypořádání jednotlivých odvolacích námitek.

Stanovisko žalovaného:

29. Žalovaný s žalobou nesouhlasil. Žalobkyně záměrně a nesouvisle porovnává z kontextu vytržené jednotlivé pasáže textů obsažených ve Zprávách o daňové kontrole č. 1 a č. 2, v seznámení se skutečnostmi zjištěnými v odvolacím řízení a v napadeném rozhodnutí, přičemž cíleně podsouvá své závěry a postřehy ve snaze tak prokázat nezákonnost a vnitřní rozporuplnost těchto dokumentů. Takové počínání žalobkyně je podle žalovaného čistě účelové, matoucí a zavádějící.

30. K námitkám procesních pochybení žalovaný uvedl, že neshledal důvody pro vyhovění žádosti žalobkyně o prodloužení lhůty k vyjádření. K námitce řádného neukončení daňové kontroly žalovaný odkázal na napadené rozhodnutí. K námitce vydání dodatečných platebních výměrů před ukončením daňové kontroly žalovaný poukázal na to, že jak zpráva o daňové kontrole, tak dodatečné platební výměry byly doručeny žalobkyni tentýž den. I kdyby se jednalo o nedostatek, jednalo by se o nedostatek formálního charakteru nemající vliv na zákonnost dodatečných platebních výměrů, neboť žalobkyně byla prokazatelně seznámena s výsledky kontrolního zjištění.

31. K nedostatkům stran úředních osob žalovaný uvedl, že Ing. H. V., Ing. J. H., Mgr. P. V., Ing. L. Š. a Ing. A. Š. byli oprávněné úřední osoby, přičemž tyto osoby jsou zároveň i zaměstnanci Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj. Podle žalovaného je bezpředmětné, že v záhlaví protokolů bylo kromě označení Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj uvedeno i označení Územního pracoviště Ostrava I, neboť se stále jedná o jednoho a téhož správce daně, pověřeného odvolacím orgánem podle § 115 odst. 1 daňového řádu k provedení předmětných výsledeků.

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

33. Ke zbývajícím námitkám žalovaný odkázal na napadené rozhodnutí.

Posouzen krajským soudem:

Zjištění z daňového spisu:

34. Z daňového spisu krajský soud zjistil následující skutečnosti. U žalobkyně byla zahájena daňová kontrola mimo jiné na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíců ledna až prosince 2012 a 2013 a následně za zdaňovací období měsíců ledna až června 2014. V každém z šetřených období žalobkyně deklarovala mj. přijetí zdanitelného plnění od společnosti Propag s uskutečněním zdanitelného plnění vždy k 25. dni v měsíci. Předmětem těchto plnění byla marketingová reklamní činnost na základě rámcových smluv uzavřených mezi žalobkyní a Propag ve dnech 24. 8. 2011, 24. 9. 2012 a 30. 9. 2013. Dále žalobkyně deklarovala zdanitelná plnění, která měla přijmout od dodavatele OR, který byl dne 15. 8. 2015 zrušen s likvidací a dne 9. 12. 2016 vymazán z obchodního rejstříku. Od této

společnosti měla žalobkyně podle předložených dokladů přijmout reklamní služby spočívající v její propagaci na sportovních akcích. Správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně od společnosti Propag deklarované služby skutečně přijala, avšak tato plnění byla zasažena daňovým podvodem, o kterém žalobkyně měla a mohla vědět, přičemž nepřijala potřebná opatření, která by její účast na daňovém podvodu zamezila, a proto nárokovaný odpočet nepřiznal. U dodavatele OR podle správce daně faktické přijetí deklarovaných služeb prokázáno nebylo a z tohoto důvodu nebyl přiznán nárok na odpočet daně podle § 72 a 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Na základě těchto závěrů správce daně vydal dodatečné platební výměry. Proti nim podala žalobkyně odvolání.

