



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

žalobce: **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 rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 8. 2018, č. j. 38708/18/5300-22444-711887,
ve věci daně z přidané hodnoty,**

takto:

I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 30. 8. 2018, č. j. 38708/18/5300-22444-711887 se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení 11 228 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce Mgr. Ing. Daniela Keprty, advokáta se sídlem Dlouhá 3355/6, 702 00 Ostrava.

Odůvodnění:

Žalobní námitky:

1. Žalobce se žalobou doručenou Krajskému soudu v Ostravě dne 5. 11. 2018 domáhal přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 8. 2018 č. j. 38708/18/5300-22444-711887 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměrům na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období let 2012 – 2013 (celkem 24 dodatečných platebních výměrů) ze dne 23. 10. 2017 a za zdaňovací období roku 2014 (4 dodatečné platební výměry) ze dne 30. 11. 2017. Předmětem doměření daně jsou vždy neuznané uplatněné odpočty za reklamní služby poskytnuté žalobci dvěma dodavateli, společnostmi Propag-STORM a. s. (dále „Propag“) a společností OR-RAMS s. r. o. (dále „OR“). V případě Propagu staví žalovaný své závěry na dokazování a tvrdí, že byl ve věci spáchán daňový podvod na DPH. V případě OR žalobce uvádí, že důvody doměření daně pro něj „zůstávají zahaleny tajemstvím“.
2. Žalobní námitky lze shrnout do dvou okruhů - procesní pochybení a hmotně právní pochybení.

Procesní pochybení:

3. Žalobce namítal nesprávné ukončení daňové kontroly. Předně považuje za nepřiměřeně krátkou lhůtu k vyjádření k rozsáhlému úřednímu záznamu o výsledcích kontrolního zjištění, a to i po jejím prodloužení. Dále namítl, že dodatečné platební výměry byly vydány před ukončením daňové kontroly, když se k projednání zprávy dne 23. 10. 2017 nedostavil, zpráva mu byla zaslána datovou schránkou a doručena dne až 24. 10. 2017. Dodatečné platební výměry však byly vydány již dne 23. 10. 2017. Podle názoru žalobce se jedná o vadu, kterou nelze odstranit v odvolacím řízení a musí vést ke zrušení dodatečných platebních výměrů.
4. Dále žalobce namítl, že nebyly určeny úřední osoby a osoby, které prováděly stěžejní výsledky svědkyň Hany K. a Lenky O., nebyly vůbec úředními osobami. Pochybnosti ohledně nich potvrzuje nestandardní průběh tohoto výsledku a umocňuje je fakt, že podle stanoviska správce daně výslech byl proveden územním pracovištěm Ostrava I., přičemž vyslýchající nejsou pracovníci tohoto pracoviště a jejich pověření není součástí spisu. Takto realizované výsledky jsou nezákonné a nemůže k nim být přihlíženo.
5. Žalobce dále namítl nemožnost účastnit se výsledků svědkyň Hany K. a Lenky O. Protože tyto svědkyně byly v režimu ochrany svědků, dozvěděl se teprve 16. 1. 2018, že výslech proběhne dne 17. 1. 2018 „někde na dálnici u Prahy“. Lhůta pro zajištění jeho účasti u výsledku byla méně než dvacetičtyřhodinová. Nadto dne 16. 1. 2018 po poledni zcela zkolaboval provoz na dálnici ve směru na Prahu a byl částečně obnoven až 17. 1. 2018 v dopoledních hodinách. Žalobci tak bylo zcela znemožněno se výsledku účastnit.
6. Žalobce dále namítl, že některé důkazy, které žalovaný shromáždil a vychází z nich, nebyly v seznámení se zjištěnými skutečnostmi a důkazy žalovaným hodnoceny. Tím došlo k porušení procesních práv žalobce, neboť se k hodnocení nemohl vyjádřit. Dále namítl, že žalovaný vedl spis v rozporu s daňovým řádem, nesprávně rozdělil spis na veřejnou a vyhledávací část a neumožnil žalobci nahlédnout do celého spisu, konkrétně právě do vyhledávací části, přestože to daňový řád v § 66 odst. 3 umožňuje. Spis obsahuje seznamy příloh spisu, což je vyloučeno; spis je

množina písemností, která sama o sobě obsahuje vše, co má a musí obsahovat, a takový spis nemůže mít přílohy. Přílohy mohou mít jednotlivé písemnosti nikoliv spis.

K hmotněprávním námitkám u společnosti Propag:

7. Podle žalobce není jasné, v čem má daňový podvod spočívat. Důkazem o daňovém podvodu není a nemůže být doměření – a nezaplacení - daně společností Propag; pokud by totiž daňový podvod skutečně nastal, byla by jím získaná výhoda byla již doměřena Propagu a tatáž daň z téhož plnění tak nemůže být opakovaně vybírána u dalších subjektů. Propagu byla daň doměřena z důvodu neprokázání přijetí plnění od svých dodavatelů. V nyní posuzovaném řízení naopak žalovaný určil řetězec, skládající se ze společností E-motion s. r. o. ↔ NEDYRE s. r. o./ Sport Cast, s. r. o. / Route 44, s. r. o./ Levimexto s. r. o/ AZ Advert s. r. o. ↔ North Screen Production s. r. o. ↔ DMAX s. r. o./ Geetera s. r. o. ↔ Propag ↔ žalobce, čímž je konstrukce o daňovém odvodu spočívající v neodvedení daně středovými společnostmi zcela zborcena, neboť obě zjištění vedle sebe nemohou obstát. Dodatečné doměření daně Propagu pouze z důvodů neprokázání daňových tvrzení, tedy založené na procesních okolnostech, nemůže představovat tzv. ztracenou daň v řetězci, kde již dodavatelé jsou známi. Není totiž najisto postaveno, zda daňová povinnost skutečně vznikla či nikoliv. Žalobce poukázal na konstantní judikaturu, že závěry o neprokázání uskutečnění zdanitelného plnění a o účasti na daňovém subjektu nejsou kompatibilní, a dále na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 60/2017-60 z 30. 1. 2018 (rozsudek *Vyrtych*).

Hmotněprávní námitky ve věci plnění přijatých od OR:

8. Podle žalobce na něj nepřešla důkazní povinnost, neboť správce daně neuvedl skutečnosti, ze kterých jeho pochybnosti měly vyplynout, a tedy je ani neprokázal. Žalovaný přesto uzavřel, že správce daně pochybnosti prokázal a na žalobce přešla důkazní povinnost; současně on sám uvedl skutečnosti, ze kterých pochybnosti měly vzniknout, tyto však neprokazuje a při jejich dokazování se dopustil procesních pochybení, neboť buď vychází ze skutečností, se kterými žalobce vůbec neseznámil nebo ze skutečností, se kterými žalobce seznámen byl, ale nebyl seznámen s hodnocením důkazů, ze kterých mají vyplývat, čímž žalovaný porušil ustanovení § 115 daňového řádu. V případě společnosti OR se nejedná o nekontaktního dodavatele, naopak společnost OR v předmětné době kontaktní byla a daňová příznání řádně podávala. Správce daně měl k dispozici veškeré podklady včetně výpisů z účtu o bezhotovostních platbách za provedenou reklamu, přesto tuto skutečnost pominul a stejně jako žalovaný. Podle žalobce právě bezhotovostní platby prokazují, že dodavatelem žalobce byl subjekt, kterému bylo hrazeno, tedy OR. Žalovaný konstatuje, že dodavatel společnosti OR, společnost Papilio, reklamu společnosti OR dodala, není pak jasné, jak mohl správce daně a žalovaný uzavřít, že dodávka reklamy žalobce od OR není prokázána, resp. že jsou zde odůvodněné pochybnosti.
9. Správce daně a žalovaný neprovedli žalobcem 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 žalobci, že sjednává jak individuální smlouvy o reklamě s organizátory jednotlivých sportovních akcí a tak se nechal zastoupit paušálně společností OR. Individuální smlouvy však byly iniciovány právě organizátory, jejichž výsledek žalobce navrhl, aby mohli do postupu žalobce 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.

