



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Petra Kuchynky a soudců JUDr. Ondřeje Szalonnáse a Mgr. Jaroslava Škopka ve věci

žalobkyně: **STREGA spol. s r. o.**, IČ 64832902, Budilova 161/15, 301 00 Plzeň,
zastoupená Mgr. Mojmírem Přívarou, advokátem, Kovářská 1253/4,
301 00 Plzeň,

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, IČ 72080043, Masarykova 427/31,
602 00 Brno,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 10. 2015, č.j. 32477/15/5300-22443-702189,

takto:

I. Žaloba se zamítá.

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

Odůvodnění:

[I] Předmět řízení

1. Žalobkyně se žalobou ze dne 21. 12. 2015, Krajskému soudu v Plzni doručenou dne 22. 12. 2015, domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 10. 2015, č.j. 32477/15/5300-22443-702189 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo k odvolání žalobkyně změněno rozhodnutí Finančního úřadu v Plzni (dále též „správce daně“ nebo „finanční úřad“) ze dne 25. 10. 2010, č.j. 330684/10/138511401233 (dále jen „platební výměr“) tak, že částka nadměrného odpočtu vykázaná žalobkyní v daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty za červenec 2009 částkou 416 539 Kč správcem daně snížena na 53 365 Kč se mění na vlastní daňovou povinnost ve výši 4 037 Kč. Žalobkyně rovněž požadovala náhradu nákladů řízení.

2. Daňové řízení bylo upraveno zákonem č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále též „zákon o správě daní a poplatků“ nebo „ZSDP“), resp. zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též „daňový řád“ nebo „d. ř.“).
3. Problematika daně z přidané hodnoty byla upravena zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro rok 2009 (dále jen „zákon o DPH“ nebo „ZDPH“).

[III] Žaloba

4. Žalobkyně nejprve zrekapitulovala dosavadní průběh řízení a žalobní námitky koncentrovala do částí III. a IV. žaloby, kde uvedla následující.
5. Napadené rozhodnutí je nezákonné a částečně nepřezkoumatelné. Žalovaný se nevypořádal s argumenty uvedenými v odvolání, resp. ve vyjádření ze dne 6. 7. 2015 ke skutečnostem zjištěným žalovaným (a správcem daně) v odvolacím řízení. Zároveň postupoval při vydání napadeného rozhodnutí v rozporu s rozsudkem Krajského soudu v Plzni ze dne 10. 12. 2014, č.j. 30 Af 6/2013-75.
6. Žalovaný v napadeném rozhodnutí tvrdí, že respektoval právní názor Krajského soudu v Plzni a daňové řízení bylo ukončeno právě v souladu s tímto právním názorem, tedy že žalobkyně splnila všechny hmotněprávní podmínky pro svůj nárok na odpočet daně na vstupu i osvobození od daně na výstupu u zkoumaných obchodních transakcí.
7. Nárok na odpočet žalovaný odepřel v důsledku prokázání, že přijaté zdanitelné plnění bylo součástí daňového podvodu, kterého se žalobkyně měla účastnit, a za okolností, že o této skutečnosti žalobkyně na základě objektivních okolností vědět mohla a měla, a přesto neučinila vše, aby své účasti na podvodném jednání zabránila. Pro tyto důvody nevznikl žalobkyni nárok na odpočet daně. V souladu s tímto právním názorem doplnil žalovaný daňové řízení ve věci uplatněného nároku na odpočet daně na vstupu z přijatých zdanitelných plnění od dodavatele EGOWAY vědomostní test.
8. Žalobkyně k tomu namítla, že takový postup správce daně (žalovaného) je nezákonný a dosti vybočuje z mezí pravidel spravedlivého procesu. Totiž, žalovaný po provedeném daňovém řízení a následném zásahu Krajského soudu v Plzni došel po hmotněprávní stránce zcela k jinému názoru (žalobkyně splňuje formální a hmotněprávní podmínky pro nárok na odpočet), než jak prvně rozhodoval. Žalovaný poté (opětovně) rozhodl za naprosto totožného důkazního a skutkového stavu zcela v rozporu s pokyny Krajského soudu v Plzni. Žalovaný předložil nově argumentaci ohledně prokázání existence karuselového řetězce a dále vypisuje vědomostní test s tím závěrem, že žalobkyně vědět mohla a měla o podvodném jednání ostatních článků v řetězci, a tím nesplnila jednu z podmínek pro uznání jejího nároku na odpočet daně.
9. Takový postup žalovaného je sám od sebe v rozporu se základními zásadami spravedlivého procesu, předvídatelností práva, právní jistoty atd. Je totiž zřejmé, že žalovaný mohl (za totožného skutkového stavu) učinit závěry (prezentované v napadeném rozhodnutí)

již v prvním svém rozhodnutí. Postup žalovaného je tímto značně nedůvěryhodný a taktéž nebezpečný v tom smyslu, že žalovaný zde za použití na první pohled sofistikované právní argumentace (bod č. 22 až 44) skládající se zejména z citace různých rozhodnutí (NSS, SDEU a také krajských soudů České republiky), mnohdy vytržených z kontextu a bez souvislostí, vysvětluje otázky související s daňovým podvodem, jeho existencí a případným jeho prokazováním a dále otázky související s prokazováním účasti na daňovém podvodu a konečně také otázky související s prokazováním alespoň nedbalosti daňového subjektu k takovému daňovému podvodu.

10. Žalovaný uvedl odvolací námitky pouze ve svém bodu 20 a 21 a dále se s nimi nevypořádal. Stejně tak se žalovaný (ani správce daně) vůbec nevypořádal s námitkami žalobkyně uvedenými ve vyjádření žalobkyně k odvolacímu řízení ze dne 6. 7. 2015. Už z tohoto pohledu je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné.
11. Žalobkyně měla za to, že žalovaný vůbec neunesl břemeno důkazní. Žalobkyně připomněla, že v situaci, kdy bylo uznáno a potvrzeno, že zde hmotněprávní nárok žalobkyně na odpočet daně je, a to pro splnění formálních i hmotněprávních podmínek, se otáčí případné důkazní břemeno (předchází tomu břemeno tvrzení) o prokazování takových skutečností, které by ukazovaly na účast žalobkyně na daňovém podvodu, nebo by alespoň prokazovaly její vědomou nedbalost ohledně existence takového daňového podvodu.
12. Z rozsáhlého odůvodnění napadeného rozhodnutí ovšem nelze k takovým závěrům dospět. Dle žalobkyně se jedná pouze o teoretické pojednání žalovaného ohledně daňového podvodu, jeho prokazování, judikatury související apod. V napadeném rozhodnutí ovšem není zcela bez pochybností prokázán daňový podvod a v žádném případě není prokázána nedbalost žalobkyně ohledně existence daňového podvodu. Žalovaný se nevypořádal se všemi nezbytnými náležitostmi prokazování nedbalosti a nepřičítal k tomu odpovídající důkazy.
13. Po zrušujícím rozsudku Krajského soudu v Plzni postupoval žalovaný tak, že vydal totožné rozhodnutí, jaké vydal již před rozsudkem Krajského soudu v Plzni, když shodným způsobem provedl hodnocení důkazů a z provedeného dokazování vyvodil nesprávné závěry skutkové a následně nesprávné závěry právní. Rozhodnutí je velmi nepřehledné, postrádá konkrétní hodnocení jednotlivých provedených důkazů a je pojato jako polemika s vyjádřeními žalobkyně.
14. Na základě závěrů rozsudku Krajského soudu v Plzni žalovaný místo, aby respektoval závěry učiněné v rozsudku Krajského soudu v Plzni a vedl k tomu též správní orgán I. stupně, se rozhodl postupovat způsobem odporujícím závěrům soudu a uložil správci daně provést doplnění řízení, kde měl správní orgán I. stupně z blíže neurčených důvodů doplňovat zkoumané obchodní transakce.
15. Žalovaný citoval výslech svědka Z. T., který ničeho nového nepřinesl, poukázal na to, že u Policie ČR probíhá trestní stíhání, což bylo známo i v předchozím řízení. Z těchto skutečností však nevyplývá pro danou věc nic nového. Žalovaný se snaží citovat části trestního spisu, provádět své vlastní hodnocení listin, včetně výslechů zařazených v