35. V odvolacím řízení byly provedeny výslechy svědků L. O. a H. K., V. P., B. M. a L. Č. Proti žalobkyni a předsedovi představenstva žalobkyně T. D. byla podána obžaloba, která byla vnesena do spisového materiálu; dále žalovaný vnesl do spisového materiálu listinné důkazy z daňového řízení vedeného se společností PAPILIO-advertising spol. s r.o. (dále jen „Papilio“).
36. Žalovaný poté, co žalobkyni seznámil se skutečnostmi zjištěnými v rámci odvolacího řízení, vydal napadené rozhodnutí.
37. U deklarovaných přijatých plnění od společnosti Propag žalovaný detekoval řetězec počínající společností E-MOTION, s. r. o. a končící žalobkyní. Žalovaný zjistil chybějící daň u dodavatele žalobkyně, společnosti Propag, které byla daň z přidané hodnoty doměřena z důvodu neprokázání oprávněnosti nároku na odpočet daně podle § 72 a 73 zákona o dani z přidané hodnoty. Tato daň nebyla zaplacená.
38. Nestandardnost šetřených transakcí žalovaný spatřoval v několikanásobného navyšování kupní ceny a v personální propojenosti, kdy obchodní řetězec byl organizován a řízen především Vladislavem Přečkem, jednatelem společnosti E-MOTION, s. r. o., což žalovaný zjistil zejména z výpovědí svědkyň H. K. a L. O. Závěr žalovaného je, že žalobkyně o podvodu na DPH musela vědět a vědomě se jej zúčastnila.
39. U společnosti OR vznikly podle žalovaného správci daně důvodné pochybnosti ohledně dodavatele deklarovaných plnění, spočívající v tom, že společnost vznikla počátkem roku 2012 a již v dubnu toho roku bylo žalobkyni fakturováno první zdanitelné plnění, aniž by bylo zjištěno, jak byla spolupráce navázána. Společnost byla dne 15. 8. 2015 zrušena likvidací a dne 9. 12. 2016 vymazána z obchodního rejstříku. Správce daně vyzval žalobkyni k prokázání skutečností o tom, že deklarovaná plnění byla poskytnuta právě dodavatelem OR. Žalobkyně mj. uvedla, že reklamní služby společnost OR odebírala od společnosti Papilio. Žalovaný se ztotožnil s názorem správce daně, že nebylo prokázáno, že by společnost OR byla dodavatelem reklamních služeb, když žalobkyně měla spolupracovat rovněž se společností Papilio a není zřejmé, proč odebírala reklamní služby od nově založené společnosti místo od zavedené společnosti Papilio. Žalobkynino jednání tak postrádá ekonomické opodstatnění a zavdává další pochybnosti k uskutečnění deklarovaného plnění společností OR. Z těchto důvodů žalovaný dospěl k závěru, že žalobkyně nesplnila důkazní povinnost prokázat faktické uskutečnění zdanitelného plnění, kterou měla.

Posouzení jednotlivých námitek:

Námítky k dodavateli Propag:

40. Žalobkyně namítala, že žalovaný neidentifikoval chybějící daň, resp. ji identifikoval nesprávně, a že zjištěním chybějící daně u společnosti Propag byl „rozbit“ podvodný řetězec.

41. Tuto námitku vypořádal Nejvyšší správní soud v citovaném prvním zrušujícím rozsudku č. j. 3 Afs 328/2019 – 70 bod 48 tak, že žalovaný chybějící daň určil dostatečně a správně. Tímto závěrem je krajský soud podle § 110 odst. 4 s. ř. s. vázán; v podrobnostech odkazuje na citovaný rozsudek. Žalobní námitka je nedůvodná.
42. K výpovědi svědkyň K. a O. žalobkyně kromě dalšího namítla, že svědkyně vypovídaly o věcech, které vědí pouze z doslechu a že daňový podvod nepotvrdily.
43. Žalovaný z výpovědí těchto svědkyň dovodil, že předmětný obchodní řetězec byl vytvořen zcela účelově s cílem neoprávněného snížení daňových povinností a zkrácení státního rozpočtu, že cíle bylo dosaženo tím, že došlo k neúměrnému navyšování cen plnění ve střední části řetězce, kdy podstatná část kupní ceny byla následně vrácena též žalobkyni a celý řetězec byl organizován převážně V. P., přičemž žalobkyně spadala pod skupinu klientů, jež měl na starosti B. M.
44. Tuto námitku rovněž vypořádal Nejvyšší správní soud v citovaném prvním zrušujícím rozsudku č. j. 3 Afs 328/2019 – 70, tak, že výslech svědkyň je hodnověrným a relevantním důkazem osvědčujícím existenci řetězce společnosti, v jehož rámci probíhal podvod na DPH; existenci řetězce neprokazují pouze výpovědi těchto svědkyň, ale správce daně doložil na sebe navazujících indicií (viz zejm. body bod 48 a 39). Tímto závěrem je krajský soud rovněž podle § 110 odst. 4 s. ř. s. vázán; v podrobnostech odkazuje na citovaný rozsudek.
45. K nově vznesenému argumentu žalobkyně, že v jiných řízeních byly výpovědi těchto svědky brány jako nevěrohodné, krajský soud poukazuje na závaznost vysloveného právního závěru pro zdejší soudu, a konečně i pro senát, jež tento vyslovil. Tato závaznost platí i v případě, kdyby se jednalo o judikurní exces (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2019, čj. 4 As 3/2018-50). Respektování závěrů v téže věci je i podle Ústavního soudu ústavně konformní, opačná postup vede k porušení předvídatelnosti soudního rozhodování (náleží Ústavního soudu České republiky sp. zn. III. ÚS 3285/22 ze dne 27.6.2023). Námitka navíc byla uplatněna opožděně po lhůtě pro podání žaloby (§71 odst. 2 třetí věta ve spojení s § 72 odst. 1 s. ř. s.), když krajský soud ověřil, že tento argument nemá předobraz v žalobě. Žalobní námitka tak není důvodná.