K provádění a hodnocení důkazů žalobce namítl následující:

10. Žalobce poukazuje na to, že při použití důkazních prostředků z jiných řízení, či získaných jinými orgány je povinností daňových orgánů respektovat znění daňového řádu a hodnotit skutečnosti,

Shodu s prvopisem potvrzuje Iva Charvátová.

které jsou skutečně důkazy a nikoliv pouhé úvahy, a už vůbec nelze hodnotit jako důkaz pouze samotné hodnocení důkazu provedené jiným orgánem či správcem daně v jiném řízení. To je případ výsledku svědkyň K. a O., učiněným policejním orgánem, který zásadně důkazem být může za předpokladu naplnění § 93 odst. 3 daňového řádu, což u výsledku těchto svědkyň nebylo dodrženo.

11. Podle žalobce nemůže být důkazem usnesení o zahájení trestního stíhání. Žalovaný je sice do spisu vnesl jako důkaz (bod 65 napadeného rozhodnutí), nicméně nebyl jako důkaz hodnocen (bod 270 napadeného rozhodnutí). Postup žalovaného je v tomto směru nesrozumitelný. Důkazním prostředkem podle žalobce nemůže být ani samotná obžaloba, neboť důkazním prostředkem mohou být jen konkrétní listiny či zjištění učiněné policejním orgánem; obžaloba je pouze projev názoru a postoje orgánu činného v trestním řízení.
12. K výpovědi svědkyň K. a O. žalobce kromě dalšího namítl, že z jejich výpovědi nevyplývá, že by docházelo k daňovému podvodu. Svědkyně uvedly pouze to, co si domyslely nebo co jim bylo řečeno, či naznačeno nebo v čem žily, nikoliv to, co by ve vztahu k žalobci samy činily, což platí zejména ve vztahu k vratkám. Žalovaný nedostatečně hodnotí okolnost, že se obě svědkyně snaží dosáhnout procesního postavení spolupracujícího obviněného a tím docílit výrazného snížení trestu. Aby byly úspěšné, musí orgánům činným v trestním řízení nabídnout usvědčení ostatních obviněných a to zjevně i za cenu případného křivého obvinění.
13. Žalovaný v bodech 198 a 199 dochází k názoru, že účast žalobce na podvodném jednání nebyla pouze nedbalostní, ale že žalobce o své účasti na podvodném jednání věděl, resp. musel 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) uvádí, že bylo prokázáno, že si žalobce podvodného jednání v popsáném řetězci mohl být vědom; o změně právního posouzení však žalovaný žalobce neuvědomil a neumožnil žalobci se k tomu vyjádřit, jak předvídá § 115 daňového řádu. Žalobce nesouhlasí ani se závěrem, že musel být s existencí daňového podvodu srozuměn, když takový závěr nevyplývá ani z výpovědi svědkyň K. a O.
14. Ke společnosti OR žalobce předložil další dílčí námitky. Je pravdou, že neprokázal reklamace či urgency plateb, žalobci však není známo, z čeho žalovaný usuzuje, že reklamace či urgency probíhaly. Za této situace žalovaný nemohl předložit listiny zjevně neexistující. Dále žalovaný uvedl, že vzhledem k povaze reklamních služeb je zřejmé, že tyto mohou být poskytovány velkému množství subjektů a nejedná se tedy o jedinečnou službu, u které lze vysledovat přesný tok plnění, jako např. dodání zboží. Pokud je tato formulace myšlena vážně a má být obecně platnou, tak to velmi zpochybňuje závěry žalovaného o existenci řetězců u dodávek od společnosti Propag.
15. Žalobce konečně namítá vypořádání jednotlivých odvolacích námitek.

Stanovisko žalovaného:

16. Žalovaný s žalobou nesouhlasí. Žalobce 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 žalobce je podle žalovaného čistě účelové, matoucí a zavádějící.
17. K námitkám procesních pochybení žalovaný uvedl, že prodloužením lhůty k vyjádření se ke kontrolním zjištěním o zákonem garantovanou dobu, když nebyly shledány důvody pro vyhovění žádosti žalobce o prodloužení požadovaným způsobem, žádným způsobem práva žalobce

nezkrátil. 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 žalobci tentýž den. I kdyby se jednalo o nedostatek, jednalo by se o nedostatek formálního charakteru nemající vliv na zákonnost dodatečných platebních výměrů, neboť žalobce byl prokazatelně seznámen s výsledky kontrolního zjištění.

18. K nedostatkům stran úředních osob žalovaný uvedl, že Ing. Hana V., Ing. Jana H., Mgr. Petr V., Ing. Lenka Š. a Ing. Aleš 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 výsledků.
19. 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 žalobcem byly určité písemnosti účelově zatajovány.
20. Ke zbývajícím námitkám žalovaný odkázal na napadené rozhodnutí.

Posouzen krajským soudem:
Zjištění z daňového spisu:

21. Z daňového spisu krajský soud zjistil následující skutečnosti. U žalobce 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 žalobce deklaroval 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 žalobcem a Propag ve dnech 24. 8. 2011, 24. 9. 2012 a 30. 9. 2013. Dále žalobce deklaroval zdanitelná plnění, která měl 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 měl žalobce podle předložených dokladů přijmout reklamní služby spočívající v propagaci žalobce na sportovních akcích. Správce daně dospěl k závěru, že žalobce od společnosti PROPAG deklarované služby skutečně přijal, avšak tato plnění byla zasažena daňovým podvodem, o kterém žalobce měl a mohl vědět, přičemž nepřijal potřebná opatření, která by jeho účast na daňovém podvodu zamezila, a proto nárokový odpočet nepřiznal. U dodavatele OR podle správce daně faktické přijetí deklarovaných služeb prokázáno nebylo a z tohoto důvodu nebyl přiznán nárok na odpočet daně podle § 72 a 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Na základě těchto závěrů správce daně vydal dodatečné platební výměry. Proti nim podal žalobce odvolání.
22. V odvolacím řízení byly provedeny výslechy svědků Lenky O. a Hany K., Vlastislava P., Bronislava M. a Lud'ka Č. Proti žalobci a předsedovi představenstva žalobce Tomáši 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.
23. Žalovaný poté, co žalobce seznámil se skutečnostmi zjištěnými v rámci odvolacího řízení, vydal napadené rozhodnutí.