trestním spise. Tato činnost však přísluší nikoli žalovanému, případně správci daně, nýbrž orgánům činným v trestním řízení. Nutno také konstatovat, že trestní řízení zatím vůbec nedospělo do fáze řízení soudního, ve věci ani nebylo vydáno žádné meritorní rozhodnutí, takže trestní řízení není pravomocně ukončeno a nutno vycházet z presumpce nevin, která je základní zásadou trestního řízení.

16. Žalovaný se snažil pracovat s vytrženými částmi trestního spisu, když z kontextu vytrhl např. jednotlivé listiny, snažil se provádět jejich interpretaci, a to tak, aby tato interpretace odpovídala záměru žalovaného moci odmítnout závazný závěr Krajského soudu v Plzni o tom, že žalobkyně prokázala oprávněnost osvobození od daně z přidané hodnoty s nárokem na odpočet daně z titulu dodání zboží do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státu za zdaňovací období červenec 2009. Žalovaný se snažil fabulovat skutkový děj tak, aby mohl tvrdit, že žalobkyně oprávněnost osvobození od daně z přidané hodnoty neprokázala. Interpretace jednotlivých listin je zcela účelová a nelze připustit, aby listiny, které byly shromážděny pro zvláštní účel - trestní řízení, ve kterém dosud nebylo nijak rozhodnuto, byly používány podle volného uvážení žalovaného. Příkladem je citace znaleckého posudku ze dne 15. 5. 2013, který byl zjevně zpracováván pro účely trestního řízení, nikoli pro účely řízení daňového, a který se zabýval účetnictvím společnosti EGOWAY spol. s r.o. O účetnictví žalobkyně však žádný znalecký posudek zpracován nebyl, a ani nebylo zjištěno, co dovozuje žalovaný z uvedeného posudku, když tento posudek nebyl k dispozici v rámci daňového řízení a o ničem významném pro daňové řízení v této věci nevypovídá.
17. Žalovaný se velmi podrobně zabýval též daňovými hlášeními společnosti OLGESTION s.r.o., k nimž však opět žalobkyně neměla žádný vztah a nemohla jejich podání či nepodání nijak ovlivnit, ani o nich neměla žádné vědomosti. Žalovaný vytýkl nesprávné plnění daňových povinností u společnosti EGOWAY spol. s r.o., a to ve vztahu k další jiné společnosti s tím, že tato jiná společnost nevedla účetnictví a nepodávala daňová přiznání k DPH. Opět není zjevné, jakým způsobem měla žalobkyně zabránit této situaci, případně přinutit společnost EGOWAY spol. s r.o., aby řádně plnila své daňové povinnosti.
18. Žalovaný dále poukázal na to, že správce daně zkoumal pohyby na bankovních účtech, pokud šlo o společnost OLGESTION s.r.o., EGOWAY spol. s r.o., RAWOS SRC s.r.o. a společnost Liotta s.r.o. v období od 1. 6. 2009 do 31. 8. 2009. Zabýval se tím, kdo měl přístup k účtům a byl disponentem účtů, není však zřejmé, jaký závěr z toho má vyplývat pro žalobkyni. V této souvislosti se podrobně zabýval pouze tím, že společnost Liotta s.r.o. nepodávala daňová přiznání, neodváděla DPH, ani ji nepřiznávala, a proto údajně tato společnost pochybila a neodvedla náležitě daň do státního rozpočtu. Chybějící daň pak údajně nenavrátila ani společnost EGOWAY spol. s r.o., která sice daň dostala doměřenu, avšak nepodařilo se vymoci její úhradu.
19. Nutno uzavřít, že se v tomto případě nemůže jednat o pochybení ze strany žalobkyně, která je řadovým daňovým subjektem, nýbrž spíše o pochybení těch státních orgánů, které se mají zabývat vymáháním daní a dbát na to, aby daně byly včas a řádně placeny. Tyto povinnosti nelze přenášet na žalobkyni, která si své povinnosti v tomto směru plní.

20. Žalovaný tedy rozšířil odůvodnění svého závěru oproti předchozímu svému rozhodnutí o to, že si své daňové povinnosti neplnila nejen společnost OLGESTION s.r.o., ale též další společnosti, a to společnost EGOWAY spol. s r.o. a společnost Liotta s.r.o., případně společnost RAWOS SRC s. r. o. V žádné z těchto společností však neměla žalobkyně účast, nemohla tyto společnosti ovládat, neměla vliv na to, zda se tyto společnosti chovají v souladu s daňovými předpisy či je porušují.
21. V napadeném rozhodnutí se opakuje argumentace týkající se toho, jaká má být tržní cena při obchodních transakcích mezi daňovými subjekty podle názoru žalovaného, resp. správce daně a úvahy o tom, co ze zboží je a co není určeno k samostatnému prodeji. Žalovaný se v této souvislosti poměrně nestandardně zabýval otázkami umožnění reklamace, přičemž není zřejmé, komu měla být reklamace umožňována. Žalovaný uzavřel, že uvedený obchodní případ podle jeho soudu není zcela běžným způsobem podnikatelského jednání. Není zřejmé, z čeho to dovozuje, ani z čeho lze dovozovat, že měla žalobkyně vstupovat do jakéhosi blíže neurčeného řetězce. Tyto závěry rozhodně nelze činit proto, že žalobkyně odebrala zboží od společnosti EGOWAY spol. s r.o. a bylo určeno pro společnost OLGESTION s.r.o. Těmito skutečnostmi se zabýval Krajský soud v Plzni již ve svém předchozím rozsudku. Nelze se ubránit dojmu, že žalovaný postupoval tak, že hodnotí situaci, jako by měla žalobkyně přístup na běžné účty společnosti OLGESTION s.r.o., EGOWAY spol. s r.o., RAWOS SRC s.r.o. a Liotta s.r.o., bylo jí známo, jaké pohyby se na těchto účtech objevují, kdo a kdy provádí jaké transakce. Tyto znalosti však žalobkyně neměla, neboť nebyla s těmito společnostmi v žádném vztahu a neměla tedy možnost znalostí těchto informací, které dodatečně i žalovaný získává prostřednictvím trestního spisu, k němuž však žalobkyně nemá přístup.
22. Žalovaný věc hodnotil z pozice, jako by žalobkyně byla ovládající společností společnosti EGOWAY spol. s r.o., OLGESTION s.r.o., RAWOS SRC s.r.o., Liotta s.r.o., řídila transakce probíhající mezi nimi, měla o nich přehled, věděla, kdo má jaké dispoziční oprávnění, a mohla tedy posuzovat, zda dodací listy těchto společností jsou či nejsou v pořádku a zda si společnosti plní své daňové povinnosti.
23. Není zřejmé, co žalovaný mínil tím, že jednání daňového subjektu, tedy zřejmě žalobkyně, nelze označit za péči řádného hospodáře. Zda tedy do péče řádného hospodáře u žalobkyně spadá kontrola účetnictví běžných účtů, provádění plateb jiných právních subjektů, s nimiž nemá nic společného. Právě proto, že jde o jiné právní subjekty, v nichž není žalobkyně účastna, ani není jejich ovládající osobou, nemá, nemůže mít a ani nikdy neměla vliv na tyto skutečnosti a neměla o nich ani žádné vědomí. Žádná ze společností, ať EGOWAY spol. s r.o., OLGESTION s.r.o., RAWOS SRC s.r.o. nebo Liotta s.r.o. nebyla povinna žalobkyni ničeho hlásit, ani prokazovat a sama žalobkyně neměla právo po těchto společnostech požadovat přístup k jejich účetnictví, kontrolovat to, zda podávají daňová tvrzení a plní si své daňové povinnosti, zda a jakým způsobem mezi nimi probíhají platby. Z předpokladu, že některé z výše uvedených společností snad neplnily řádně své daňové povinnosti nebo mezi sebou prováděly podezřelé transakce, nelze dovozovat, že u žalobkyně došlo k porušení péče řádného hospodáře, jak tvrdí žalovaný.
24. Žalovaný dále opřel své závěry mj. o to, že probíhá trestní řízení vedené Policií ČR pro podezření ze spáchání úmyslného zločinu, a to zločinu zkrácení daně, poplatku a