Námitky ve vztahu k dodavateli OR:

46. Žalobkyně namítala, že správce daně neprokázal pochybnosti o tom, že jí reklamní plnění poskytl skutečně deklarovaný dodavatel, společnost OR; poukázala na nepřihlédnutí k bezhotovostním platbám.
47. Žalovaný v napadeném rozhodnutí konstatoval, že správce daně v souladu s judikaturou seznámil žalobkyni s pochybnostmi a „*předmětnou výzvou došlo k přenosu důkazního břemene na odvolatele*“, kterou je výzva z 5. 5. 2017. V „*seznámení se skutečnostmi zjištěnými v odvolacím řízení*“ z 29. 8. 2018 (dále jen „seznámení“) žalovaný konstatuje, že fakticitu reklamních plnění nerozporuje, že žalobkyni uvedená společnost Papilio skutečně poskytla předmětné reklamní plnění společnosti OR, nicméně nebylo prokázáno, že žalobkyně je přijal právě od společnosti OR.
48. Rovněž k této žalobní námitce vyjádřil Nejvyšší správní soud svůj závazný právní názor, a to, že ve vztahu k plnění od společnosti OR měl správce daně důvodné pochybnosti podle

§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, takže důkazní povinnost po právu přešla na žalobkyni. Pochybnosti podle Nejvyššího správního soudu důvodně vzbuzují zjištěné skutečnosti, že OR nevykonávala žádnou dlouhodobou činnost, nedisponovala majetkem, žalobkyně nedoložila žádné důkazy o sjednávání spolupráce s touto společností či nepředložila prvotní nabídky ke spolupráci (viz bod 45 prvního zrušujícího rozsudku NSS). Námitka proto důvodná není.

49. Žalobkyně dále namítala, že nebyly provedeny výsledky organizátorů sportovních akcí jako svědků, odkázala se přitom na odstavec 255 napadeného rozhodnutí. V tomto odstavci vskutku žalovaný uvedl, že nevyslechl navržené organizátory sportovních akcí, od nichž měla žalobkyně přijímat reklamní služby. Tito měli prokázat, že spolupráci podnítili sami. Žalovaný tyto svědky nevyslechl pro nadbytečnost, když přijetí reklamních služeb od těchto subjektů nebylo zpochybněno. Důvod jejich nevyslechnutí tak žalobkyně v žalobě pozměnila, když skutečným důvodem byla jejich nadbytečnost, tedy důvod nevyslechnutí, který je judikaturou správních soudů i Ústavního soudu aprobován jako legitimní (viz např. usnesení Ústavního soudu z 23. 9. 2005, sp. znb III. ÚS 359/05 nebo rozsudek NSS ze dne 29. 5. 2014, čl. j. 10 Afs 5/2014-32). Ani tato námitka není důvodná.
50. Žalobkyně přijetí reklamního plnění od OR nemohla prokázat z důvodu nedůvodného nevyslechnutí svědka Nitsche, jednatele OR.
51. Tuto námitku Nejvyšší správní soud posoudil v druhém zrušujícím rozsudku 3 Afs 162/2022-61 rozsudku jako opožděně podanou.
52. Žalobkyně dne 25. 2. 2024 doplnila svou argumentaci o námitku rozpornosti závěrů ohledně dodavatele OR při posouzení daně z příjmů a nároku na odpočet DPH. Krajský soud ověřil, že tento argument nemá předobraz v žalobě a jde tedy o námitku opožděně podanou, po lhůtě pro podání žaloby (§71 odst. 2 třetí věta ve spojení s § 72 odst. 1 s. ř. s.). Totéž platí i pro nově uplatněnou námitku týkající se penále a zákazu dvojího trestání. Krajský soud se proto těmito námitkami dále nezabýval.

Vliv judikatury Kemwater na posouzení uplatnění odpočtů vůči OR

53. Stěžejní otázkou, kterou se krajský soud v tomto „třetím“ řízení po druhém zrušujícím rozsudku Nejvyššího správního soudu zabýval, byl vliv judikatury *Kemwater* na plněné nároky na odpočet DPH z plnění, poskytnutých deklarovaným dodavatele OR.
54. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu dne 23. 3. 2022 pod č. j. 1 Afs 334/2017-208 vyslovil, že *postavení dodavatele zboží nebo poskytovatele služeb jako plátce daně z přidané hodnoty je jednou z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně z přidané hodnoty [§ 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, čl. 168 písm. a) směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty]. Dodavatel zboží nebo poskytovatel služeb nemusí být jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce daně z přidané hodnoty nutně měl. Důkazní břemeno o tom tíží daňový subjekt uplatňující nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Výjimkou je situace, kdy údaje potřebné k ověření, zda je hmotněprávní podmínka nároku na odpočet naplněna, má k dispozici správce daně. Tím reagoval na rozsudek Soudního dvora Evropské unie, který rozsudkem ze dne 9. 12. 2021, C-154/20, věc *Kemwater ProChemie s. r. o.*, potvrdil nutnost prokázat hmotněprávní podmínky pro nárokování nadměrného odpočtu DPH. Zdůraznil přitom, že je na osobě povinné k dani, která uplatňuje tento nárok, aby doložila, že dodavatel zboží nebo poskytovatel služby byl v postavení osoby povinné k dani (byl plátcem DPH). Postavení*