Shodu s prvopisem potvrzuje Iva Charvátová.

24. U deklarovaných přijatých plnění od společnosti Propag žalovaný detekoval řetězec počínající společností E-MOTION, s. r. o. a končící žalobcem. Žalovaný zjistil chybějící daň u dodavatele žalobce, 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. Žalovaný se s názorem správce daně ztotožnil; chybějící daň identifikoval u společnosti Propag. Současně konstatoval, že „chybějící daň lze v předestřené řetězcích nalézt rovněž u některých dodavatelů společnosti Propag“, když společnosti NEDYRE, Levimexo, AZ a SPORT Cast jsou pro správce daně nekontaktní, na zaslou výzvu nereagovali a neplní své daňové povinnosti, a to vše za situace, kdy jednatele těchto společností byli příslušným správcem daně vyslechnuti, ale neměli o chodu svých společností povědomí. Společnost GEETERA sice do února 2014 podává daňová priznání, ale je daňovým dlužníkem.
25. Nestandardnost šetřených transakcí žalovaný spatřoval v několikanásobném navyšování kupní ceny a v personální propojenosti, kdy obchodní řetězec byl organizován a řízen především Vladislavem P., jednatelem společnosti E-MOTION, s. r. o., což žalovaný zjistil zejména z výpovědí svědkyň Hany K. a Lenky O. Závěr žalovaného je, že žalobce o podvodu na DPH musel vědět a vědomě se jej zúčastnil, ale nepřijal potřebná opatření, která by svou povahou byla schopná reálně předejít a zabránit jeho účasti na podvodu DPH.
26. 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 žalobci 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 žalobce k prokázání skutečností o tom, že deklarovaná plnění byla poskytnuta právě dodavatelem OR. Žalobce mj. uvedl, že reklamní služby společnost OR odebírala od společností PAPILIO-advertising spol. s r. o. Žalovaný se ztotožnil s názorem správce daně, že nebylo prokázáno, že by společnost OR byla dodavatelem reklamních služeb, když žalobce měl spolupracovat rovněž se společností PAPILIO-advertising spol. s r. o. a není zřejmé, proč odebíral reklamní služby od nově založené společnosti místo od zavedené společnosti PAPILIO-advertising spol. s r. o. Žalobcovu jednání tak postrádá ekonomické opodstatnění a zavdává další pochybnosti k uskutečnění deklarovaného plnění společností OR. Z těchto důvodů žalovaný dospěl k závěru, že žalobce nesplnil důkazní povinnost prokázat faktické uskutečnění zdanitelného plnění, kterou měl.

Posouzení jednotlivých námitek:

Hmotněprávní podmínky neuznání odpočtu daně u společnosti Propag:

27. Žalobce namítal, že žalovaný neidentifikoval chybějící daň, resp. ji identifikoval nesprávně.
28. Chybějící daň je esenciálním znakem daňového podvodu; bez chybějící daně jakékoliv jednání, vedené byť k podvodu směřujícím úmyslem, není z podstaty věci podvodem, který by měl za následek neuznání uplatněného odpočtu daně. To vyplývá ze samé podstaty daňového podvodu, jak jej chápe konstantní judikatura jak českých správních soudů, tak Soudního dvora Evropské unie. Judikatura přitom za podvod označuje situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem směrnice o DPH, neboť skutečné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Za takové situace je pak z hlediska posouzení nároku na odpočet daně rozhodné posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce, včetně právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty (blíže viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2010, č. j. 9 Afs 94/2009 – 156).

29. Žalovaný v napadeném rozhodnutí identifikoval chybějící daň u společnosti Propag (bod 107. odůvodnění napadeného rozhodnutí). Konkrétně uvedl: „*odvolací orgán shrnuje, že společnost Propag sice uskutečnění zdanitelných plnění pro odvolatele v daňových příznacích uvedla, avšak současně si uplatnila vysoký nárok na odpočet daně z deklarovaných plnění přijatých od svých dodavatelů. Tento ji však na základě zjištění v daňové kontrole nebyl přiznán. Vzhledem k tomu, že společnost Propag doměřenou daň neubradila, lze se ztotožnit s prvostupňovým správcem daně a uzavřít, že chybějící daň – tak jak je chápána judikaturou SDEU (...) – byla identifikována u společnosti Propag*“.
30. Žalobce s poukazem na rozsudek *Vyrtych* namítá, že tím, že jeho dodavateli Propag byla daň doměřena, nelze již tutéž daň určit k zaplacení žalobci; tatáž daň je doměřením žalobci vymáhána dvakrát. Při odpovědi na tuto žalobní námitku je třeba vyjít z toho, jak funguje daň z přidané hodnoty. Žalobce od svého dodavatele přijal plnění, za které zaplatil cenu včetně daně z přidané hodnoty, kterou uplatnil jako odpočet daně na vstupu podle § 72 zákona o DPH. Přijatou daň měla společnost Propag podle § 20a odst. 1 zákona o DPH přiznat, což také učinila. Daň fakticky neodvedla, neboť předmětné reklamní služby deklarovala přijmout od svých dodavatelů, uplatnila u něj nárok na odpočet daně na vstupu a tento započítala na daň na výstupu (celkem uplatnila nadměrný odpočet ve smyslu § 4 odst. 1 písm. c) zákona o DPH). Správce daně následně uplatněný odpočet neuznal, protože Propag své dodavatele neprokázala a tím nebylo možno ověřit, zda tyto společnosti své daňové povinnosti plnily, v důsledku čehož se zvýšil daňový základ společnosti Propag a byla jí daň doměřena. Za tuto daň odpovídá primárně společnost Propag, když se jedná o její daňovou povinnost. Žalobce za ni bude odpovídat pouze v případě, kdy transakce je zasažena podvodem, kterého se žalobce vědomě účastnil, a tato daň je tou „podvodnou“ daní. Jinými slovy, podvodné jednání, kterého se žalobce účastnil, musí směřovat právě k tomu, že nedůvodně nárokováním odpočtem nedojde k zaplacení právě daně od žalobce nebo – slovy shora uvedené judikatury - v důsledku toho získá žalobce nedůvodnou výhodu. Bez doměření daně společnosti Propag by žádná chybějící daň nebyla, neboť by existoval původní stav – daň přijatou od žalobce by společnost PS uhradila tím, že by ji započítala na vlastní uplatněný odpočet.
31. Doměřil-li správce daně daň jak společnosti Propag, tak žalobci, skutečně rozhodoval o téže dani dvakrát, což však je zásadně možné, neboť se tak stalo z různých důvodů; společnosti Propag z důvodu neprokázání deklarovaných dodavatelů, u žalobce z důvodu zasažení transakce podvodem. V posuzované věci mohla být tatáž daň doměřena žalobci jen proto, že byla nejdříve doměřena společnosti Propag a tato ji nezaplatila, když zde je podle žalovaného chybějící daň. Pokud by společnost Propag doměřenou daň zaplatila, pak by zde nebyla chybějící daň a odpovědnost žalobce by dána nebyla, jakkoliv by jinak byly naplněny všechny znaky podvodu. Samotné nezaplacení doměřené daně společností Propag však podvodem jistě není, jak uvedl i Nejvyšší správní soud ve věci *Vyrtych* (bod 61. odůvodnění); dalším nutným předpokladem je, aby žalovaný prokázal, že prověřovaná transakce je zasažena podvodem, kterého se žalobce vědomě účastnil.
32. K otázce podvodu samotného se krajský soud vyjádří níže. Na tomto místě lze učinit dílčí závěr, doměření daně společnosti Propag zásadně nebrání doměření téže daně žalobci z důvodu jeho zapojení do podvodu.
33. Žalobce namítal, že neuznal – li správce daně společností Propag uplatněný odpočet z důvodu neprokázání přijetí plnění od jejích dodavatelů, kteří mají být součástí podvodného řetězce, zbortila se tím konstrukce žalovaného o možném daňovém podvodu, neboť určený podvodný řetězec je tím rozbit.