podobné platby dle § 40 odst. 1, 3 trestního zákoníku. V této souvislosti nutno připomenout, že žalovaný nerespektuje zásadu presumpce neviny a přistupuje k hodnocení důkazů tak, jako by trestní řízení již skončilo pravomocným odsouzením osob v této souvislosti v rozhodnutí zmiňovaných. Tak tomu však není. Na str. 15 rozhodnutí např. žalovaný opět v rozporu se zásadou presumpce neviny, tvrdil, že právě tím, že probíhá trestní řízení a tím, že doplnil daňové řízení o některé části vyšetřovacího spisu, považuje účast žalobkyně na podvodném jednání v souladu s judikaturou Evropského soudního dvora za prokázanou. Je zřejmé, že žalovaný vůbec nepochopil závěry rozsudku vydaného Krajským soudem v Plzni a namísto toho, aby tento rozsudek respektoval, jal se doplňovat daňové řízení o listiny a důkazní materiál z trestního spisu. V trestní věci však dosud není trestní řízení pravomocně ukončeno a hodnocení listin opatřených pro účely trestního řízení tak přísluší pouze orgánům činným v trestním řízení.

25. I přes opačné závěry Krajského soudu v Plzni, žalovaný ulpěl na názoru, že je nutno zabývat se tím, zda jsou štítky COA, coby fakturovaná komodita, obchodovatelné či nikoliv. Zkoumal, zda sjednaná kupní cena u dodávky kamery je či není dostatečně vysoká, a to přestože se žalobkyně vyjádřila opakovaně a podrobně již v průběhu odvolacího řízení k výsledkům doplnění dokazování provedeného na pokyn žalovaného správce daně. Žalovaný dospěl k závěru právě opačnému, než ke kterému dospěl při svém rozhodování Krajský soud v Plzni, tj. že žalobkyně neprokázala oprávněnost osvobození od daně z přidané hodnoty s nárokem na odpočet daně z titulu dodání zboží do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státě uplatněného za zdaňovací období červenec 2009.

26. Žalobkyně podotkla, že žalovaný vůbec nehodnotil provedené důkazy podle zásady volného hodnocení důkazů (§ 8 odst. 1 d. ř.), takže ani z rozhodnutí nelze dost dobře zjistit, které z provedených důkazů jak hodnotil ve vztahu k tomu, jak následně vyhodnotil neoprávněnost osvobození od daně z přidané hodnoty u žalobkyně. Nutno uzavřít, že žalovaný, ještě více nežli v předchozím rozhodnutí, vyhodnotil k tíži žalobkyně zjištěná neplnění daňových povinností u jiných subjektů. V minulosti tak činil, pouze pokud šlo o společnost OLGESTION s.r.o. V současné době tak činí, i pokud jde o společnost EGOWAY spol. s r.o. a další společnosti citované v jeho rozhodnutí, zejména Liotta s.r.o., RAWOS SRC s. r. o. Žalovaný namísto toho, aby postupoval odlišně, neboť mu byly žalovaným vytýkány vady v postupu, když některá zjištění týkající se společnosti OLGESTION s.r.o. vyhodnotil k tíži žalobkyně, svůj chybný a vadný postup rozšířil ještě o další subjekty, na jejichž fungování však neměla žalobkyně žádný vliv.

27. V této souvislosti nutno podotknout, že žalovaný opět nerespektoval směrnici Rady 2001/115/ES a směrnici Rady 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty. Ve věci C-142/11 se Soudní dvůr vyjádřil tak, že články směrnice 2006/112/ES mají za účel bránit vnitrostátní praxi, podle níž daňový orgán odmítá přiznat osobě povinné k dani nárok odečíst od částky DPH, kterou má povinnost odvést, částku daně, která je splatná nebo byla odvedena za služby, jež jí byly poskytnuty, z důvodu, že se vystavitel faktury týkající se těchto služeb nebo některý z jejích poskytovatelů dopustil protiprávního jednání, aniž prokáže tento orgán z hlediska objektivních okolností, že dotyčná osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného uvedeným

vystavitelem či jiným hospodářským subjektem vystupujícím na předcházejícím stupni dodavatelského řetězce.