dodavatele je právě onou hmotněprávní podmínkou pro vznik nároku na odpočet, zatímco jeho uvedení na faktuře je podmínkou formální (viz bod 25 citovaného rozsudku Soudního dvora Evropské unie). Na faktuře týkající se konkrétního zboží či služby tak nemusí být uvedena totožnost skutečného dodavatele (může tedy dojít k nesplnění formální podmínky), avšak musí být postaveno najisto, že skutečný dodavatel (byť není na faktuře identifikován) byl v postavení plátce daně (musí být naplněna hmotněprávní podmínka pro uplatnění nároku na odpočet).

55. Osoba povinná k dani je tedy povinna předložit objektivní důkazy, že jí byla pro účely jejích plnění podléhajících DPH skutečně dodána nebo poskytnuta plnění na vstupu osobami povinnými k dani (plátcí DPH), z nichž skutečně zaplatila DPH (bod 34 rozsudku ve věci C-154/20). Prokázání této hmotněprávní podmínky je na osobě, která si odpočet DPH nárokuje. Na dosavadní judikatuře Nejvyššího správního soudu ohledně toho, že osoba nárokuující odpočet daně musí prokázat i to, že dodavatelem zboží či služby byl jiný plátce DPH, se tedy ničeho nemění ani po rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie. Změna pohledu na věc se týká toliko formální podmínky pro uplatnění odpočtu – tj. uvedení skutečného dodavatele na daňovém dokladu, nikoli však jeho postavení jako plátce DPH – tj. materiální podmínky.
56. V této části Soudní dvůr Evropské unie připustil, že na faktuře nemusí být uveden skutečný dodavatel zboží či služby. Stále však musí být prokázáno, že i tento skutečný dodavatel (na faktuře neuvedený) je v postavení plátce DPH. Prokázání postavení skutečného dodavatele jako plátce DPH je přitom stále na daňovém subjektu, který nárok na odpočet uplatňuje, „*ledaže údaje potřebné k ověření, zda je tato hmotněprávní podmínka nároku na odpočet DPH naplněna, má k dispozici správce daně;*“ viz bod 38 rozsudku ve věci C-154/20. Pokud má tedy správce daně ze své činnosti k dispozici údaje, ze kterých lze s jistotou dovodit, že skutečný dodavatel zboží či služby (na faktuře neuvedený) byl v době realizace plnění v postavení plátce DPH, nemůže nárok na odpočet daňovému subjektu odepřít – takové odepření by totiž bylo v rozporu se zásadou daňové neutrality (bod 40 citovaného rozsudku C-154/20).
57. Závěr o tom, že postavení skutečného dodavatele zboží či služby jako plátce DPH musí být s jistotou (nikoli pouze s pravděpodobností) prokázán, pak zdůraznil také rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017 - 208, kterým navázal na závěry Soudního dvora Evropské unie ve věci *Kemwater ProChemie s. r. o.* (viz bod 35 větu třetí rozsudku č. j. 1 Afs 334/2017 - 208).
58. Krajský soud v nyní projednávané věci podle pokynu Nejvyššího správního soudu umožnil žalobkyni reagovat na tento judikатурní vývoj, který nastal až po vydání napadeného rozhodnutí. Žalobkyně však navzdory tomu, že jak krajský soud, tak i Nejvyšší správní soud, považovali OR jako deklarovaného dodavatele za neprokázaného, setrvala na svém argumentu, že reklamní plnění přijala od společnosti OR. Pouze jako eventualitu uvedl, že v řetězci Papilio-OR-žalobkyně není další subjekt, a tedy jediný do úvahy připadající dodavatel je společnost Papilio.
59. Krajský soud se však s tímto neztotožňuje.
60. Žalobkyně přehlédla, že důkazní povinnost k prokázání faktického dodavatele a to, že musel mít postavení plátce DPH, leží stále na ni, nikoliv na žalovaném; je přitom povinna prokázat jistotu, nikoliv pravděpodobnost. Prokázání faktického dodavatele a jeho postavení plátce DPH jsou spojené nádoby. Byť si lze teoreticky představit situaci, kdyby tento