34. Z napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalovaný zjistil existenci šestistupňového řetězce od společnosti E-MOTION s. r. o. až po žalobce, přičemž dodavateli společnosti Propag byly společnosti DMAX, s. r. o. a Geetera s. r. o. (bod 93 napadeného rozhodnutí). V napadeném rozhodnutí sice není uvedeno, které dodavatele společnost Propag deklarovala a kteří neměli být prokázáni, je to však obsahem Zprávy o daňové kontrole (strana 19), kde jako důvod doměření daně společnosti Propag je uvedeno, že „*nebylo prokázáno, že plnění pro Propag – STROM poskytl právě uvedení dodavatelé GEETERA a DMAX*“.
35. Důvod neuznání uplatněného odpočtu společností Propag je v rovině procesní, kdy aplikace ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu vedla k tomu, že nebylo prokázáno naplnění předpokladů pro nárok na odpočet daně podle § 72 zákona o DPH. Jinými slovy, závěr správce daně v řízení u společnosti Propag, vedoucí k doměření daně, nic nevypovídá o skutečném stavu věci, neboť nebyl zjištěn; k doměření daně došlo z důvodu nesplnění procesních povinností společnosti Propag, nikoliv proto, že by příslušný správce daně zjistil stav věci, ze kterého by vyplývaly důvody pro neuznání uplatněného odpočtu. Nelze tak vyloučit, že navzdory pravomocnému rozhodnutí správce daně o daňové povinnosti společnosti Propag z důvodu nezjištění jejích dodavatelů bude v daňovém řízení u žalobce skutkový stav zjištěn jinak. Rozhodnutí o společnosti Propag v tomto směru nepředstavuje překážku res administrata, naopak, závěry v obou řízeních vedle sebe obecně obstojí.
36. Otázkou je, zda v nyní posuzované věci za této situace obstojí závěr o existenci chybějící daně.
37. Jak bylo uvedeno výše, chybějící daň byla shledána u společnosti Propag v důsledku neuznání jí uplatněných odpočtů, což mělo vést ke vzniku výhody na straně žalobce. Pouze v případě, že následkem neuhrazené daně pro neuznaný odpočet došlo podvodně ke vzniku výhody na straně žalobce a žalobce o tom věděl nebo vědět měl, a za tuto daň jako podvodník odpovídá. Bylo-li u žalobce zjištěno, že důvod pro doměření daně u společnosti Propag zde ve skutečnosti není, neboť skutkový děj zde správce daně a žalovaný zjistili jinak, než se to (ne) podařilo správci daně společnosti Propag, pak závěr o tom, že právě zde je chybějící daň, která je základním kamene podvodu, nemůže dále obstát, protože řečeno trestněprávní terminologií byla porušena jednota skutku. Pro názornost krajský soud velmi zjednodušeně konstatuje, že daňový podvod je proto podvodem, že státu chybí daň, která mu měla být správně odvedena, že tuto daň ve formě nezákonné výhody získala osoba za podvod odpovědná, a této osobě je z tohoto důvodu doměřena ve formě neuznání uplatněného odpočtu, na který jinak má zásadně právo. Může nastat situace, že takto chybějící daň „vytvoří“ správce daně tím, že u jedné z do podvodu zapojených společností neuzná odpočet pro nesplnění její důkazní povinnosti; pokud však v jiném, skutkově souvisejícím, řízení zjistí, že důvody pro odepření odpočtu zde nejsou, nemůže na to nereagovat a setrvat na závěru o chybějící dani vzniklé jejím „vytvořením“, protože tato daň nemůže být tou výhodou, které se mělo podvodem dosáhnout. V tuto chvíli totiž skutečně jdou závěry v obou řízeních proti sobě.
38. Podobnou situaci řešil Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 3 Afs 308/2017 – 52 dne 11. 6. 2019, byť v poněkud skutkově odlišné věci; správce daně v řízení u jedné společnosti (dodavatele) zdanitelná plnění vyloučil, protože se jednalo o pouze fakturační obchody, které se reálně neuskutečnily, v řízení u druhé společnosti (odběratele) je vyloučil z důvodu zapojení do daňového podvodu, kde naopak je pojmovým znakem reálná existence takových plnění. Nejvyšší správní soud uzavřel, že „*výsledky daňového řízení v obou případech nejsou na sobě nezávislé a dospěje-li správce daně v souvisejících daňových řízeních k odlišným závěrům ohledně téže transakce, musí se v odůvodnění svého rozhodnutí s těmito rozdíly náležitě vypořádat a případné rozpory odstranit*“ (viz bod 21. a zejména 22. odůvodnění).

39. V posuzované věci obě řízení spolu souvisí a žalovaný v nich dospěl k odlišným závěrům. V napadeném rozhodnutí k tomu v bodě 108 uvedl, že daň chybí i u „některých dodavatelů společnosti Propag“, blíže se však této otázce nevěnoval. Takové vypořádání se s odlišnými závěry v daňovém řízení u společnosti Propag a žalobce však v žádném případě nelze považovat za náležité, protože nic nevysvětlují. Žalovaný o téže transakci rozhodl ve dvou souvisejících řízeních odlišně, aniž by tento postup vysvětlil, odlišné závěry přitom bezprostředně souvisejí s určením chybějící daně, přičemž se navzájem vylučují (byť a priori je nutné je vedle sebe jako možné připustit), a úvaha žalovaného o tom, zda a kde je chybějící daň, je tak nepřezkoumatelná. Již z tohoto důvodu je proto nutno napadené rozhodnutí ve vztahu k doměření daně žalobci z důvodu neuznaného odpočtu pro zasažení prověřované transakce podvodem na dani zrušit. Žalobní námitka nedostatečné resp. chybné identifikace chybějící daně je tak důvodná.

Zjištění ze svědeckých výpovědí a jejich hodnocení.

40. K výpovědi svědkyň K. a O. žalobce kromě dalšího namítl, že svědkyně vypovídaly o věcech, které vědí pouze z doslechu a že daňový podvod nepotvrdily.

41. Z napadeného rozhodnutí je zřejmé, že výpovědi svědkyň K. a O. jsou stěžejní, neboť z nich žalovaný činí jednak závěr o skutkových okolnostech, ve kterých podvod spočívá (společnosti zapojené do podvodného řetězce, organizátorství obchodních transakcí Vlastislavem P., násobné zvyšování ceny u středových společností, které žádnou činnost nevykonávaly, vytvoření tzv. vratek ve výši 80% ceny, které byly předávány všem odběratelům společnosti Propag, tedy i žalobci), a jednak vědomé zapojení žalobce do tohoto podvodu.