28. Soudní dvůr dále zdůraznil v odstavci 62, že je na daňových orgánech, aby provedly u osob povinných k dani nezbytné kontroly za účelem odhalení nesrovnalostí nebo podvodů a uložily sankce té osobě povinné k dani, která se těchto nesrovnalostí či podvodů dopustila.
29. Dále pak Soudní dvůr uvedl (v odstavci 65), že pokud by správce daně pod hrozbou, že odmítne přiznat nárok na odpočet, vyžadoval od osob povinných k dani učinit opatření zmiňovaná v odstavci 61 citovaného stanoviska Evropského soudního dvora, přenášel by v rozporu s uvedenými ustanoveními své vlastní kontrolní úkoly na osoby povinné k dani.
30. V odstavci 61 totiž Soudní dvůr ještě blíže uvedl, že daňový orgán obecně nemůže vyžadovat, aby si osoba k dani povinná, která chce uplatňovat nárok na odpočet DPH, ověřovala, zda vystavitel faktury týkající se zboží a služeb, na které je uplatňován tento nárok, je v postavení osoby povinné k dani, zda má k dispozici dotčené zboží a je schopen toto zboží dodat a zda splnil své povinnosti ohledně podání daňového přiznání a úhrady DPH, a tím se ujišťovala, zda nedošlo k nesrovnalostem či podvodu u subjektu na vstupu a aby v tomto ohledu měla k dispozici potřebné doklady.
31. Krajský soud v Plzni již v rozsudku výše citovaném v této věci uvedl, že tyto závěry Soudního dvora se beze zbytku dají aplikovat na uvedený případ. Žalovaný ovšem nepostupoval v souladu s touto judikaturou a právě vzhledem k tomu, že veškerá svá zjištění vyložil tak, že je aplikoval k tíži žalobkyně, pochybil a neoprávněně odepřel žalobkyni čerpání nároku na odpočet daně.
32. Žalovaný v napadaném rozhodnutí svůj dosavadní nesprávný postup při hodnocení důkazů ještě zmnožil tím, že k tíži žalobkyně kladl jím tvrzená pochybení zjištěná u dalších daňových subjektů, mimo společnost OLGESTION s.r.o., když tyto závěry čerpal z trestního spisu týkajícího se řízení, které není pravomocně skončeno, a postupoval tak, jako by jak jednatel žalobkyně, tak statutární orgány dalších zmiňovaných společností, byli již za trestnou činnost pravomocně odsouzeni. Řízení je tak poznamenáno vadami řízení, které byly Krajským soudem v Plzni vytýkány již minulým zrušujícím rozhodnutím.
33. Žalovaný porušil § 8 odst. 1 d. ř., tedy zásadu volného hodnocení důkazů, § 78 odst. 5 s. ř. s. ukládající mu vázanost závěry Krajského soudu v Plzni, a též § 31 odst. 9 ZSDP, resp. § 92 odst. 3 d. ř. Žalobkyně byla proto přesvědčena, že žalovaný ani správce daně neunesli svou důkazní povinnost ohledně jimi vyjádřených pochybností, navíc nerespektovali zásadu uvedenou v § 78 odst. 5 s. ř. s. a žalobkyně jako daňový subjekt své důkazní břemeno beze zbytku unesla, jak konstatoval ostatně i Krajský soud v Plzni ve svém předchozím rozsudku.
34. Vzhledem k postupu žalovaného došlo k porušení práva žalobkyně na spravedlivý proces podle Listiny základních práv a svobod, porušení zásady legality a bylo zasaženo do práv

žalobkyně chráněných čl. 11 i čl. 36 Listiny základních práv a svobod. Žalobkyně především poukázala na to, že v této věci bylo za identické důkazní situace již jednou rozhodováno rozsudkem Krajského soudu v Plzni ze dne 10. 12. 2014, č.j. 30 Af 6/2013-75. Žalovaný nerespektoval závěry v tomto rozsudku a nerespektoval tím § 78 odst. 5 s. ř. s.

[III] Vyjádření žalovaného k žalobě

35. Žalovaný se k žalobě vyjádřil v podání ze dne 3. 3. 2016, v němž navrhl žalobu zamítnout. Žalovaný především plně odkázal na žalobou napadené rozhodnutí a správní spis.
36. Žalovaný připomněl, že v daném případě nebyl žalobkyni uznán nárok na odpočty daně z přidané hodnoty z toho důvodu, že bylo prokázáno, že přijaté zdanitelné plnění bylo součástí daňového podvodu, kterého se žalobkyně účastnila, a za okolností, že o této skutečnosti žalobkyně na základě objektivních okolností vědět mohla a měla, a přesto neučinila vše, aby své účasti na podvodném jednání zabránila. V odvolacím řízení bylo potvrzeno, že žalobkyně byla součástí podvodu na dani z přidané hodnoty.
37. Žalovaný konstatoval, že nelze přijmout názor, že by v daném případě bylo postupováno v rozporu se závěrem Krajského soudu v Plzni vysloveném v rozsudku ze dne 10. 12. 2014, č.j. 30 Af 6/2013-75. Naopak, jak je z odůvodnění napadeného rozhodnutí zřejmé, žalovaný se názorem krajského soudu řídil. Žalovaný např. pod bodem [92] napadeného rozhodnutí uvedl: *„Jak již bylo uvedeno v odst. [83], odvolací orgán v řízení respektoval právní názor soudu vyslovený v dotčeném rozsudku. Daňové řízení je ukončeno právě v souladu s tímto právním názorem (viz odst. [76] a [80]) tedy, že odvolatel splnil všechny hmotněprávní podmínky pro svůj nárok na odpočet daně na vstupu i osvobození od daně na výstupu u zkoumaných obchodních transakcí.“*
38. Je tedy třeba zopakovat, že názor krajského soudu byl žalovaným akceptován a v napadeném rozhodnutí zohledněn. V rozhodnutí je vycházeno ze splnění hmotněprávních podmínek pro uznání nároku na odpočet daně, avšak v odvolacím řízení bylo prokázáno, že přijatá zdanitelná plnění byla součástí podvodu na dani z přidané hodnoty, o čemž žalobkyně věděla nebo vědět měla a mohla. Žalovaný setrval na názoru, že je možné vyloučit vznik nároku na odpočet daně i za existence daňového dokladu, tak jak je tomu v případě žalobkyně. Dle judikatury Soudního dvora Evropské unie, správcem daně nemusí být nárok na odpočet daně přiznán, pokud jej plátce uplatňuje podvodně nebo zneužívajícím způsobem. V případě podvodného jednání je nutno prostřednictvím objektivních skutečností prokázat, že přijaté zdanitelné plnění je součástí daňového podvodu a že o této skutečnosti plátce daně vědět mohl a měl, popřípadě, že plátce nepřijal veškerá opatření, která po něm mohla být rozumně požadována k zabránění jeho vlastní účasti na podvodu.
39. V daném případě pak žalovaný v souladu s rozsudkem krajského soudu uložil správci daně provést doplnění odvolacího řízení dle § 115 odst. 1 daňového řádu spočívající v prověření zkoumaných obchodních transakcí z hlediska aplikace vědomostního testu a následného zhodnocení daňového řízení. Z poznatků správce daně pak žalovaný zjistil nestandardní obchodní vztahy a zaměřil se na posouzení možného podvodného jednání.

40. Byl zjištěn a náležitě popsán řetězec subjektů, ve kterém obíhaly i finanční prostředky, a to Liotta - EGOWAY - žalobkyně - OLGESTION - RAWOS – Liotta . Daň do státního rozpočtu odvedena nebyla a obchodní případy vykazovaly značnou nestandardnost - personální a kapitálová propojenost účastníků plnění - např. společnosti Liotta a RAWOS nepodávaly daňová přiznání, v předmětném období jediný jednatel společnosti Liotta, který byl také jednatelem ve společnosti RAWOS, o ničem neví; jednatel dodavatele a odběratele daňového subjektu se znali, obchodovali spolu již dříve, přesto bylo daňovému subjektu umožněno vstoupit do obchodního řetězce, disponenty běžných účtů byly cizí osoby, atd.
41. Žalovaný dále zkoumal existenci objektivních okolností, které by ve smyslu judikatury SDEU nasvědčovaly tomu, že žalobkyně byla součástí podvodu na dani z přidané hodnoty, o čemž věděla nebo vědět měla a mohla. Žalovaný v rámci odvolacího řízení vycházel z objektivních skutečností, jak je patrné z odůvodnění napadeného rozhodnutí (viz str. 16 a následující). Jako objektivní skutečnosti osvědčil žalovaný existenci nestandardních pohybů na účtu žalobkyně svědčící o účelovém oběhu finančních prostředků, absenci přesné identifikace zboží, absenci písemných dokladů vztahujících se k reklamacím zboží, kontrakt uzavřený pouze ústně, respektive formou elektronické komunikace atd. Ohledně přesné identifikace objektivních skutečností si žalovaný dovoluje odkázat na odůvodnění napadeného rozhodnutí.
42. Žalovaný závěrem odkázal na část [79] napadeného rozhodnutí: *„Odvolací orgán po aplikaci právního rámce na skutkový stav a po posouzení všech relevantních skutečností došel k závěru navazujícímu na závěry dotčeného rozsudku, že ačkoliv odvolatel předložením předmětných daňových dokladů splnil formální náležitosti pro uplatnění nároku na odpočet daně, tak v důsledku prokázání, že přijaté zdanitelné plnění bylo součástí daňového podvodu, kterého se odvolatel účastnil, a za okolností, že o této skutečnosti odvolatel na základě objektivních okolností vědět mohl a měl, nevznikl odvolateli nárok na odpočet daně.“* Žalobkyně si tedy v daném případě nepočínala s péčí řádného hospodáře, a ač bylo žalovaným uznáno, že splnila hmotněprávní i procesní podmínky k uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, vzhledem k objektivním okolnostem dospěl žalovaný k závěru, že nárok na odpočet daně byl uplatněn podvodným způsobem. Na tomto svém názoru žalovaný setrvává.
43. Žalovaný považoval za prokázané, že ze strany správce daně (potažmo žalovaného) byly činy veškeré úkony nezbytné k prokázání žalobkyní uváděných skutečností. Tvrzení žalobkyně jsou nadto spíše jen polemikou s hodnocením jednotlivých závěrů žalovaného. Žalobkyně v žalobě neuvedla žádné nové skutečnosti ani důkazy, které by měly prokázat oprávněnost jejího nároku na odpočet. Žalovaný se již se všemi uplatněnými žalobními námitkami vypořádal v žalobou napadeném rozhodnutí.

[IV] Původní rozhodnutí krajského soudu, rozsudek NSS

44. Krajský soud v Plzni rozhodl ve věci rozsudkem ze dne 30. 8. 2017, č.j. 30Af 40/2015-53, když žalobou napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (dále též „zrušující rozsudek“). Krajský soud v odůvodnění zrušujícího rozsudku zejména

uvedl, že žalovaný v novém odvolacím řízení postupoval v souladu s právním názorem vysloveným krajským soudem v předchozím (taktéž zrušujícím) rozsudku ze dne 10. 12. 2014. Ztotožnil se však s tvrzením žalobkyně, že „v daňovém řízení nebylo prokázáno, že by žalobkyně věděla nebo musela vědět, že jí uplatněný nárok na odpočet DPH vyšel z plnění, které bylo součástí podvodu“. Nejvyšší správní soud, ke kasační stížnosti žalovaného, pak rozsudkem ze dne 30. 1. 2020, č.j. 3 Afs 362/2017-40, zrušil rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 30. 8. 2017, č.j. 30Af 40/2015-53, a věc mu vrátil k dalšímu řízení (dále jen „rozsudek NSS“).

[V] Nové rozhodnutí krajského soudu

- 45.Řízení ve správním soudnictví je upraveno zákonem č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „soudní řád správní“ nebo „s. ř. s.“).
- 46.Podle § 75 odst. 1 soudního řádu správního, soud při přezkoumání rozhodnutí vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu.
- 47.Podle § 75 odst. 2 věty první soudního řádu správního, soud přezkoumá napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů.
- 48.Podle § 110 odst. 4 soudního řádu správního, zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí.
- 49.Při jednání před soudem dne 30. 8. 2017 zástupce žalobkyně i žalovaný setrvali na svrchu rekapitulované argumentaci.
- 50.Žaloba není důvodná.

[Va] Relevantní právní úprava a judikatura

- 51.Vytýkácí řízení bylo se žalobkyní zahájeno výzvou ze dne 11. 9. 2009 za účinnosti zákona o správě daní a poplatků. V souladu s § 264 odst. 1 daňového řádu, účinného od 1. 1. 2011, bylo řízení žalovaným dokončeno podle nového daňového řádu.
- 52.Správce daně vycházel ve vytýkáčím řízení z § 31 odst. 9 ZSDP, podle něhož *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván*. Podle § 31 odst. 8 písm. c) ZSDP, *správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem*. Obdobnou úpravu obsahuje i daňový řád účinný od 1. 1. 2011. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu, *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních*. Podle § 92 odst. 5 písm. c) d.ř., *správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem*.

53.K aplikaci zásady volného hodnocení důkazů v daňovém řízení se za účinnosti zákona o správě daní a poplatků vyslovil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 28. 7. 2008, č.j. 5Afs 5/2008–75 (publikován pod č. 1702/2008 Sb. NSS) takto: „(...) Zásada volného hodnocení důkazů zakotvená v tomto ustanovení znamená, že správce daně není vázán žádnými formálními pravidly, jež by stanovily, jaká je důkazní síla jednotlivých důkazních prostředků, neznamená to však, 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. Rovněž v poslední větě § 31 odst. 4 daňového řádu, podle níž provedené důkazní řízení osvědčí, které z předložených důkazních prostředků se staly skutečně důkazem, je možné rozumět tak, že z úvahy správce daně o zhodnocení všech důkazů vyplyne, které z nich podporují tvrzení daňového subjektu a které ho naopak zpochybňují či vyvracejí, rozhodně však toto ustanovení neposkytuje správci daně oprávnění k tomu, aby některé předložené důkazy svévolně ze své úvahy vyloučil a přiblížil pouze k některým, které si sám zvolí.“ Vzhledem k obdobné úpravě obsažené v novém daňovém řádu lze uvedené aplikovat i na postup při hodnocení důkazů podle nového daňového řádu.

54.Podle § 13 odst. 1 věta první ZDPH, dodáním zboží se pro účely tohoto zákona rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník. Podle § 13 odst. 2 ZDPH je dodáním zboží do jiného členského státu dodání zboží, které je skutečně odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu. Podle § 64 odst. 1 ZDPH je dodání zboží do jiného Členského státu plátcem osobě registrované k dani v jiném členském státě, které je odesláno nebo přepraveno z tuzemska plátcem, osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně. Podle § 64 odst. 5 ZDPH lze dodání zboží do jiného členského státu prokázat písemným prohlášením pořizovatele nebo zmocněné třetí osoby, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu, nebo jinými důkazními prostředky.

[Vb] Posouzení věci

55.Mezi účastníky bylo a je sporné, zda žalobkyně prokázala oprávněnost osvobození od daně z přidané hodnoty s nárokem na odpočet daně z titulu dodání zboží do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státě uplatněného za zdaňovací období červenec 2009, tzn., zda uskutečnila zdanitelné plnění tak, jak je deklarováno ve formálně perfektních daňových dokladech (faktury č. 20095019 a č. 20095021).

56.Důvody, pro které krajský soud rozsudkem ze dne 30. 8. 2017, č.j. 30Af 40/2015-53, zrušil rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 10. 2015, č.j. 32477/15/5300-22443-702189, shrnul kasační soud v rozsudku NSS takto: „[5] První pochybení žalovaného mělo spočívat v tom, že činil skutkové závěry, aniž uvedl z jakých důkazů. Konkrétně v odstavcích 12, 67, 69 a 75 jeho rozhodnutí není zřejmé, z čeho dovodil nestandardnost ceny zboží a jednání v obchodním styku. Obvyklá cena se standardně zjišťuje znaleckým posudkem, obvyklé chování v obchodních vztazích je možné zjistit dotazem na obchodní komoru nebo důvěryhodný subjekt, který se v obdobných obchodních transakcích pohybuje. Odpověď by však v odůvodnění

rozhodnutí musela být uvedena konkrétně ve vztahu k posuzovanému plnění. V odstavci 67 a násl. rozhodnutí pak žalovaný vytýkal žalobkyni nedostatečnou identifikaci zboží a neexistenci ujednání o postupech při reklamaci - tyto okolnosti přitom považoval za indicie svědčící o povědomí žalobkyně o podvodu, aniž by však bylo zřejmé, na podkladě jakých důkazů tyto závěry učinil. Žalovaný rovněž vycházel z toho, že jednatel žalobkyně při výslechu na policii dne 13. 5. 2013 uvedl, že se zná s paní Š., jednatelkou společnosti EGOWAY, a s panem N., jednatelem společnosti OLGESTION (viz odstavec 69). Z tohoto zjištění ale neplyne, že by žalobkyně věděla nebo musela vědět, že je dané plnění součástí podvodu. Dále žalovaný v odstavci 61 konstatoval, že: „[z]e získaných důkazních prostředků (viz odst. [50] až [59]) v rámci doplnění odvolacího řízení lze usoudit, že zkoumané obchodní transakce probíhaly v rámci totožného řetězce subjektů, mezi kterými obíhaly i finanční prostředky, tedy konkrétně mezi společnostmi: Liotta - EGOWAY - odvolatel - OLGESTION - RAWOS - Liotta.“ V odstavcích 50 až 59 přitom uvedl, z jakých důkazů vycházel, přičemž v některých případech činil k důkazu svá skutková zjištění, a v některých nikoli (tuto výtku soud nekonkretizoval).

[6] Krajský soud dále uvedl, že podle žalovaného bylo stěžejním důkazem usnesení ze dne 5. 12. 2013 o zahájení trestního stíhání jednatelů žalobkyně, společnosti OLGESTION a společnosti EGOWAY a Ing. M. N. Žalovaný v odstavci 51 a násl. citoval z tohoto usnesení a z listin souvisejících s daným trestním řízením poskytnutých správci daně Policií ČR. V odstavci 52 je také zachycena svědecká výpověď Ing. M. N., jak ji provedl správce daně, která je doplněna právě o citaci z předmětného usnesení ohledně osoby tohoto svědka, aniž by bylo uvedeno skutkové zjištění, ke kterému správce daně po provedení výpovědi dospěl. Bez skutkových zjištění je rovněž citováno ze znaleckých posudků zadáných v trestním řízení a pojednáváno o domovních prohlídkách u obviněných osob. Obecně (bez vazby na zkoumanou otázku) je pak učiněn skutkový závěr ohledně policií poskytnutých faktur vydaných společnostmi OLGESTION a mezinárodních nákladních listů, stejně tak ohledně zkoumaného plnění daňových povinností společnosti EGOWAY a informací poskytnutých správci daně společností Raiffeisenbank a.s. k dotazu, jaké osoby měly právo disponovat s účty žalobkyně a společností OLGESTION, RAWOS, Liotta a EGOWAY v období od 1. 6. do 31. 8. 2009, a taktéž ohledně výpisů o pohybech finančních prostředků na těchto běžných účtech.

[7] Druhé pochybení spočívalo dle krajského soudu v tom, že v odůvodnění rozhodnutí žalovaného jsou uvedeny skutkové závěry učiněné na základě konkrétního důkazu, ale chybí k nim příslušná skutková zjištění. Například není zřejmé, co vyplývá ze závěrů vyjevených v odstavcích 58 a 59, týkajících se bankovních výpisů žalobkyně. Soud nemůže dohledávat skutková zjištění ke skutkovým závěrům žalovaného a zjišťovat, která z transakcí je tou, jež stojí na opačné straně konkrétní platební operace, a proč konkrétní transakce (resp. sled jakých konkrétních transakcí) svědčí o účelovém oběhu finančních prostředků. Stejně tak není jasné, co vyplývá z hodnocení uvedeného v odstavci 72.

[8] Za třetí pochybení krajský soud označil to, že žalovaný vycházel z usnesení o zahájení trestního stíhání jako z důkazu. Pokud chtěl žalovaný prokázat skutečnosti tak, jak jsou uvedeny v usnesení o zahájení trestního řízení, nic mu nebránilo v tom, aby ve smyslu § 92 odst. 2 daňového řádu provedl dokazování v daňovém řízení a nečekal na pravomocné rozhodnutí v trestním řízení. Musel by si však obstarat důkazy a v rámci jejich řádného zhodnocení uvést důvody, které jej vedou k závěru, že to, co je uvedeno v usnesení o zahájení trestního řízení, se skutečně stalo a týká se plnění posuzovaného žalovaným. [9] Podle krajského soudu se žalovaný při hodnocení důkazů nesoústředil na zodpovězení otázky, zda bylo či nebylo prokázáno, že žalobkyně věděla nebo musela vědět, že jí uplatněný nárok vyšel z plnění, které je součástí podvodu. V odůvodnění napadeného rozhodnutí je řada nekonzistentních

závěrů vyplývajících například z toho, že je konstatován obsah svědecké výpovědi či znaleckých posudků, které vypovídají o tom, že k podvodu došlo, ale není konkrétně uvedeno, proč tyto důkazy mají svědčit o tom, že žalobkyně věděla nebo musela vědět, že se podvodu účastní. Není v něm uveden ani popis a rozbor konkrétních skutkových zjištění. Sama žalobkyně ve vyjádření ze dne 6. 7. 2015 přednesla logické vysvětlení svého postupu a upozornila, že nemohla zodpovídat za některé další skutečnosti vyskytující se u jiných článků popsaného řetězce společností. Odůvodnění napadeného rozhodnutí tak neskýtá podklad pro závěr, že žalobkyně věděla nebo musela vědět, že jí uplatněný nárok na odpočet DPH vychází z plnění, které je součástí podvodu. Pokud žalovaný bude chtít tuto skutečnost prokázat, musí zajistit příslušné důkazy, z každého důkazu vyvodit konkrétní skutkové zjištění, na základě všech skutkových zjištění učinit skutkový závěr a ten právně zhodnotit. Následně musí postup při hodnocení důkazů v odůvodnění svého rozhodnutí přezkoumatelným způsobem vyjádřit.“.

57. Nejvyšší správní soud se neztotožnil se závěry, které učinil soud krajský, a v rozsudku NSS vyjevil následující, pro posouzení věci stěžejní, teze: „[23] Soudní dvůr EU opakovaně konstatuje, že pro odmítnutí nároku na odpočet DPH není povinností správních orgánů či soudů prokázat, jakým způsobem a konkrétně který z dodavatelů v řetězci spáchal podvod. Pojem „daňový podvod“ je vykládán široce, jde v podstatě o to, že není odvedena určitá částka získaná jako DPH, byť odvedena být měla. K tomu lze například odkázat na rozsudky SDEU ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03 Optigen ze dne 12. 1. 2006, či ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 Kittel ze dne 6. 7. 2006.

[24] K subjektivní stránce, tedy hodnocení vědomosti daňového subjektu o daňovém podvodu se Nejvyšší správní soud vyjádřil například v rozsudku ze dne 31. 7. 2013, č. j. 1 Afs 58/2013 - 34, kde v souladu s judikaturou Soudního dvora shrnul, že „nárok na odpočet DPH bude zachován takovému subjektu, který nevěděl ani vědět nemohl, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. Při posuzování subjektivní stránky je pak nutno hodnotit, zda daný podnikatelský subjekt přijal při výkonu své hospodářské činnosti přiměřená opatření, která od něj rozumně lze vyžadovat, aby zajistil, že jeho plnění není součástí podvodu. (...) Osoba povinná k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní podvodného plnění, pak musí být pro účely šesté směrnice považována za osobu účastnící se tohoto podvodu, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží prospěch, či nikoli. V takové situaci totiž osoba povinná k dani pomáhá pachatelům podvodu a stává se jejich spolupachatelem (viz věc Kittel). Tyto principy následně přejala i judikatura Nejvyššího správního soudu (např. rozsudky ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 As 15/2008 - 100, nebo ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010 - 195, publikovaný pod č. 2172/2011 Sb. NSS).“

[25] Krajský soud zrušil rozhodnutí stěžovatele, pro shora popsaná tři pochybení, blíže rozvedená v odůvodnění napadeného rozsudku. Následkem těchto pochybení podle krajského soudu byla skutečnost, že v daňovém řízení nebylo prokázáno, že by žalobkyně věděla nebo musela vědět, že jí uplatněný nárok na odpočet DPH vyšel z plnění, které bylo součástí podvodu na DPH. Nejvyšší správní soud se s tímto hodnocením krajského soudu neztotožnil.

[26] K vytykánému prvnímu pochybení (viz rekapitulace obsažená v odstavci [5] tohoto rozsudku – podle krajského soudu měla být neobvyklost ceny zjištěna např. dotazem na důvěryhodný subjekt) Nejvyšší správní soud uvádí, že stěžovatel se na obvyklou cenu a obchodovatelnost konkrétního zboží daných značek dotázal společností Olympus, Panasonic, SONY EUROPE LIMITED a Microsoft, a tyto mu odpověděly (viz blíže odstavce 11 a 12 rozhodnutí stěžovatele). Z odůvodnění napadeného rozsudku přitom není jasné, proč krajský soud uvedené společnosti nepovažuje za důvěryhodné subjekty. Skutkový závěr obsažený v

odstavci 67 rozhodnutí, že je nedůvěryhodný postup, kdy současně s dodáním zboží není předložena dokumentace o původu zboží, pak stěžovatel zdůvodnil v předcházejících odstavcích 65 a 66 (tzv. COA štítky nejsou určeny k samostatnému prodeji a nemají žádnou užitnou hodnotu - jediným cílem jejich samostatné distribuce je zakrytí nelegální povahy softwaru; dodací listy a mezinárodní nákladní listy postrádaly specifikaci dodávaného zboží, přičemž právě elektronika bývá evidovaná podle výrobních čísel nebo čárových kódů, aby bylo možné prokázat unikátnost zboží v případě reklamace). Vycházel přitom také ze skutečnosti, že žalobkyně ani přes výzvu správce daně nepředložila žádné písemné smlouvy ani vyplněné dodací listy s identifikací zboží, a uvedla, že nabídka a poptávka zboží byla realizována prostřednictvím elektronické komunikace - kterou však taktéž nepředložila - a cena byla stanovena dohodou (viz odstavec 10 rozhodnutí stěžovatele). Uvedené výtky krajského soudu tak nejsou na místě.

[27] Nejvyšší správní soud dále souhlasí se stěžovatelem, že provedení jednotlivých důkazů je popsáno v jedné části odůvodnění jeho rozhodnutí, zatímco v další části odůvodnění jsou tyto důkazy hodnoceny a jsou zde uvedeny závěry, ke kterým stěžovatel na základě těchto důkazů dospěl (viz odstavce 61 až 73 odůvodnění rozhodnutí stěžovatele). Stěžovatel tak nehodnotil izolovaně okolnost, že jednatel žalobkyně vypověděl při výslechu na policii dne 13. 5. 2013, že se zná s jednatelem společnosti EGOWAY a OLGESTION, nýbrž tuto okolnost hodnotil jako nepřímý důkaz v návaznosti na jiné nepřímé důkazy. V tomto směru tedy není na místě ani závěr krajského soudu, že z této okolnosti samo o sobě neplyne, že by žalobkyně věděla o daňovém podvodu (takový izolovaný závěr stěžovatel neučinil). Nejvyššímu správnímu soudu dále není zřejmé ani to, z čeho krajský soud dovodil, že usnesení ze dne 5. 12. 2013 o zahájení trestního stíhání jednatelů žalobkyně, společnosti OLGESTION a společnosti EGOWAY a Ing. M. N. považoval stěžovatel za stěžejní důkaz. Stěžovatel sice v odůvodnění svého rozhodnutí shrnul závěry obsažené v tomto usnesení, nicméně z nich nedovozoval, že by žalobkyně věděla o daňovém podvodu.

[28] Skutkový závěr (odstavec 61, resp. 72 rozhodnutí stěžovatele), že zkoumané obchodní transakce probíhaly v rámci totožného řetězce subjektů, mezi kterými obíhaly i finanční prostředky, tedy konkrétně mezi společnostmi: Liotta - EGOWAY - odvolatelka - OLGESTION - RAWOS - Liotta, odůvodnil stěžovatel podrobně v odstavcích 50 až 60 rozhodnutí. V odstavcích 50 a 51 jsou přitom shrnuty závěry vyslovené v usnesení ze dne 5. 12. 2013 o zahájení trestního stíhání. V odstavcích 52 až 60 jsou obsažena skutková zjištění vyplývající z důkazů provedených výsledkem svědka Ing. M. N., znaleckými posudky ze dne 29. 8. 2014, č. 4 620-18-2014 a ze dne 15. 5. 2013, č. 4 357-17-2013, protokolem o domovních prohlídkách u obviněných osob ze dne 14. 6. 2011, fakturami vydanými společností OLGESTION v lednu až červnu roku 2009 a souhrnnými hlášeními uvedené společnosti za zdaňovací období 1. až 3. čtvrtletí 2009, informací z aplikace VIES - záznamy o pořízení zboží a služeb z jiných členských států EU společností Liotta a výpisy z bankovních účtů všech výše zmíněných společností. V odstavci 62 rozhodnutí je uveden závěr, že v daném případě byly shledány skutkové okolnosti, které ve smyslu judikatury SDEU a NSS (tato judikatura a závěry z ní plynoucí byla shrnuta v odstavcích 36 až 44 rozhodnutí stěžovatele) potvrzují existenci podvodného jednání na DPH. V odstavcích 65 až 71 jsou pak konkrétně popsány důvody nestandardnosti obchodních transakcí mezi všemi zmíněnými společnostmi. Jak je zřejmé ze struktury rozhodnutí stěžovatele, skutkové závěry jsou činěny z řetězu nepřímých důkazů, aniž by některý z nich byl označen jako přímý důkaz, svědčící sám o sobě o tom, že žalobkyně věděla či vědět mohla o daňovém podvodu (viz též odstavec 73 rozhodnutí stěžovatele). V odstavci 90 se

pak stěžovatel konkrétně vypořádal s námitkou žalobkyně týkající se nestandardnosti oběhu finančních toků. Ani tato výtkra krajského soudu tak není důvodná.

[29] K druhému údajnému pochybení stěžovatele (skutkové závěry bez jejich odvození z příslušných skutkových zjištění) Nejvyšší správní soud uvádí, že pro náležitosti odůvodnění rozhodnutí odvolacího správního orgánu v souladu s § 93 odst. 1 zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu, platí obdobně § 68 odst. 3 první věty téhož zákona o náležitostech rozhodnutí správního orgánu prvního stupně, podle kterého „[v] odůvodnění se uvedou důvody výroku nebo výroků rozhodnutí, podklady pro jeho vydání, úvahy, kterými se správní orgán řídil při jejich hodnocení a při výkladu právních předpisů, a informace o tom, jak se správní orgán vypořádal s návrhy a námitkami účastníků a s jejich vyjádřením k podkladům rozhodnutí.“ K uvedené právní úpravě Nejvyšší správní soud uvádí, že z ní neplyne, že by správní orgán musel v odůvodnění svého rozhodnutí vypsát jednotlivé skutkové zjištění plynoucí z konkrétního důkazu (neřkuli opisovat konkrétní provedený důkaz). V § 116 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, je pak obsažena zvláštní právní úprava, která ale na této koncepci nic nemění („V odůvodnění rozhodnutí o odvolání musí být vypořádány všechny důvody, v nichž odvolatel spatřuje nesprávnosti nebo nezákonnosti napadeného rozhodnutí.“). Uvedený závěr je tím spíše opodstatněnější, srovnají-li se citované právní úpravy s první větou § 157 odst. 2 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu: „Není-li dále stanoveno jinak, soud v odůvodnění rozsudku uvede, čeho se žalobce (navrhovatel) domáhal a z jakých důvodů a jak se ve věci vyjádřil žalovaný (jiný účastník řízení), stručně a jasně vyloží, které skutečnosti má prokázány a které nikoliv, o které důkazy opřel svá skutková zjištění a jakými úvahami se při hodnocení důkazů řídil, proč neprovedl i další důkazy, jaký učinil závěr o skutkovém stavu a jak věc posoudil po právní stránce; není přípustné ze spisu opisovat skutkové přednesy účastníků a provedené důkazy.“ Ze srovnání těchto úprav je zřejmé, že správní i daňové řízení jsou méně formální a postačuje, aby správní orgán v rozhodnutí uvedl pouze podklady pro vydání svého rozhodnutí a úvahy, včetně právních úvah, kterými se řídil při hodnocení podkladů, přičemž je povinen se vypořádat s námitkami účastníků. Těmito kritériím rozhodnutí stěžovatele nepochybně vyhovuje; výtkra krajského soudu, že chybějí jednotlivá skutková zjištění odvozená z jednotlivých důkazů, jde tedy nad rámec nezbytného standardu plynoucího z právní úpravy.

[30] Ke třetímu údajnému pochybení stěžovatele se Nejvyšší správní soud již do jisté míry vyjádřil výše v tom směru, že rozhodnutí stěžovatele není založeno na přímých důkazech (za takový není označeno ani usnesení z 5. 12. 2013 o zahájení trestního stíhání), přičemž stěžovatel opakovaně v odůvodnění svého rozhodnutí uvedl (např. odstavec 73 odůvodnění rozhodnutí), že samy o sobě uváděné skutečnosti nejsou nezákonné, avšak ve svém souhrnu tvoří logický a ničím nenarušený soubor vzájemně se doplňujících a navazujících nepřímých důkazů, které prokazují, že žalobkyně věděla či mohla vědět o své účasti na podvodném jednání. Krajský soud sice obecně konstatoval, že odůvodnění napadeného rozhodnutí neskýtá podklad pro závěr, že žalobkyně věděla nebo musela vědět, že jí uplatněný nárok na odpočet DPH vychází z plnění, které je součástí podvodu, nicméně neuvedl konkrétně, proč nesouhlasí s výše uvedeným odůvodněným skutkovým závěrem stěžovatele, že řetězec nepřímých důkazů prokazuje, že žalobkyně o existenci podvodu na DPH vědět mohla.

[31] Z uvedených důvodů Nejvyšší správní soud neshledal existenci tří pochybení vytykánych krajským soudem, které ve svém souhrnu měly způsobit nezákonnost rozhodnutí stěžovatele ve smyslu § 78 odst. 1 s. ř. s.“

58. Citované části z rozsudku NSS dávají jasnou odpověď na leitmotiv žalobních tvrzení. Napadené rozhodnutí není založeno na přímých důkazech a žalovaným uváděné

skutečnosti nejsou samy o sobě nezákonné. Ve svém souhrnu ovšem tvoří logický a ničím nenarušený soubor vzájemně se doplňujících a navazujících nepřímých důkazů, které prokazují, že žalobkyně věděla či mohla vědět o své účasti na podvodném jednání. Odůvodnění napadeného rozhodnutí přitom dle kasačního soudu vyhovuje kritériím plynoucím z daňového řádu, a to včetně požadavku na vypořádání se s námitkami účastníka daňového řízení.

59. Stejně tak nebylo možné přisvědčit námitce, že žalovaný nehodnotil provedené důkazy podle zásady volného hodnocení důkazů (§ 8 odst. 1 d. ř.). Naopak, z rozsudku NSS vyplývá, že kasační soud shledal postup žalovaného při hodnocení důkazů nejen za správný, ale i za přesvědčivě odůvodněný.
60. A konečně, krajský soud již v rozsudku ze dne 30. 8. 2017, č.j. 30Af 40/2015-53, konstatoval, že *„žalovaný se proto v rámci doplnění odvolacího řízení zaměřil na provedení důkazů, kterými by prokázal, že žalobkyně o podvodu věděla nebo vědět musela. Na základě uvedeného činí krajský soud dílčí závěr, že žalovaný postupoval v odvolacím řízení v souladu s § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán právním názorem vysloveným krajským soudem ve zrušujícím rozsudku ze dne 10. 12. 2014. Žalobní námitka tvrdící opak je proto nedůvodná.“*
61. Soud na základě výše uvedeného dospěl k závěru o nedůvodnosti žaloby a jako takovou ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl. Při respektování zásady hospodárnosti řízení již znovu nenařizoval jednání ve věci, neboť to bylo provedeno již dne 30. 8. 2017 a jeho případné opakování by nemohlo na závěru krajského soudu, vzhledem k jasnému názoru vyslovenému kasačním soudem v rozsudku NSS, nic změnit.

[VI] Náklady řízení

62. Žalovaný správní orgán, který měl ve věci plný úspěch, má podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. proti žalobkyni, která ve věci úspěch neměla, právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem (krajským i kasačním). Žalovanému však nad rámec běžné činnosti žádné důvodně vynaložené náklady řízení nevznikly, a proto bylo rozhodnuto tak, že žádný z účastníků řízení nemá právo na náhradu nákladů řízení. Soud v této souvislosti připomíná, že výrok o náhradě nákladů řízení je odvozen od konečného úspěchu ve věci; mezitímní úspěch žalobkyně neměl z tohoto pohledu žádný význam.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost. Kasační stížnost musí být podána do dvou týdnů po doručení rozsudku. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.

Plzeň 26. 6. 2020

JUDr. PhDr. Petr Kuchynka, Ph.D. v.r.
předseda senátu