faktický dodavatel nebyl znám, a přesto by bylo bez jakýchkoliv pochyb prokázáno, že musel mít postavení plátce DPH, půjde o situaci zcela výjimečnou, neboť dosáhnout jistoty o nutném plátcovství DPH bez znalosti konkrétní osoby je velmi obtížné. V posuzované věci však taková výjimečná situace nenastala. Žalobkyně přijala dělitelné plnění od blíže neurčité osoby či osob, u nichž nelze o stoprocentní jistotě plátcovství uvažovat již proto, že dodavatelů mohlo být více. Předpoklad, že je zde prokázán jasný řetězec Papilio- OR-žalobkyně, je chybný. Kdyby tento řetězec prokázán byl, pak by zde nebyly pochybnosti o dodavateli sporného plnění. Z téhož důvodu nenastala ani situace, kdy by výjimečně žalobkyně svou důkazní povinnost splnit nemusela, tedy že by údaje potřebné k ověření, zda je hmotněprávní podmínky nároku na odpočet naplněna měl k dispozici správce daně. Pochybnosti o tom, kdo konkrétně žalobkyni sporné plnění dodal, zda to byl jeden dodavatel, či více, nebyly odstraněny, protože ze spisu jednoznačný závěr v tomto směru nevyplývá, což konstatoval Nejvyšší správní soud ve svém druhém zrušujícím rozsudku (bod 28). Uvedené nemůže zhojit ani vyjádření pověřeného zaměstnance žalovaného u jednání dne 5. 4. 2022 v reakci na výslech svědka J. N. V návaznosti na toto vyjádření krajský soud ověřil, že svědek Číhal, jednatel společnosti Papilio, potvrdil dodání plnění společnosti OR, nikoliv žalobkyni. Ani z této výpovědi tedy údaj o faktickém dodavateli a jeho postavení plátce DPH žalovaný k dispozici neměl.

61. Krajský soud proto uzavírá, že judikatura *Kemwater* na posuzovanou věc nedopadá a neumožňuje žalobkyni nárok na odpočet DPH ze sporných plnění priznat.

Zbývající žalobní námitky:

62. Krajský soud předesílá, že zbývající žalobní námitky byly vypořádány – byť stručně – v předchozích rozsudcích. Vzhledem k nezměněné skutkové situaci je svým posouzením nyní vázán (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2019, č. j. 4 As 3/2018-50).
63. Žalobkyně namítla, že lhůta, která jí byla poskytnuta k vyjádření se k rozsáhlému úřednímu záznamu o výsledku kontrolního zjištění, prodloužená k její žádosti, byla nepřiměřeně krátká.
64. Dle § 88 odst. 2 daňového řádu *správce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření*. Podle odstavce. 3 téhož ustanovení pak *na žádost daňového subjektu stanoví správce daně přiměřenou lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění. Nedojde-li na základě tohoto vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhnout jeho další doplnění*.
65. Institut seznámení daňového subjektu s výsledky kontrolního zjištění (§ 88 odst. 2) a na něj navazující institut lhůty k vyjádření se k těmto výsledkům (§ 88 odst. 3) spolu vytvářejí procesní záruku náležitě zjištěného skutkového stavu během daňové kontroly. První z právě jmenovaných ustanovení slouží k seznámení daňového subjektu s podklady, z nichž bude vycházeno při zpracování zprávy o daňové kontrole. Prostřednictvím něj se výsledky kontrolního zjištění předkládají daňovému subjektu k eventuálnímu vyjádření. Smyslem § 88 odst. 3 daňového řádu je zabránit účelovému oddalování projednání zprávy o daňové kontrole a opakovaným doplňováním kontrolních zjištění správce daně (viz obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 7. 2013, č. j. 7 Afs 12/2013-42). Jeho funkcí je koncentrovat kontrolní postup ve vztahu k doplňování kontrolních skutkových zjištění, tj. umožnit vydání zprávy o daňové kontrole.

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

osoba na požádání osoby zúčastněné na správě daní sdělí své jméno, příjmení, služební nebo obdobné označení, a ve kterém organizačním útvaru správce daně je zařazena.