42. Výpovědi těchto svědkyň se týkají zejména body 127 až 134 napadeného rozhodnutí. Kromě dalších skutečností z nich vyplývá, že svědkyně uvedly, že „cena, za kterou odvolatel od Propag kupoval reklamní služby, byla silně nadhodnocena, a to až desetinásobně. Cena byla takto navyšována za účelem vytvoření vratek ve výši 80% (...) takto vytvořený finanční obnos byl předán Vlastislavu P., který jej přerozdělil koncovým klientům Propagu, tedy mimo jiné odvolateli (...)“ Dle svědkyně „se jednalo o „veřejné tajemství“, se kterým musel být seznámen i odvolatel, který od B. M. obdržel vratky ve výši 80% z částky bez DPH (...)“ Svědkyně „neví o tom, že by se odvolatel znal s V. P. a tyto svědkyně ani nebyly přítomny předávání vratek. O předávání vratek však dle H. K. opakovaně hovořil B. M. (...)“.

43. Z bodu 136 a 137 napadeného rozhodnutí vyplývá, že ani Bronislav M. ani Vlastislav P. nevypovídali.

44. Žalovaný výpovědi obou svědky K. a O. shledal „dostatečně podrobné a konkrétní“ a „neshledal důvod, na základě kterého by tyto nebylo možné považovat na věrohodné“ a učinil z nich závěr o vytvoření řetězce za účelem vzniku vratek nadhodnocením ceny, které byly vypláceny mj. žalobci (bod 142 odůvodnění).

45. Podle § 96 odst. 1 daňového řádu, *každá osoba je povinna vypovídat jako svědek o důležitých okolnostech při správě daní, týkajících se jiných osob, pokud jsou jí známy; musí vypovídat pravdivě a nic nezamlčovat.*

46. Co znamená pojem „pokud jsou jí známy“ vyložil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 29. 12. 2011 č. j. 7 Afs 81/2011 - 147 tak, že „*svědecká výpověď, jako jeden z možných a zásadních důkazů nejen v daňovém řízení, je důkazním prostředkem, osvědčujícím průběh a stav rozhodných okolností „očíma svědka“.* To znamená, že relevantními skutečnostmi ze svědeckých výpovědí jsou jen a pouze takové skutečnosti- osvědčující zjišťovanou realitu, kterou tito svědci vnímali bezprostředně svými smysly, tedy to, co sami viděli, sami slyšeli, cítili, či sami konali. K ostatním skutečnostem - jako jsou domněnky svědka, zprostředkovaná zjištění - zprávy z doslechu, byť by i byly obsahem protokolu o svědecké výpovědi, nelze při hodnocení váhy tohoto důkazu přiblížit a nelze jim přikládat důkazní sílu. Nemohou totiž bezprostředně prokázat zkoumaný/prokazovaný děj“.

Shodu s prvopisem potvrzuje Iva Charvátová.

47. Žalovaný z výpovědi 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 žalobci a celý řetězec byl organizován převážně Vlastislavem P., přičemž žalobce spadl pod skupinu klientů, jež měl na starosti Bronislav M. Ani jednu z těchto skutečností však výpovědi svědkyň K. a O. neprokazují. Svědkyně se totiž nepodílely na účelovém vytvoření řetězce, ani se neúčastnily předávání vratek, o těchto skutečnostech věděly pouze z doslechu, popř. to bylo „veřejné tajemství“. Tyto skutečnosti tedy znají pouze zprostředkovaně a vlastním konáním se jich neúčastnily a jejich výpovědi tak nelze bez dalšího přikládat důkazní sílu. Jediná relevantní informace je o výši ceny, která je však nesporná, neboť vyplývá ze skutkových tvrzení; k výši ceny svědkyně uvedly pouze svou domněnku, že jde o desetinásobné účelové navyšování, když srovnávací ceny podle jejich vlastních slov nejsou k dispozici, ceny však byla i podle jejich výpovědi sjednána mezi žalobcem a Bronislavem M. (bod 180. napadeného rozhodnutí).
48. Krajský soud nevylučuje, že by bylo možno uvedené skutečnosti výjimečně zjistit i z těchto nepřímých výpovědí svědkyň, okolnosti by však musely být naprosto jednoznačné, o věrohodnosti svědkyň a pravdivosti jejich výpovědí by nesměly být žádné pochybnosti a výpovědi by musely zapadat do jinak, přímými důkazy, zjištěného uceleného řetězce skutečností; v takovém případě by i svědectví z doslechu mohlo být důkazem a takto lze rovněž chápat žalovaným uváděný rozsudek Nejvyššího správního soudu z 5. 6. 2008, č. j. 2 Afs 21/2008 -65. Výpovědi svědkyň však nezapadají do jinak zjištěného uceleného řetězce skutečností, protože skutkový základ žalovaný zjistil prakticky výlučně na těchto výpovědích (ohledně shora uvedených skutečností, které jsou pro konstatování podvodu stěžejní, výlučně na těchto výpovědích). Výpovědi svědkyň lze nadto stěží označit jako konkrétní, ucelené a bezrozporné. Naopak, jejich výpovědi jsou obecné, mezi dřívějšími a novými výpověďmi jsou rozpory, jak i žalovaný připouští; a nadto je svědkyně činí v situaci, kdy probíhá trestní řízení, jímž mohou být ohroženy, což žalovaný nijak nereflexuje.
49. Správní soudy včetně Nejvyššího správního soudu již opakovaně vyslovily, že zásadu volného hodnocení důkazů nelze vykládat tak, že by závěry správce daně o skutkové stránce věci mohly být výsledkem libovůle. Naopak takové závěry musí vyplynout z racionálního myšlenkového procesu odpovídajícího požadavkům formální logiky, v jehož rámci bude důkladně posouzen každý z provedených důkazů jednotlivě a zároveň budou veškeré tyto důkazy posouzeny v jejich vzájemné souvislosti. Tato úvaha musí být v konečném rozhodnutí přezkoumatelným způsobem vyjádřena a také plně podléhá kognici správních soudů (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 7. 2006, č. j. 2 Afs 83/2005 – 72 a ze dne 27. 10. 2010, č. j. 8 Afs 74/2009 – 104). Postup žalovaného však těmto požadavkům neodpovídal. Žalovaný nezohlednil postavení svědkyň v trestním řízení a jejich případnou motivaci při učinění svědecké výpovědi, nezohlednil ani částečnou změnu jejich výpovědí, na kterou žalobce poukazoval, a v podstatě obecné výpovědi svědkyň posuzoval jako konkrétní, věrohodné a pravdivé, aniž by se vypořádal se všemi okolnostmi, za kterých svědkyně vypovídaly. V tomto směru je rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelné.
50. Krajský soud tak uzavírá, že závěr žalovaného o vytvoření předmětného řetězce účelově s cílem neoprávněného snížení daňových povinností a zkrácení státního rozpočtu, o neúměrném navyšování cen plnění ve střední části řetězce a vrácení podstatné části kupní ceny žalobci, nemá oporu ve spise a z tohoto důvodu je rovněž nutno napadené rozhodnutí zrušit.

Hmotněprávní podmínky neuznání uplatněného odpočtu u plnění přijatých od společnosti OR.

51. Žalovaný v napadeném rozhodnutí konstatuje, že správce daně v souladu s judikaturou seznámil žalobce s pochybnostmi a „*předmětnou výzvou došlo k přenosu důkazního břemene na odvolatele*“ (viz bod 27 napadeného rozhodnutí). Touto předmětnou výzvou je podle žalovaného výzva z 5. 5. 2017. Krajský soud z této výzvy ověřil, že správce daně v ní vyzývá žalobce k prokázání a doložení důkazních prostředků o tom, že nárok na odpočet DPH na vstupu na základě specifikovaných faktur přijatých od společnosti OR byl uplatněn v souladu s § 72 a 73 zákona o DPH a k zajištění reklamy došlo právě dodavatelem OR. Správce daně konstatuje, které listiny žalovaný k prokázání přijatého plnění předložil, dále shrnuje, co všechno žalobce při jednáních se správcem daně k těmto plněním uvedl, a dále uvádí svá zjištění ke společnosti OR, zejména, že v době od roku 2012 tato společnost daňová příznání podávala, že od roku 2015 měla status nespolehlivého plátce a že k 9. 12. 2016 byla vymazána z veřejného rejstříku, že se nepodařil zrealizovat žalobcem navržený výsledek Jana N., jednatele OR, a zjištění, které správce daně učinil z předchozího vyjádření této osoby; nakonec správce daně uzavřel, že pro nekontaktnost společnosti OR nebylo možno uskutečnění deklarovaného plnění ověřit.
52. V „seznámení se skutečnostmi zjištěnými v odvolacím řízení“ z 29. 8. 2018 (dále jen „seznámení“) žalovaný konstatuje, že faktické přijetí reklamních plnění od OR nijak nerozporuje (bod 35). Uvedl, že vyslechl svědka Ing. Č., který potvrdil, že žalobcem uvedená společnost PAPILIO skutečně poskytla předmětné reklamní plnění společnosti OR, nicméně nebylo prokázáno, že je žalobce přijal právě od společnosti OR (body 45 a 45 seznámení). Ke skutečnostem, které zakládají či založily pochybnosti správce daně nebo žalovaného, se seznámení nevěnuje.
53. Otázkou rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně se správní soudy a zejména Nejvyšší správní soud ve své judikatuře již opakovaně zabývaly. Judikaturu lze shrnout tak, že daňový subjekt je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v příznání nebo k jejichž průkazu byl správcem vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt má tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky, než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62, ze dne 12. 2. 2015 č. j. 9 Afs 152/2013-49 nebo ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017-78).
54. Tyto zásady je třeba vykládat s přihlédnutím ke konkrétnímu typu daňové povinnosti. V posuzovaném případě je předmětem řízení nárok na odpočet DPH. Podle § 72 odst. 1 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., a dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), *plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění, dodání zboží, nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku. Zdanitelným plněním je plnění, které je předmětem daně a není osvobozeno od daně, přičemž předmětem*

je mimo jiné i poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku (§ 2 zákona o DPH).

55. Pro uplatnění nároku na odpočet DPH je plátce daně povinen předložit daňový doklad [§ 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH], a tím prokázat uskutečnění zdanitelného plnění. Tuto povinnost je třeba vykládat v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu tak, že „prokazování nároku na odpočet daně je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2012 č. j. 8 Afs 44/2011-103). Pro uznání nároku na odpočet DPH tedy nejsou rozhodné jen formální náležitosti předloženého a řádně zaúčtovaného daňového dokladu, ale stav faktický. Jde o faktické uskutečnění zdanitelného plnění, které musí být uskutečněno jiným plátcem daně, „proto je nezbytné, aby daňový subjekt prokázal v daňovém řízení správci daně nejen to, zda došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, zda toto plnění uskutečnila osoba – plátce daně, jenž je jako poskytovatel tohoto plnění uvedena v dokladu, který daňový subjekt jako důkaz k prokázání tvrzeného právního stavu předkládá“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2016 č. j. 4 Afs 295/2015-45).
56. Je také třeba připomenout, že z ustálené judikatury Soudního dvora EU vyplývá, že nárok osob povinných k dani odpočíst od daně z přidané hodnoty, kterou jsou povinny odvést, částku daně, která je splatná či byla odvedena za zboží a služby, které obdržely na vstupu, představuje základní zásadu společného systému DPH, zavedeného unijními právními předpisy (viz např. rozsudek z 25. 9. 2001 – Komise vs. Itálie, C38/00 nebo ze dne 10. 7. 2008 – Sosnovská C25/07). Pokud jde o hmotněprávní podmínky vyžadované pro vznik nároku na odpočet daně, ze znění čl. 17 odst. 2 písm. a) šesté směrnice vyplývá, že aby dotyčná osoba mohla tohoto nároku využít, je třeba, aby byla osobou povinnou k dani ve smyslu této směrnice a zboží nebo služby uplatňované k odůvodnění uvedeného nároku byly na výstupu použity osobou povinnou k dani pro účely jejích zdaněných plnění a na vstupu bylo toto zboží dodáno nebo tyto služby poskytnuty jinou osobou povinnou k dani (v tomto smyslu viz rozsudky ve věci C-63/04, *Centralan Property*, EU:C:2005:773, bod 52; ve věci C-324/11, *Tóth*, EU:C:2012:549, bod 26, a ve věci C-285/11, *Bonik*, EU:C:2012:774, bod 29, a usnesení ve věci C-33/13, *Jagiello*, EU:C:2014:184, bod 27).
57. V posuzovaném případě nárok na odpočet DPH neuznal ani správce daně, ani žalovaný, a to z důvodu, že žalobce nesplnil svou důkazní povinnost. Žalobce nárok na odpočet DPH za zdanitelná plnění prokazoval fakturami přijatými od společnosti OR, u kterých bylo uvedeno datum zdanitelného plnění, akce, na které byly reklamní služby poskytovány, cena a částka DPH, přičemž se vztahovaly k předloženým smlouvám o reklamních a propagačních službách, uzavřenou mezi žalobcem a OR, ve kterých byly popsány akce, na kterých se OR reklamu zavázal poskytnout, a rovněž sjednaná cena. Žalobce předložil ke každé akci fotodokumentaci. Správce daně i žalovaný však uvedli, že zde existují skutečnosti, které odůvodňují vznik pochyb ohledně toho, zda reklamní služby poskytla skutečně společnost OR. Ani ve výzvě, ani ve zprávě o daňové kontrole, ani v seznámení však nebyly uvedeny žádné skutečnosti, které odůvodňují pochyby, s výjimkou nekontaktnosti společnosti OR, což má bránit ověření žalobcových tvrzení.
58. Mezi účastníky není sporné, že žalobce svou primární důkazní povinnost splnil. Jak bylo podrobně vysvětleno výše, bylo tedy na žalovaném, aby prokázal skutečnosti, které předložené doklady, a tedy skutek, tak jak jej žalobce tvrdil, zpochybňují. Skutečnosti, které vzbuzují pochybnosti, musí být z logiky věci takového charakteru, že vedle nich žalobcova tvrzení neobstojí; správce daně je nemusí vyvracet (jak bylo uvedeno výše, správce daně nemusí prokázat, že se žalobcem deklarované skutečnosti nestaly), ale zjištěné skutečnosti musí být způsobilé

narušit v podstatných rysech žalobcem předložený skutkový děj, takže se jeví jako nepravděpodobný. Pochybnosti se přitom musí vztahovat k relevantním skutečnostem, kterými v posuzované věci jsou 1. přijetí deklarovaného zdanitelného plnění, 2. od deklarovaného dodavatele, který je plátcem daně, 3. použití tohoto plnění pro účely zdanitelných plnění osobou povinnou k dani [§ 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH, článek 168 písm. a) směrnice]. Žalovaný ani správce daně v posuzované věci neidentifikovali a tím méně prokázali jakoukoliv skutečnost, která by s deklarovanými tvrzeními byla v rozporu nebo je jakkoliv zpochybňovala.

59. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 13. 8. 2008, č. j. 9 Afs 204/2007 - 72, „*ke zpochybnění daňového dokladu přitom může dojít různými způsoby, např. tak, že neexistuje ten, kdo jej vystavil, popřípadě že vystavitel dokladu za dané období zdanitelné plnění nevykázal, na což lze usuzovat zejména z toho, že nepodal daňové přiznání k dani z přidané hodnoty. Pokud vystavitel daňového dokladu o něm neúčtoval, případně tuto skutečnost nelze ověřit proto, že je vystavitel nekontaktní a jeho účetnictví (případně jiná povinná evidence) vůbec není k dispozici, pak jsou pochybnosti na straně správce daně více než odůvodněné. I za této situace však daňový subjekt může pochybnost správce daně vyvrátit tím, že existenci zdanitelného plnění prokáže jinými důkazními prostředky*“.
60. V souzené věci společnost OR nebyla v době uskutečněných plnění nekontaktní, existovala, podávala daňová přiznání a se svým správcem daně spolupracovala; ani z výzvy, ani ze seznámení ani ze zprávy o daňové kontrole, ba ani z napadeného rozhodnutí přitom nevyplyvá, co se správci daně či žalovanému z její evidence podařilo či nepodařilo zjistit, a proč považují samotný fakt, že společnost je nyní nekontaktní (byla vymazána) za důvod pochybností o tom, kdo žalobci plnění, jehož uskutečnění není sporné, poskytl. Správce daně ani žalovaný neuvedli žádnou skutečnost, která by odpovídala shora uvedeným kritériím, vedle které žalobcem tvrzený skutkový děj nemůže obstát nebo ho alespoň podstatným způsobem zpochybňuje. Samotná nekontaktnost dodavatele žalobce tak v tomto případě, při absenci dalších zjištěných a prokázaných skutečností, nemůže vést k aktivaci důkazní povinnosti žalobce, protože není splněn její předpoklad – prokázané pochybnosti správce daně podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Žalobce tedy svou primární důkazní povinnost splnil. Naopak žalovaný (ani správce daně) svou povinnost podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu nesplnil, protože neuvedl a tedy ani neprokázal žádnou skutečnost, které by žalobcova tvrzení zpochybňovala. Nemůže tedy obstát závěr žalovaného o vyloučení uplatněných odpočtů z důvodu nesplnění důkazní povinnosti žalobce. I tato žalobní námitka je tedy důvodná a napadené rozhodnutí je z tohoto důvodu nutno zrušit i v části neuznání nadměrného odpočtu ve vztahu ke společnosti OR.

Zbývající žalobní námitky.

61. Krajský soud předesílá, že zbývající žalobní námitky vypořádal pouze stručně, protože napadené rozhodnutí je rušeno ze stěžejních důvodů uvedených výše. Podrobněji krajský soud vypořádal pouze ty námitky, jejichž vyřešení je nepochybně relevantní i v dalším řízení.
62. Žalobce namítl, že lhůta, která mu byla poskytnuta k vyjádření se k rozsáhlému úřednímu záznamu o výsledku kontrolního zjištění, prodloužená k jeho žádosti, byla nepřiměřeně krátká.
63. 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.*
64. 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.

65. Ačkoliv krajský soud připouští, že mezi výzvou k vyjádření se k výsledkům kontrolního zjištění (doručeno žalobci 11. 9. 2017) a samotným projednáním zprávy o daňové kontrole (nařízený termín dne 23. 10. 2017) byla lhůta poměrně krátká, i případné pochybení správce daně v délce lhůty by bylo vadou, která by neměla 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). Žalobce i po ukončení daňové kontroly měl možnost se proti skutkovým zjištěním účinně hájit a prokázat svá vlastní tvrzení, což také učinil, když nejenže podal vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění (dne 25. 9. 2017), ale podal 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 žalobce ztratil možnost účinné obrany proti skutkovým zjištěním, která byla zásadním podkladem pro vydání dodatečných platebních výměrů. Nutno dodat, že žalobcovým rozsáhlým odvoláním se žalovaný pečlivě zabýval, přičemž ani výtky směřující proti kontrolním zjištěním, ani jiné odvolací námitky neshledal důvodnými.
66. Žalobce dále namítal, že dodatečné platební výměry byly vydány před ukončením daňové kontroly, což žalobce považuje za neodstranitelnou vadu řízení. Krajský soud ověřil ve spise, že žalobci byla zpráva o daňové kontrole za rok 2012 doručena 24. 10. 2017 do datové schránky, dodatečné daňové výměry byly žalobci doručeny tentýž den, vydány byly den předcházející. Ačkoliv lze tedy žalobci 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 přihlídnout 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 navrhovat 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). Žalobce byl se zprávou o daňové kontrole seznámen v tentýž den, kdy mu byly doručeny dodatečné platební výměry, což jeho procesní situaci nemohlo nijak ovlivnit, neboť ve fázi ukončení daňové kontroly již nemohl z důvodu koncentrace daňového řízení podle § 88 odst. 3 daňového řádu navrhovat další doplnění výsledků kontrolního zjištění. Uplatnění námitek v rámci odvolacího řízení však žalobci nic nebránilo a rovněž tak učinil. 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.
67. Žalobce dále namítl neurčení úředních osob, zejména osob, provádějících stěžejní výsledky svědků K. a O.

68. 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 příkazem, 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*.
69. 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).
70. V posuzované věci žalobce věděl, kdo jako úřední osoba v řízení vystupuje a kdo provedl výslech svědků K. a O. Jeho 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.
71. Žalobce namítl nemožnost účastnit se výslechu svědků K. a O.
72. Ze spisu vyplývá, že žalobci bylo datum provedení výslechu těchto svědků oznámeno dne 8. 1. 2017, místo, kde budou svědkyně vyslechnuty, mu bylo sděleno teprve 16. 1. 2017 z důvodu režimu ochrany svědků.
73. Podle § 96 odst. 5 daňového řádu, o *provádění svědeckých výpovědí správce daně daňový subjekt včas vyrozumí, nebrazí – li nebezpečí z prodlení*.
74. 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 výsledku a klást v jeho průběhu svědkům otázky (kromě výjimečných situací). Sdělení konkrétních údajů je důležité pro zvážení daňového subjektu, zda a případně kterých výsledků se zúčastní, a též pro dobrou a reálnou přípravu na výsledk (srov. komentář k ustanovení § 96 odst. 5 daňového řádu in Baxa J. a kol.: *Daňový řád. Komentář. I. díl*. Praha: Wolters Kluwer, a. s., 2011, rov. též např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2019, č. j. 2 Afs 138/2018 – 48)). Reálné zajištění tohoto práva je povinností správce daně a jeho naplnění spočívá mj. ve včasné vyrozumění o výsledku, a to včetně konkretizace údajů o věci a osobě, která má být vyslechnuta.

75. 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 žalobce o tom, že svědkyně budou vyslýchány a který den se tak stane, vyrozuměl jej 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 žalobci dána a bylo jen na žalobci, jak si to zorganizuje.
76. Co se týká tvrzeného kolapsu dálnice, ze spisu nevyplývá, že by žalobce kolaps dopravy na dálnici žalovanému oznámil a požadoval posečkání s výsledkem, ačkoliv si byl vědom výjimečnosti okolností, za kterých výslech probíhá, i jeho možný význam. Ani tato okolnost tak na závěru o splnění povinnosti správce daně podle § 96 odst. 5 daňového řádu nic nemění.
77. Žalobní námitka tak není důvodná.
78. Žalobce namítl, že nebyl seznámen se změnou právního názoru žalovaného, který na rozdíl od správce daně považuje účast žalobce v podvodu na DPH za vědomou nikoliv nedbalostní.
79. Krajský soud ověřil, že správce daně ve Zprávě o daňové kontrole uzavírá, že žalobce „o podvodu se zřetelem ke všem výše uvedeným nestandardnostem mohl vědět“ (strana 32 zprávy o daňové kontrole za zdaňovací období 2012 a 2013 a strana 28 zprávy o daňové kontrole za zdaňovací období leden 2014 až duben 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 zázvěr, že odvolatel o své účasti na podvodném jednání věděl, res. vědět musel“ (bod 199 odůvodnění napadeného rozhodnutí). V seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvě k vyjádření se v rámci odvolacího řízení není změna posouzení účasti žalobce na podvodu z nedbalostního na úmyslné uvedena.
80. Podle § 115 odst. 2 daňového řádu, *provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi 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.*
81. 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 (srv. Lichnovský, O. a kol. *Daňový řád: komentář.* 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2010, s. 224). Taková situace v případě žalobce nenastala, změna právního názoru nemohla ovlivnit rozhodnutí v neprospěch žalobce, neboť nevedla k zvýšení daňové povinnosti žalobce ani nebyla důvodem pro potvrzení prvostupňových rozhodnutí. Za této situace nevedla změna právního názoru v neprospěch žalobce a žalovaný nebyl proto povinen se změnou právního názoru žalobce seznámit (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne č. j. 7 Afs 215/2015 – 194 z 2. 10. 2015). Námitka tak není důvodná.

82. Nedůvodná je rovněž námitka, že žalovaný žalobce 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 žalobce 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 žalobce zcela a krajský soud nemá žádný důvod se od nich odchýlit. Ani tato žalobní námitka tak není důvodná.

83. Žalobce namítl, že mu žalovaný neumožnil nahlédnout do vyhledávací části spisu; vznáší další námitky k správnosti vedení spisu. K tomu krajský soud pouze stručně uvádí, že žalobce nekonkretizuje, 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 žalobci 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.

84. Co se týká námitky neprovedení výsledku navržených svědků ve vztahu k přijatým plněním od společnosti OR, krajský soud dodává, že vzhledem k tomu, že žalovaný chybně vyhodnotil důkazní povinnost žalobce (viz bod 60 odůvodnění tohoto rozsudku) je nadbytečné zabývat se důvody, pro které žalovaný výsledek navržených svědků neprovedl. Obdobně nadbytečné je zabývat se otázkou, 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.

85. Ostatními námitkami se krajský soud blíže nezabýval pro nadbytečnost, s ohledem na výše uvedené.

Závěr a náhrada nákladů řízení.

86. Napadené rozhodnutí neobstojí, neboť závěr žalovaného o chybějící dani v případě přijatého plnění od společnosti Propag nemá oporu ve spise, když se žalovaný nevypořádal s rozdílnými závěry učiněnými v tomto řízení a řízení souvisejícím (vůči společnosti Propag), oporu ve spise nemá ani závěr žalovaného o vytvoření účelového řetězce s cílem neoprávněného snížení daňových povinností a zkrácení státního rozpočtu, o neúměrném navyšování cen plnění ve střední části řetězce a vrácení podstatné části kupní ceny žalobci, a rozhodnutí je nezákonné z důvod nesprávného posouzení důkazní povinnosti žalobce ve vztahu k plnění přijatému od společnosti OR. Krajský soud proto napadené rozhodnutí zrušil podle § 78 odst. 1 s. ř. s. a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení podle § 78 odst. 4 a 5 s. ř. s.
87. Vzhledem k tomu, že v řízení byl plně procesně úspěšný žalobce, vzniklo mu v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. právo na náhradu nákladů řízení, k jejichž náhradě soud žalovaného zavázal. Náklady řízení žalobce představují zaplacený soudní poplatek za podání žaloby ve výši 3.000,- Kč, dále odměna ze zastoupení advokátem podle vyhlášky č. 177/1996 Sb. ve výši 3.100,- Kč, podle § 7 bod 5 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., a to za dva úkony právní služby, příprava převzetí zastoupení a účast u jednání, podle § 11 odst. 1 písm. a) a e) vyhlášky, dvakrát režijní paušál ve výši 300,- Kč za každý z těchto úkonů právní služby podle § 13 odst. 3 vyhlášky, a dále DPH z těchto částek s výjimkou zaplaceného soudního poplatku podle § 57 odst. 2 s. ř. s. Všechny tyto náklady řízení podle obsahu spisu žalobci prokazatelně vznikly a jedná se o náklady nezbytně nutné k uplatnění jeho práva. Krajský soud žalobci nepřiznal náhradu hotových výdajů ve výši 300 Kč, kterou žalobce požadoval za úkony podání žaloby a replika k vyjádření žalovaného, neboť vyhláška č. 254/2015 Sb., umožňující přiznání paušální náhrady účastníku, který nebyl v řízení zastoupen, se ve správním soudnictví nepoužije, když se vztahuje výslovně k ustanovení § 151 odst. 3 o. s. ř. Soud žalovaného k zaplacení účelně vynaložených nákladů zavázal, a to k rukám zástupce žalobce podle § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb. občanského soudního řádu ve spojení s ustanovení § 64 s. ř. s. Lhůtu k zaplacení soud stanovil v souladu s ustanovení § 160 odst. 1 občanského soudního řádu, neboť tato lhůta je přiměřená možnostem žalovaného.

Poučení:

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

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

Ostrava 14. srpna 2019

Mgr. Jiří Gottwald, v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje Iva Charvátová.