70. Daňový řád sice ve svém dřívějším znění ukládal správci daně povinnost založit pověření úřední osoby formou úředního záznamu do spisu, avšak novelou č.458/2011 Sb. byl požadavek na vyhotovení úředního záznamu z tohoto ustanovení vypuštěn. Z důvodové zprávy k zákonu č. 458/2011 Sb. je patrné, že zákonodárce shledal požadavek na vyhotovení úředního záznamu o oprávněné úřední osobě nadbytečným a za podstatné považoval zachování možnosti osoby zúčastněné na správě daní se na konkrétní oprávněnou úřední osobu dotázat: „*Účelem stávající procesní právní úpravy bylo zakotvit právo osoby zúčastněné na řízení na informaci o tom, která konkrétní úřední osoba se na daném úkonu podílela. Zachycování této informace prostřednictvím formalizovaného úředního záznamu se však ukázalo pro aplikační praxi jako nevhodné a zbytečně administrativně zatěžující. Smysl a účel měněného ustanovení se přijetím navrhované úpravy nezmění. Nadále zůstává zachováno právo osoby zúčastněné na správě daní na informaci o tom, kdo je v její věci příslušnou úřední osobou*“ (sněmovní tisk č. 473/0, 6. volební období, www.psp.cz).
71. V posuzované věci žalobkyně věděla, kdo jako úřední osoba v řízení vystupuje a kdo provedl výslech svědkyň K. a O. Její právo dotázat se na tyto osoby a související právo vznést námitku podjatosti tak bylo zachováno a absence založení pověření těmito osobám v daňovém spise nevedla k nezákonnému rozhodnutí ve věci samé (obdobně viz rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 10 Afs 371/2017 – 69 z 12. 7. 2018). Nadto, jak dovodila judikatura Nejvyššího správního soudu, ani absence prvotního pověření nemá vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé, a to i za účinnosti dřívější právní úpravy, která předvíдалa vyhotovení úředního záznamu; jehož smysl byl (jak naznačuje i výše citovaná důvodová zpráva) pouze informativní a měl umožnit účastníkovi řízení dozvědět se, kdo se na rozhodování jeho věci podílí, zejména s ohledem na možnost uplatnit námitku podjatosti. Úřední záznam sám o sobě nezakládá pravomoc konkrétního úředníka provádět jednotlivé úkony, takové oprávnění plyne především z jeho pracovní pozice v rámci správního orgánu a z vnitřních předpisů (obdobně viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2015, čj. 8 Afs 37/2015-59 nebo rozsudek ze dne 21. 3. 2012, čj. 1 As 25/2012-34). Ani tato žalobní námitka tak není důvodná.
72. Žalobkyně namítla nemožnost účastnit se výslechu svědkyň K. a O.
73. Ze spisu vyplývá, že žalobkyni bylo datum provedení výslechu těchto svědkyň oznámeno dne 8. 1. 2017, místo, kde budou svědkyně vyslechnuty, jí bylo sděleno teprve 16. 1. 2017 z důvodu režimu ochrany svědků.
74. Podle § 96 odst. 5 daňového řádu, o *provádění svědeckých výpovědí správce daně daňový subjekt včas vyrozumí, nehrozí – li nebezpečí z prodlení.*
75. Právo účasti daňového subjektu při provádění výslechu svědka a právo vyjádřit ke všem prováděným důkazům, představuje jednu ze záruk spravedlivého procesu. Daňový subjekt má právo účastnit se výslechu svědka ve svém daňovém řízení. Toto právo náleží daňovému subjektu v kterékoliv fázi daňového řízení či postupu správce daně. Právu být přítomen výslechu svědka odpovídá povinnost správce daně včas daňový subjekt vyrozumět o datu a místě chystaného výslechu svědka, konkretizovat osobu svědka a předmět jeho výslechu a poučit daňový subjekt o jeho právu účastnit se výslechu a klást v jeho průběhu svědkům otázky (kromě výjimečných situací). Sdělení konkrétních údajů je důležité pro zvážení daňového subjektu, zda a případně kterých výslechů se zúčastní, a též pro dobrou a reálnou

přípravu na výslech (srov. komentář k ustanovení § 96 odst. 5 daňového řádu in Baxa J. a kol.: *Daňový řád. Komentář. I. díl*. Praha: Wolters Kluwer, a. s., 2011, rov. též např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2019, č. j. 2 Afs 138/2018 – 48)). Reálné zajištění tohoto práva je povinností správce daně a jeho naplnění spočívá mj. ve včasném vyrozumění o výsledku, a to včetně konkretizace údajů o věci a osobě, která má být vyslechnuta.

76. Splnění této povinnosti však vždy musí vycházet z konkrétní situace. Konečně, i judikatura připustila, že jsou situace, kdy nezajištění účasti daňového subjektu u výsledku svědka není vadou, která by mohla mít za vliv na zákonnost rozhodnutí, viz rozsudek č. j. 9 Afs 288/2014 – 38 z 22. 4. 2015, bod 25. Za stěžejní v nyní posuzované věci považuje krajský soud tu skutečnost, že správce daně s dostatečným předstihem vyrozuměl žalobkyni o tom, že svědkyně budou vyslýchány a který den se tak stane, vyrozuměl ji rovněž, že jde o situaci výjimečnou s ohledem na postavení svědkyň jako utajených svědků. Za této situace lze považovat jednodenní lhůtu mezi vyrozuměním a sdělením místa uskutečnění výsledku za lhůtu odpovídající ještě zákonnému požadavku na vyrozumění „včas“. Možnost být u výsledku přítomen tak byla žalobkyni dána a bylo jen na ní, jak si to zorganizuje. Kolaps dálnice mohla žalobkyně předvídat vzhledem roční době, kdy byl výslech prováděn, a neutěšený stav dálnice D1 v dané době byl obecně znám. Mohla tedy vyjet tak, aby výslech, který byl pro ni podstatný a současně vzhledem k postavení svědkyň komplikovaný v realizaci, stihla.
77. K rozšíření této žalobní námitky poté, co ve věci rozhodl Nejvyšší správní soud, spočívající v tom, že žalovaný nepředestřel svědkyním okolnosti, které žalobkyně požadovala objasnit, krajský soud nepřihlédl, protože byla vznesena po uplynutí lhůty pro uplatnění žalobních bodů, vyplývající z § 72 odst. 1 s. ř. s., přičemž žaloba v tomto neobsahovala žádný zárodek nově uplatněné argumentace.
78. Žalobní námitka tak není důvodná.
79. Žalobkyně namítla, že nebyla seznámena se změnou právního názoru žalovaného, který na rozdíl od správce daně považuje její účast v podvodu na DPH za vědomou nikoliv nedbalostní.
80. Krajský soud ověřil, že správce daně ve Zprávě o daňové kontrole uzavřel, že žalobkyně „o odvodu se zřetelem ke všem výše uvedeným nestandardnostem mohl vědět“ (strana 32 zprávy o daňové kontrole za zdaňovací období 2012 a 2013 a strana 28 zprávy o daňové kontrole za zdaňovací období leden 2014 až dubem 2014). V napadeném rozhodnutí žalovaný uzavírá, že „účast odvolatele na podvodném jednání nebyla pouze nedbalostní (tj. že by odvolatel ignoroval okolnosti svědčící o podvodu a nepřijal žádná opatření k nápravě a že by tedy o podvodném jednání vědět měl a mohl), ale učinil závěr, že odvolatel o své účasti na podvodném jednání věděl, res. vědět musel“ (bod 199 odůvodnění napadeného rozhodnutí). V seznámení se zjištěnými skutečностями a výzvě k vyjádření se v rámci odvolacího řízení není změna posouzení účasti žalobkyně na podvodu z nedbalostního na úmyslné uvedena.
81. Podle § 115 odst. 2 daňového řádu, *provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečностями a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.*

82. Jak vyplývá ze samotné dikce citovaného ustanovení, je povinností odvolacího orgánu v případě, kdy doplní dokazování a dospěje k jinému právnímu posouzení, než ze kterého vyšel správce daně, seznámit s takovým posouzením řádně a včas daňový subjekt. K témuž dospěla i konstantní judikatura, která v porušení tohoto postupu spatřuje porušení zásady dvojinstančnosti řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 5. 2005 č. j. 4 Afs 34/2003 – 74, ze dne 1. 2. 2010 č. j. 5 Afs 68/2009 – 113 či ze dne 18. 12. 2014 č. j. 7 Afs 142/2014 – 28). V posuzované věci žalovaný dospěl na základě doplněného dokazování k odlišnému právnímu posouzení, než ze kterého vyšel správce daně, nenastala však druhá podmínka pro vznik povinnosti žalovaného se změnou právního názoru žalobce seznámit, kterou je ovlivnění rozhodnutí v jeho neprospěch. Z odborné literatury vyplývá, že za rozhodnutí v neprospěch stěžovatele by například bylo možné považovat takové rozhodnutí, „*kdy v důsledku změny právního názoru má odvolací orgán za to, že rozhodnutí má zasáhnout tíživěji majetkovou sféru odvolatele (např. že daňová povinnost daňového subjektu měla být vyšší či daňová ztráta nižší, než jak ji správce daně stanovil)*“ (srov. Baxa, J. a kol. *Daňový řád. Komentář. I. díl.* Praha : Wolters Kluwer, a. s., 2011). Jen tehdy, pokud by žalovaný hodlal rozhodnout přísněji než správce daně, byl by povinen postupovat podle ust. § 115 odst. 2 daňového řádu (srov. Lichnovský, O. a kol. *Daňový řád: komentář.* 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2010, s. 224). Taková situace v případě žalobykně nenastala, změna právního názoru nemohla ovlivnit rozhodnutí v její neprospěch, neboť nevedla k zvýšení daňové povinnosti ani nebyla důvodem pro potvrzení prvostupňových rozhodnutí. Za této situace žalovaný nebyl povinen se změnou právního názoru žalobkyni seznámit (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne č. j. 7 Afs 215/2015 – 194 z 2. 10. 2015). Námitka tak není důvodná.
83. Nedůvodná je rovněž námitka, že žalovaný žalobkyni neseznámil s hodnocením provedených důkazů. Účelem § 115 odst. 2 daňového řádu je zabránit vydání překvapivého rozhodnutí, což žalovaný respektoval. K otázce povinnosti uvést v seznámení i hodnocení provedených důkazů se vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 24. října 2013, č. j. 5 Afs 68/2013 – 43 tak, že žalovaný není před vydáním rozhodnutí povinen seznámit daňový subjekt s hodnocením důkazů, ale pouze se skutkovými zjištěními, která z provedených důkazů vyplývají. K témuž závěru se Nejvyšší správní soud přihlásil i v rozsudku č. j. 7 Afs 248/2016 – 29 ze dne 8. 2. 2017, kde se navíc zabýval i ústavněprávní argumentací a přijatý závěr považoval za ústavně konformní, přičemž ústavní stížnost proti tomuto rozsudku byla Ústavním soudem odmítnuta pro zjevnou nepřijatelnost usnesením ze dne 30. 5. 2017 sp. zn. IV. ÚS 1086/17, a dále v rozsudku č. j. 6 Afs 9/2017 – 29 ze dne 1. 3. 2017. Uvedené rozsudky Nejvyššího správního soudu odpovídají na nyní vznesené argumenty žalobkyně zcela a krajský soud nemá žádný důvod se od nich odchýlit. Ani tato žalobní námitka tak není důvodná.
84. Žalobkyně namítla, že jí žalovaný neumožnil nahlédnout do vyhledávací části spisu; vznáší další námitky k správnosti vedení spisu. K tomu krajský soud pouze stručně uvádí, že žalobkyně nekonkretizovala, jaký vliv tvrzené nesprávné vedení spisu mělo na zákonnost rozhodnutí a jaké skutečnosti, ze kterých žalovaný v napadeném rozhodnutí vycházel, jsou uvedeny ve vyhledávací části spisu, která jí nebyla zpřístupněna. Bez těchto tvrzení krajský soud uzavírá, že obecně vznesené procesní námitky nelze vypořádat jinak, než že vytýkané vady neměly vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí a jsou proto nedůvodné.
85. Žalobkyně k této své žalobní argumentaci doplnila, že se týká úředního záznamu č. j. 395512/18/3201-61561-803314, obsahující zprávu o daňové kontrole u společnosti Papilio.

K tomu krajský soud uvádí, že jde o opožděnou žalobní námitku podanou po lhůtě podle § 71 odst. 25 třetí věta ve spojení s § 72 odst. 1 s. ř. s. I kdyby však námitka opožděná nebyla, žalobkyně neuvedla, jaký vliv měla tato tvrzená vada vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Naopak žalobkyně uvedla, že zpráva o daňové kontrole byla obsahem i veřejné části spisu, tedy žalobkyni nic nebránilo se s ní seznámit a reagovat na ni. Nemělo – li toto tvrzené procesní pochybení správce daně vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, není tato žalobní námitka důvodná.

86. Co se týká námítky, zda obžaloba může být důkazem; krajský soud pouze stručně uvádí, že obžaloba může být nepochybně důkazem o tom, že byla vznesena, proti komu a kdy; závěry v ní uvedené však prokazuje pouze omezeně s přihlédnutím k jinak zjištěným skutečnostem. V posuzované věci je napadené rozhodnutí vystavěno na jiných důkazech, než pouze obžaloba, proto její využití pro účely daňového řízení zásadně nelze vyloučit. Totéž platí o usnesení o zahájení trestního stíhání.
87. K námitce, že urgencye a reklamace ve vztahu k OR probíhaly a námitky ve vztahu k jedinečnému plnění, jde o skutečnosti, na kterých daňové orgány vystavěly svůj závěr o pochybnostech o tom, že OR dodala žalobkyni sporné plnění, což je závěr aprobovaný Nejvyšší správním soudem v druhém zrušujícím rozsudku. Zabývat se těmito dílčími argumenty, které byly nejvyššímu správnímu soudu známy, je proto nadbytečné.
88. K námitce nevypořádání všech odvolacích námitek krajský soud odkazuje na konstantní judikaturu správních soudů, že správní orgány a soudy nemají povinnost vypořádat se s každým dílčím argumentem, pokud proti tvrzení účastníka řízení postaví právní názor, v jehož konkurenci námitky jako celek neobstojí. Takový postup shledal ústavně konformním i Ústavní soud v nálezu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08: „*Není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná.*“ (srov. také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2015, č. j. 9 As 221/2014 - 43). V napadeném rozhodnutí žalovaný k základním argumentačním liniím žalobkyně uvedl ucelený právní názor, vylučující jednotlivé dílčí námitky, a napadené rozhodnutí tak není nepřezkoumatelné.

Závěr a náhrada nákladů řízení.

89. Vzhledem k tomu, že veškeré žalobní námitky soud neshledal důvodnými, žalobu zamítl podle § 78 odst. 7 s. ř. s..
90. V řízení byl plně procesně úspěšný žalovaný, kterému vzniklo v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. právo na náhradu nákladů řízení. podle obsahu spisu však žalovanému nevznikly žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti. Krajský soud proto žádnému z účastníků náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí **nejsou** přípustné opravné prostředky. To neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu nebo uplatňuje-li stěžovatel stížní body, které napadají závěry o otázkách,

k nimž se Nejvyšší správní soud v předcházejícím zrušovacím rozsudku dosud nevyjadřoval - v tom případě je možno podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů po doručení rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Ostrava 15. května 2024

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu