



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Magdaleny Ježkové a soudců JUDr. Jany Kábrtové a Mgr. Tomáše Blažka ve věci

žalobce: **Ing. M. D. s.r.o.**
se sídlem Zapečská 68/II, Chlumec nad Cidlinou
zastoupen: Rambousek a partner, a.s., daňovým poradcem
se sídlem v Praze 3, Křišťanova 4

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

v řízení o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 20. 1. 2017, č.j. 2529/17/5300-22441-711661 a č.j. 2682/17/5300-22441-711661,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 1. 2017, č.j. 2529/17/5300-22441-711661 a č.j. 2682/17/5300-22441-711661, se zrušují a věci se žalovanému vracejí k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náklady řízení ve výši 18 178,24 Kč do 10 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

1. Včas podanou žalobou namítal žalobce nezákonnost shora uvedeného rozhodnutí ze dne 20. 1. 2017, č.j. 2529/17/5300-22441-711661, kterým byla zamítnuta jeho odvolání proti doměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2009, únor 2009, březen

2009, květen 2009 a dále rozhodnutí ze dne 20. 1. 2017, č.j. 2682/17/5300-22441-711661, kterým bylo změněno rozhodnutí správce daně o doměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2009.

I. Obsah žalobních bodů

Popis rozhodných skutečností

2. Žalobce konstatoval, že prvoinstanční orgán při daňové kontrole nejprve zpochybnil dodávky pohonných hmot (dále jen „PHM“) a tvrdil, že se jednalo pouze o fakturované dodávky bez podložení skutečným oběhem PHM, na základě čehož odepřel nárok na odpočet DPH. Poté, co žalobce stáječimi listy, knihami jízd, výpisy z mytných bran a dalšími jednoznačnými důkazy prokázal fyzickou existenci PHM i materiální základ uskutečněných zdanitelných plnění, přišel prvoinstanční orgán s dalším důvodem pro neuznání nároku na odpočet daně. Tomu také prvoinstanční orgán podřídil veškeré rozsáhlé dokazování a vyvodil příslušné skutkové závěry, zejména že TRAFORD, s.r.o., v likvidaci (dále jen „TRAFORD“) na základě smluv uzavřených s žalobcem uskutečnil předmětná zdanitelná plnění ve prospěch žalobce, u nichž nebyla TRAFORDEM řádně přiznána a odvedena daň. Prvoinstanční orgán provedl rozsáhlé dokazování a vyvodil příslušné skutkové závěry, zejména že TRAFORD na základě smluv uzavřených s žalobcem uskutečnil předmětná zdanitelná plnění ve prospěch žalobce, u nichž nebyla TRAFORDEM řádně přiznána a odvedena daň.
3. Dále uvedl, že žalovaný rozhodnutí prvoinstančního orgánu zrušil, a i když nebylo zcela přesně zřejmé z jakých důvodů, vydal tři nová rozhodnutí, přičemž žalobce brojil správní žalobou pouze proti dvěma, neboť třetí zcela rušilo rozhodnutí prvoinstančního orgánu a svým obsahem námitkám žalobce v zásadě vyhovělo. V rozhodnutích přišel žalovaný se zcela novým, v pořadí již třetím důvodem, proč neuznává nárok na odpočet DPH ve zcela odlišné výši, kdy nezpochybňuje fyzické dodání zboží, nezpochybňuje ceny, ale zpochybňuje prokázání dodání právě společností TRAFORD, ačkoli právě toto prvoinstanční orgán potvrdil. Navíc je evidentní, že v nastíněném řetězci nedošlo ke zkrácení daně, protože zboží bylo zakoupeno v daňovém skladu.
4. Žalobce tato rozhodnutí napadl správní žalobou ze dne 13. září 2014 a v několika žalobních bodech poukázal na zcela zásadní pochybení žalovaného. Krajský soud v Hradci Králové žalobě v plném rozsahu vyhověl a rozsudkem č.j. 31 Af 75/2014-102 ze dne 27. listopadu 2015 tato rozhodnutí zrušil. Žalovaným podaná kasační stížnost byla pod sp. zn. 4 Afs 295/2015 rozhodnutím Nejvyššího správního soudu zamítnuta, čímž byl potvrzen nesprávný a tedy nezákonný postup žalovaného.
5. Dále žalobce zdůraznil, že ačkoli soudy obou stupňů vyslovily ve svých rozsudcích jasný závazný právní názor, tak žalovaný závěry těchto dvou soudů ignoruje a bez jakýchkoliv nových relevantních důkazů přichází se stejným toliko „modifikovaným“ důvodem, proč žalovanému neuznat nárok na odpočet DPH. Je to důkazem toho, že žalovaný postupuje v rozporu s § 1 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), kdy mu nejde o správné stanovení daně, ale o doměření daně za každou cenu. Přitom jasně kasační soud v bodu [32] uvedl, že vědomost žalobce o zatížení transakce podvodem společností TRAFORD není podložena potřebnými důkazy. Nejvyšší správní soud ovšem nevylučuje možnost, že by stěžovatel dalším šetřením mohl opatřit relevantní důkazy o tom, že žalobce věděl a měl vědět o svém

zapojení do řetězce zatíženého podvodem. Žalovaný v této věci konstatoval: „*Odvolací orgán je vázán právními názory obou soudů a dospěl k závěru, že v současné situaci není možné uplatnit v rozhodnutí jak závěr o neprokázání přijetí zdanitelného plnění od deklarovaného dodavatele společnosti TRAFORD, tak konstatování podvodu na DPH. Odvolací orgán se z tohoto důvodu přiklání k závěru existence podvodu na DPH, neboť pochybnosti ohledně přijetí plnění od deklarovaného dodavatele byly soudy odmítnuty.*“ Tato skutečnost jasně deklaruje, že žalovaný je veden cílem za každou cenu daň žalobci doměřit a pouze hledá způsob, jak by se mu to mohlo podařit. Už samo použití termínu „*přiklání*“ je nepochybným důkazem nejistoty skutkového stavu (míněno nejistoty existence podvodu na dani). Rovněž to potvrzuje názor žalobce, že žalovaný, na kterém leží důkazní břemeno, nedisponuje relevantními důkazy. Ve stejné písemnosti potom žalovaný uvádí: „*Odvolací orgán prvoinstančnímu správci daně ukládá, aby*

- *definoval chybějící daň v obchodních řetězcích, a k tomu uvedl další skutečnosti svědčící o podvodu na DPH, jelikož tento nebyl v předchozím řízení dostatečně zjištěn;*
- *definoval objektivní kritéria odlišná od již definovaných v předchozím řízení (s ohledem na závěry uvedené ve zrušujícím rozhodnutí krajského soudu a v rozhodnutí kasačním)*
- *zkoumal dobrou víru odvolatele ve vztahu k existenci objektivních kritérií.*“

6. Žalobce upozornil, že ačkoli tedy krajský i kasační soud konkrétně uvedly, že pro prokázání podvodu musí žalovaný opatřit relevantní důkazy, žalovaný zavázal prvoinstanční orgán k definování jiných kritérií, odlišných od předchozích, tak aby vyhověl závaznému právnímu názoru soudu. Je to další důkaz o tom, že žalovaný se snaží, navíc chybně, najít způsob, jak naplnit právní názor soudů a přitom doměřit daň žalobci bez ohledu na objektivní skutečnosti, což je v přímém rozporu s § 1 odst. 2 daňového řádu. V podstatě se tak žalovaný namísto povinného, soudem uloženého, předložení relevantních důkazů snaží pouhou změnou rétoriky oddálit uspokojení nároku žalobce a případně i oklamat soud a dosáhnout pro něho příznivého rozhodnutí.
7. Dále žalobce konstatoval, že prvoinstanční orgán však ke zmíněné výzvě žalovaného žádné důkazy neopatřil, (čímž soud možné doměření daně podmiňoval), a pouze provedl rozbor judikatury. Žalovaný v napadeném rozhodnutí vyloučil i navržené důkazy žalobcem, zřejmě z obavy, že by tyto důkazy ještě více zpochybnilы unesení důkazního břemene, které žalovaného v případě prokazování podvodu tíží, či spíše prokázaly nade vší pochybnost, že žalovaný toto břemeno neunesl.

Prekluze

8. K této otázce žalobce konstatoval, že daňová kontrola byla zahájena 16. 9. 2011 a tříletá prekluzivní lhůta podle § 148 daňového řádu tedy uplynula dne 16. 9. 2014. Rozhodnutí o doměření daně bylo vydáno 16. 7. 2013, takže výše uvedenou lhůtu ve smyslu § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu tuto lhůtu neprodloužilo. Rozhodnutí je tedy vydané po uplynutí prekluzivní lhůty. K tomu konstatoval, že žalovaný bude pravděpodobně argumentovat tím, že rozhodnutí o odvolání, které bylo posléze zrušeno soudem, prodloužilo lhůtu ve smyslu § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu. Tento názor by znamenal, že žalovaný musí v prekluzivní lhůtě vyexpedovat formálně rozhodnutí o odvolání jakékoli kvality, a následně může dodatečně shromažďovat důkazy, resp. si testovat u soudu, zda mu tato varianta projde až do prekluzivní lhůty 10 let. Přesně takto postupoval žalovaný i v tomto případě, kdy zkouší nalézt mezeru v rozsudcích, kterými

byl jeho dosavadní postup označen za nezákonný. V tomto případě soud jasně sdělil, že případný podvod je nutné podložit relevantními důkazy a žalovaný zkouší u soudu prosadit variantu jiných objektivních kritérií, aniž by předložil jakýkoliv důkaz navíc.

9. Žalobce odkázal a judikaturu Nejvyššího správního soudu – rozsudek ze dne 12. 9. 2014, sp. zn. 5 Afs 54/2014, dle něhož: „*V daném případě však nelze přehlédnout, že výslech Ing. K. byl krajským soudem a NSS shledán nezákonným. Je tak zřejmé, že pokud byl tento výslech pro vadný postup daňového orgánu nepoužitelný, nemohl pro správce daně a stěžovatele představovat beneficium opětovně běžící prekluzivní lhůty.*“ A dále na rozsudek ze dne 18. 4. 2014, sp. zn. 2 Afs 79/2012, který uvádí: „*Samotné vydání rozhodnutí o vyměření či doměření daně v rámci otevřené tříleté prekluzivní lhůty podle § 47 ZSDP je přitom jen jednou z podmínek, aby právo vyměřit nebo doměřit daň nebylo prekludováno. Druhou podmínkou je nabytí právní moci tohoto rozhodnutí, neboť teprve tímto okamžikem je ve věci daňové povinnosti rozhodnuto konečným způsobem.*“ Z obou výše uvedených judikátů žalobce dovodil, že pokud bylo rozhodnutí později zrušeno, nemůže mít takové rozhodnutí účinek prodloužení prekluzivní lhůty. Obdobně podmínku prolomení prekluzivní lhůty nabytím právní moci rozhodnutí podmiňuje Nejvyšší správní soud ČR i v dalším rozsudku ze dne 31. 11. 2016, č.j. 2 Afs 239/2015. Žalobce tedy odmítl názor žalovaného, že se může jednat o jakékoliv rozhodnutí pochybné kvality a zastává názor, že § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu nutno vykládat jako vydání zákonného rozhodnutí o odvolání.

Procesní pochybení

Neprojednání zprávy

10. Žalovaný nedodržel dle názoru žalobce ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu, neboť před vydáním svého rozhodnutí žalobce se změnou právního názoru vůbec neseznámil. Žalobce odkázal na komentář k § 115 daňového řádu je uvedeno že: „*Daňový řád nově stanoví postup odvolacího orgánu pro případ: 1. kdy je v odvolacím řízení doplňováno dokazování a vyjdou najevo nové skutečnosti, a pro situaci, 2. kdy odvolací orgán se hodlá odchýlit od právního názoru, na němž bylo založeno rozhodnutí prvního stupně, bude-li výsledek pro daňový subjekt nepříznivý. Pokud by odvolací orgán povinnosti seznámit odvolatele nedostál, zatížil by odvolací řízení vadou, která by mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o odvolání, a bylo-li by rozhodnutí napadeno žalobou, soud ve správním soudnictví by musel rozhodnutí odvolacího orgánu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.*“ Z uvedeného postupu žalobce dovodil, že napadené rozhodnutí je nezákonné.

Nesprávně zjištěný skutkový stav a nesprávné hmotněprávní posouzení

Neprovedení důkazů

11. Žalobce uvedl, že navrhl žalovanému provedení důkazů, kterými chtěl odůvodnit přímý nákup od svého dodavatele. Žalovaný však žádný z těchto důkazů neprovedl. Přesto výslech některých svědků by byl důležitý právě proto, že by mohli prokázat vědomost resp. nevědomost daňového subjektu o podvodu.:
 - Výslech P. H. zaměřený na obchody žalobce a společnosti TRAFORD, který v úředním záznamu o podaném vysvětlení ze dne 18. 2. 2010 uvedl, že účetnictví společnosti Traford bylo vedeno dále i po zmizení pana P., a nachází se na adrese O. 15, P. 2 – N.; svědek není nezvěstný, neboť se dostavuje k soudním jednáním a může potvrdit obchody i se vyjádřit k osudu účetnictví; při posledním výslechu se správce daně

zcela nepřipadně zaměřil převážně na zjištění skutečností týkajících se společnosti NORDANER. Jako důkaz, že P. H. obchody se společností TRAFORD potvrdí, přiložil žalobce jeho prohlášení, s ověřeným podpisem. Předmětné prohlášení poskytl P. H. na žádost žalobce v souvislosti s probíhajícím trestním řízením s odůvodněním, že plně odpovídá skutečnému stavu tak, jak jej od počátku prezentuje při své obhajobě před soudem, aniž by jeho tvrzení byla dosud jinými důkazy vyvrácena.

- Výslech svědkyně R. Č., fakturantky firmy TRAFORD. Adresa pro předvolání zjistitelná ze spisu 2T 11/2013 Městského soudu v Praze 2 Spálená 2, dále jen „Spis“. Jejím předvoláním chtěl žalobce prokázat skutečnosti, že žalobce objednával a kupoval zboží od společnosti TRAFORD a že se jednalo o obvyklé obchody.

- Výslech svědkyně Z. K., fakturantky firmy TRAFORD. Adresa pro předvolání zjistitelná ze spisu. Jejím předvoláním chtěl žalobce prokázat skutečnosti, že žalobce objednával a kupoval zboží od společnosti TRAFORD a že se jednalo o obvyklé obchody.

- Výslech svědkyně P. R., fakturantky a účetní firmy TRAFORD. Adresa pro předvolání zjistitelná ze spisu. Jejím předvoláním chtěl žalobce prokázat skutečnosti, že žalobce objednával a kupoval zboží od společnosti TRAFORD a že se jednalo o obvyklé obchody.

- Výslech svědka P. B., fakturanta firmy TRAFORD. Adresa pro předvolání zjistitelná rovněž ze spisu. Jeho předvoláním chtěl žalobce prokázat skutečnosti, že žalobce objednával a kupoval zboží od společnosti TRAFORD a že se jednalo o obvyklé obchody.

- Výslech svědka A. Č., dispečera obchodního oddělení DS. Jeho předvoláním chtěl žalobce prokázat skutečnosti, že žalobce objednával a kupoval zboží od společnosti TRAFORD a že se jednalo o obvyklé obchody.

- Výslech svědka P. B., zaměstnance obchodního oddělení žalobce. Jeho předvoláním chtěl žalobce prokázat skutečnosti, že žalobce objednával a kupoval zboží od společnosti TRAFORD a že se jednalo o obvyklé obchody.

- Výslech svědkyně H. Š., fakturantky žalobce. Jejím předvoláním chtěl žalobce prokázat skutečnosti, že žalobce objednával a kupoval zboží od společnosti TRAFORD a že se jednalo o obvyklé obchody.

- Výslech svědkyně M. J., zaměstnankyně obchodního oddělení žalobce. Jejím předvoláním chtěl žalobce prokázat skutečnosti, že žalobce objednával a kupoval zboží od společnosti TRAFORD a že se jednalo o obvyklé obchody.

- Výslech svědkyně M. P., fakturantky žalobce. Jejím předvoláním chtěl žalobce prokázat skutečnosti, že žalobce objednával a kupoval zboží od společnosti TRAFORD a že se jednalo o obvyklé obchody.

- Výslech svědkyně M. J., účetní žalobce. Jejím předvoláním chtěl žalobce prokázat skutečnosti, že žalobce objednával a kupoval zboží od společnosti TRAFORD a že se jednalo o obvyklé obchody.

- Výslech svědka T. D., vedoucího obchodního oddělení žalobce. Jeho předvoláním chtěl žalobce prokázat skutečnosti, že žalobce objednával a kupoval zboží od společnosti TRAFORD a že se jednalo o obvyklé obchody.

12. Žalobce konstatoval, že žalovaný tyto důkazy neprovedl a odůvodnil to tak, že P. H. nebyl shledán věrohodným z důvodů trestního stíhání pro krácení daně u zastupovaných společností TRAFORD, FINCOM a RESOFT; z důvodů zastupování všech dotčených dodavatelských společností, čímž by při dosvědčení obchodu mezi společnostmi FINCOM a TRAFORD poskytoval svědectví sám sobě, což nelze akceptovat dle ust. § 96 odst. 1 daňového řádu; pro tvrzení o vložení společnosti FINCOM do řetězce pouze z důvodu dosažení obratu, a nikoliv skutečného podnikání.
13. Žalobce trval na výsledku pana H., a dále uvedl, že žalovaný neodůvodnil změnu svého právního názoru, když již dříve pana H. jako svědka vyslechl. Z toho žalobce usuzuje, že žalovaný má obavu vyslechnout tohoto svědka, protože ví, že by vypověděl argumenty, které by nabyly jeho teorii, a proto se tomuto výsledku snaží zabránit. Žalovaný uvedl, že pan H., který je údajně k dispozici, není v řízení věrohodnou osobou vzhledem k jeho trestnímu stíhání pro daňové úniky u společností TRAFORD, RESOFT, FINCOM. Z tohoto důvodu nelze jeho doložená čestná prohlášení, která nejsou ve shodě s tím, co tyto jím zastupované společnosti deklarují v daňových přiznáních, ani jeho svědeckou výpověď akceptovat jako důkaz o tom, že se skutečnosti udály. Žalobce k tomu uvedl, že pan H. nebyl dosud pravomocně odsouzen, a žalovaný by měl tedy ctít presumpci nevinny. I za předpokladu, že by byl pan H. pravomocně odsouzen, tak nelze jeho výpověď paušálně odmítnout. Navíc uvedl, že svědek se již jednou v době, kdy již byl trestně stíhán, k výsledku dostavil a žalovaný použil jeho výpověď jako důkaz. Není zřejmé, proč byl tehdy pro žalované věrohodný a nyní musí jeho výpověď odmítnout. Jestliže žalovaný v napadeném rozhodnutí 82 krát použije jméno pana H., správce daně ho vyslechně v rámci právního názoru, který je posléze zrušen, tak je jeho postup jistě v rozporu s § 1 odst. 2 daňového řádu. Žalobce poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2006, sp. zn. 2 Afs 55/2005, dle kterého nelze předem vyloučit z důkazních prostředků výpovědi svědků jen na základě spekulace o obsahu jejich výpovědi, a to ani ve vztahu k předloženým prohlášením, která se netýkala všech rozhodných skutečností. Za odmítnutím výsledku spatřoval žalobce obavu žalovaného, aby svědek neobjasnil celou transakci, z čehož by posléze vyplynulo, že se jednalo o standardní operaci, bez jakéhokoli náznaku podvodu.

Daňový podvod

Prokázání daňového podvodu

14. Žalobce uvedl, že nezbytnou podmínkou pro odmítnutí nároku na odpočet je prokázání, že se podvod uskutečnil, teprve po tomto prokázání je možno použít vědomostní test o zapojení do daňového podvodu.
15. Dále konstatoval, že pokud FINCOM zakoupil zboží v daňovém skladu, tak musel tuto daň tomuto skladu zaplatit, tato skutečnost byla žalobci známa, a vznikl mu současně nárok na odpočet. Oproti tomu měl odvést daň při prodeji tohoto zboží. Pokud tedy firma v tomto řetězci nepodá daňové přiznání, tak nelze tvrdit, že došlo k neodvedení daně, jak tvrdí žalovaný. Tím, že dotyčný plátce nepodal daňové přiznání, nemohl ani uplatnit svůj nárok na odpočet a nemohl tím tedy zkrátit daň. Žalobce by tak ve výsledku odvedl daň pouze ze své marže, která se u této komodity pohybuje v řádech do 1%. Nemohlo tedy dojít ke ztrátě daně, tak jak ji definuje judikatura SDEU a nebyl ani porušen princip neutrality. Navíc sám žalovaný uvedl, že předchozí článek v řetězci pracoval s minimální marží, tedy s přihlédnutím k režijním nákladům celkově s

nulovým, resp. zřejmě záporným saldem DPH. Z toho tedy vyplývá, že nepodáním daňového přiznání obchodní korporací FINCOM, nejenomže nemohlo dojít ke zkrácení daně, ale naopak nebyl touto korporací nárokován nadměrný odpočet. Judikatura SDEU pod pojmem podvod na dani z přidané hodnoty 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 šesté směrnice, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Samotný fakt, že subjekt je nekontaktní nebo nepodal daňové přiznání, není dostatečným důkazem k tomu, aby mohl být konstatováno, že došlo k podvodnému jednání či ztrátě daně. Žalovaný nepřihlédl k faktu, že daň v řetězci byla daňovému skladu zaplacená a ten ji také odvedl. Jestliže má žalovaný za prokázané, které obchodní články byly v řetězci, a jaké byly jejich ceny, tak paušálně nelze tvrdit, že v tomto případě byla zkrácena daň ve smyslu judikatury SDEU.

16. Žalobce zdůraznil, že již u předchozího jednání u Krajského soudu v Hradci Králové poukázal doložením faktur na fakt, že ne všechny obchody proběhly tak jak popisuje žalovaný. Žalovaný však opětovně tyto skutečnosti nevzal v úvahu a záměrně jednotlivé obchody paušalizoval ve snaze umocnit zdánlivý dojem, že v celkovém objemu všech obchodů ke krácení daně došlo. Přitom je zřejmé, že žalovaný musí prokázat daňový podvod u jednotlivých plnění, a nelze tak činit paušálně bez ohledu na to, jak se měnil obchodní řetězec.
17. Nesprávný postup žalovaného potvrdil dle názoru žalobce i další rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2016, sp. zn. 2 Afs 55/2016, podle kterého „*Není povinností správních orgánů či dokonce správních soudů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod. V daňovém řízení musí být nicméně postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval.*“

Vědomostní test

18. Žalobce dále konstatoval, že aby mu mohl žalovaný odmítnout nárok na odpočet, tak musí v první řadě prokázat, že k nějakému podvodu vůbec došlo. Tuto podmínku žalovaný nesplnil. Teprve po splnění této podmínky má smysl prokazovat, že žalobce o podvodu věděl, či vědět musel. Důkazní břemeno v tomto případě leží na žalovaném. Odkázal přitom na judikaturu Soudního dvora Evropské unie, dále jen „SDEU“-C-324/11 G. T. ze dne 6. září 2012, C-285/11 ze dne 6. prosince 2012, C-80/11 a C-142/11 a P. D. ze dne 21. června 2012, C-273/11 ze dne 6. září 2012. Postup žalovaného je dle názoru žalobce v rozporu s ustálenou judikaturou SDEU.
19. Dále odkázal v tomto směru na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2016, sp. zn. 6 Afs 147/2016, který je v daném případě identický v tom, že žalovaný rovněž měnil svůj právní názor v průběhu daňové kontroly a v případě vědomostního testu neunesl důkazní břemeno, které ho tížilo. Zde je konstatováno: „*Jak bylo uvedeno, nelze zaměňovat neprokázání uskutečnění zdanitelného plnění (daňovým subjektem) a neprokázání účasti daňového subjektu na podvodu (správcem daně). Pokud krajský soud dospěl k závěru, že správce daně měl důvodné pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění a že žalobci se nepodařilo je vyvrátit, resp. neunesl důkazní břemeno, nijak to neodporuje posouzení, dle něhož v daném případě stěžovatel neprokázal žalobci účast na daňovém podvodu a nepopsal, v čem měl podvod spočívat. Důkazní břemeno se v daňovém řízení*

přesouvá mezi správcem daně a daňovým subjektem, přičemž vždy v určité fázi řízení jej může nést pouze jeden z nich.“

20. Žalovaný argumentuje níže uvedenými skutečnostmi, ke kterým žalobce připojuje své stanovisko: Žalobce je opravdu dlouholetým obchodníkem s PHM na trhu, jak je uvedeno v bodu [55] napadeného rozhodnutí. Toto nelze vyhodnotit jako důkaz o tom, že žalobce věděl, nebo musel vědět o podvodu na dani, není známo, co se snaží žalovaný prokázat, o účasti na podvodu, pokud tento vůbec nastal. Společnost TRAFORD neměla založenu účetní závěrku v obchodním rejstříku a sídlila na virtuální adrese. Žalovaný neuvádí závažný fakt, že zatímco daňový subjekt nemá žádnou povinnost ani možnost nepřetržitě dohlížet nad údaji v obchodním rejstříku, (a řada společností tyto údaje z konkurenčních důvodů neuveřejňuje či zveřejní s několikaletým zpožděním), tak správce daně měl povinnost tzv. rejstříkového pořádku podle § 28a odst. 6 obchodního zákoníku. Každý orgán veřejné správy je povinen vždy upozornit rejstříkový soud na nesoulad mezi skutečným a zapsaným stavem. Konkrétně ust. § 200b odst. 3 o. s. ř. stanoví, že soudy nebo jiné správní orgány upozorní rejstříkový soud vždy na neshodu mezi skutečným právním stavem a stavem zápisu v obchodním rejstříku, jakmile tato skutečnost při jejich činnosti vyjde najevo. Ze statistik vyplývá, že velké množství obchodních korporací nezakládá uzávěrky od obchodního rejstříku. Činí tak jednak z neznalosti nebo i úmyslně neboť údaje považují za obchodní tajemství. Jedná se však o zcela obvyklý jev a nelze z něho dovozovat, že by se jednalo o podvodnou firmu.
21. Žalobce dle žalovaného nepředložil žádnou písemnou smluvní dokumentaci. Není přitom zřejmé, co má žalovaný na mysli pod pojmem písemná, zřejmě poněkud anachronicky míní „papírovou“ tedy listinnou dokumentaci. Zapomíná ovšem, že elektronické objednávky a jejich potvrzení (faxem či emailem) pojem „písemné smlouvy“ naplňují, nehledě na skutečnost, že dopravní, celní a vážní dokumenty v listinné podobě existovaly. Žalobce měl důvěru v pana H., což ostatně potvrdil i svědek pan L. D., který ho označil za seriózního obchodníka, a proto další dokumentaci (např. rámcovou kupní smlouvu) nepožadoval. Pan H. neodmítl vypovídat k této věci, ale odmítl vypovídat obecně poté, co začal žalovaný klást při výslechu otázky, které nesouvisely s předmětem jednání, na které byl pan H. předvolán. Žalobce doložil žalovanému svým účetnictvím, že se jednalo o malý objem obchodů, takže zmínku žalovaného o neunesení důkazního břemene označil žalobce v tomto směru za lichou.
22. Dále žalobce zdůraznil, že první důvod, který žalovaný vymyslel jako důvod doměření daně, bylo právě zdůraznění, že se dodávky vůbec nerealizovaly. Žalobce prokázal pomocí nákladových listů, výpovědí řidičů, mýtných bran, knih jízd a dalších, že se veškeré dodávky uskutečnily. Dodávky byly tedy ústně objednány, dodány, zaplacený na účet dodavatele a žalovanému se nepodařilo tyto dodávky zpochybnit. Není tedy zřejmé, jaký vliv na to má fakt, zda smlouva byla uzavřena ústně či písemně v elektronické či listinné podobě. V napadeném rozhodnutí schází správní úvaha správce daně, jaký vliv na prokázání vědomé účasti na údajném podvodu na dani má forma smlouvy. O tom, zda uzavíral žalobce písemné smlouvy v listinné či elektronické podobě rozhodovala vůle obou stran a jejich vzájemná důvěra a nikoli objem uskutečněných obchodů, jak se domnívá žalovaný. Ani tento argument nelze vyhodnotit jako důkaz o tom, že žalobce věděl, nebo musel vědět o podvodu na dani, není ani známo, co se snaží žalovaný prokázat o případné účasti žalobce na tvrzeném podvodu, pokud tento vůbec nastal.

23. Dále žalobce konstatoval, že prodej přes více subjektů je obvyklý a má svoje opodstatnění. Žalobce mnohokrát vysvětloval prvoinstančnímu správci daně, a vysvětloval to i svědek M., že při obchodu s PHM je zcela běžné, že výrobce vyprodá celou svoji výrobní produkci jinému subjektu a ten zase např. polovinu zboží, které je schopen poskytnout jinému subjektu. Je pochopitelné, že cena za celou produkci nebo její polovinu, se potom odlišuje od ceny za jednu cisternu. Proto je zcela běžné, že PHM koupené napřímo od jednoho dodavatele mají vyšší cenu než přes několik jiných dodavatelů, kteří mají ale uzavřeny výhodné (často dlouhodobé) smlouvy na velké objemy. Je to dáno i tím, že pokud má některý významný dodavatel zajištěn prodej prakticky celé produkce, tak na zbylou část může nasadit vyšší cenu, neboť již nejde do takového rizika, jako subjekt, který potřebuje prodat násobné množství. Jestliže se tedy jednalo o zcela obvyklou praxi, což potvrdil při výsledku i svědek M., nelze tuto skutečnost hodnotit jako důkaz svědčící o tom, že žalobce věděl, nebo musel vědět o podvodu na dani, není ani známo, co se snaží žalovaný prokázat o účasti na podvodu, pokud tento vůbec nastal.
24. Žalobce zdůraznil, že žalovaný při popisu skutečností o obchodování se společnostmi ARLET a dalšími opomněl uvést, že doměřil neoprávněně žalobci daň cca 3 000 000 Kč, kterou tento zaplatil. Bohužel teprve později soudní praxe (včetně SDEU) dospěla k závěru, že k doměření daně došlo neoprávněně. Žalovaný tak předkládá záměrně zkreslené údaje tak, aby to vypadalo, že žalobce mohl mít podezření o těchto transakcích, ačkoli tomu tak nebylo a žalovaný tak jenom zakryl vlastní pochybení. Ani toto nelze hodnotit jako důkaz svědčící o tom, že žalobce věděl, nebo musel vědět o podvodu na dani, pokud tento vůbec nastal. Není pravdou, jak uvádí žalovaný v napadeném rozhodnutí v bodu [63], že prvoinstanční orgán dospěl k závěru o zapojení do podvodu, protože prvoinstanční orgán doměřil daň žalobci ze zcela odlišného důvodu, a ani se nepokusil provést vědomostní test. Není tedy ani pravdou, že žalovaný rozhodl v souladu s judikaturou SDEU. Jak je výše uvedeno, tak v případě vědomostního testu leží důkazní břemeno na žalovaném, a výše uvedené indicie rozhodně nejsou relevantními důkazy, které by prokazovaly vědomost žalobce o zapojení do případného podvodu na dani. Kasační soud jasně v bodu [32] uvedl, že vědomost žalobce o zatížení transakce společností TRAFORD podvodem není podložena potřebnými relevantními důkazy. Nejvyšší správní soud ovšem nevylučuje možnost, že by stěžovatel dalším šetřením mohl opatřit relevantní důkazy. Kasační soud se tedy jasně vyjádřil, že důkazy, kterými disponuje žalovaný, nepostačují k prokázání podvodu. Žalovaný nepředložil žádný další důkaz, a přesto se domnívá, že pouhou novou argumentací lze tyto důkazy nahradit. Tím, že žalobce věděl, že je zboží nakupováno v daňovém skladu, kde musela být daň zaplacená, měl jistotu, že daň nemůže být zkrácena. O úhradě zboží v plné výši navíc žalobce věděl předem, a to právě z informace daňového skladu o tom, že produkci „vykoupil“ jiný odběratel, který uhradil např. týdenní produkci dopředu. Tato skutečnost byla výslovně potvrzena nikým nepopřenou a věrohodnou výpovědí svědka M.
25. Žalobce uzavřel, že při vedení daňového řízení správce daně porušil práva daňového subjektu, když je jeho rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nesprávně a neúplně zjištěný skutkový stav věci, přičemž hmotněprávní posouzení odporuje výkladovým pravidlům zavedeným v ustálené judikatuře a při rozhodnutí neaplikoval správně judikaturu Soudního dvora Evropské Unie. Za zcela bezprecedentní pak žalobce považoval

skutečnost, kdy žalovaný při svém „novém“ rozhodnutí nerespektoval (lépe doslova ignoroval) závazný právní názor jak soudu nadepsaného, tak i kasačního.

II. Vyjádření žalovaného

26. Žalovaný po prostudování žalobních námitek konstatoval, že žalobce vyjádřil svůj nesouhlas s právním názorem žalovaného především k otázce posouzení toho, zda žalobce měl a má vědět, že předmětná plnění jsou součástí podvodného jednání na DPH a dále zastával názor, že byla porušena jeho procesní práva. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí je zřejmé, že žalovaný v daném případě zkoumal vlastní existenci podvodu na DPH, existenci objektivních kritérií, na základě nichž žalobce vědět mohl a měl o tomto podvodu a přijetí rozumných opatření, kterými by žalobce zabránil své účasti na tomto podvodu.
27. Dále uvedl, že nemůže přisvědčit námitce žalobce, že napadené rozhodnutí bylo vydáno po uplynutí lhůty pro stanovení daně dle § 148 daňového řádu. Žalobce uvedl, že je nemyslitelné, že by žalovaný musel v prekluzivní lhůtě vyexpedovat formálně rozhodnutí o odvolání jakékoliv kvality, a následně mohl dodatečně shromažďovat důkazy, respektive si testovat u soudu, zda mu tato varianta projde až do prekluzivní lhůty 10 let. Žalovaný upozornil, že v daném případě vzhledem k tomu, že lhůta byla ve smyslu § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu prodloužena o 1 rok oznámením rozhodnutí ve věci opravného prostředku, tedy v daném případě oznámením rozhodnutí o odvolání, postupoval v souladu se zákonem a v jeho mezích. Žalovaný přitom upozornil na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č.j. 7 Afs 156/2016 – 64.
28. K žalobní námitce týkající se procesního pochybení v podobě nedodržení ust. § 115 odst. 2 daňového řádu žalovaný uvedl, že již v napadeném rozhodnutí (na straně 3) uvedl, že vzhledem k tomu, že skutečnosti zjištěné prvoinstančním správcem daně nehodnotil, nevznikla mu ani zákonná povinnost dle tohoto ustanovení, tedy povinnost seznamovat žalobce se zjištěnými skutečnostmi. Dále odkázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2016, č.j. 4 Afs 295/2015 – 45, z něhož dovodil, že tento soud nevyloučil možnost opatřit důkazy o zapojení žalobce do podvodu na DPH v dalším šetření. Žalovaný po vydání rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, v němž bylo uvedeno, že ze strany žalovaného nebylo přeneseno důkazní břemeno, kterým by byla zpochybněna dodání zboží od deklarovaného dodavatele společnosti TRAFORD a zároveň že z provedeného dokazování není vědomost žalobce o jeho zapojení do podvodu na DPH podložena potřebnými důkazy, uložil prvoinstančnímu správci daně doplnění řízení ve smyslu ust. § 115 odst. 1 daňového řádu, a to písemností ze dne 23. 6. 2016. Správce daně dle pokynu žalovaného sice řízení doplnil, ale žalovaný vyhodnotil, že skutečnosti zjištěné tímto správcem daně ve smyslu doplnění dokazování nejsou pro dané řízení relevantní. Dále uvedl, že povinnost seznámit odvolatele dle § 115 odst. 2 daňového řádu vzniká ve dvou případech, a to jednak v případě, když je v odvolacím řízení doplňováno dokazování a vyjdou najevo nové skutečnosti a dále v případě, kdy se odvolací orgán hodlá odchýlit od právního názoru, na němž bylo založeno rozhodnutí prvního stupně, bude-li výsledek pro daňový subjekt nepříznivý. Žalovaný znovu zdůraznil, že v odvolacím řízení však nevznikly žádné nové skutečnosti ani důkazy, kterými by bylo třeba žalobce ve smyslu citovaného ustanovení seznámit. Žalobce tak nebyl zkrácen na svých právech.
29. K žalobní námitce, dle níž byl nesprávně zjištěn skutkový stav a rovněž došlo k nesprávnému hmotněprávnímu posouzení, žalovaný uvedl, že ze strany žalobce byly splněny formální i hmotněprávní podmínky pro vznik nároku na odpočet daně z plnění uvedených na žalobcem předložených fakturách vystavených dodavatelem při dodání

zboží (PHM). Žalobce uplatnil jako poslední článek v řetězci nadměrný odpočet z plnění, ze kterého nebyla v obchodním řetězci odvedena daň na výstupu, čímž došlo k narušení principu neutrality DPH. O podvodu na DPH svědčí chybějící daň u předcházejících článků řetězce, společnosti RESOFT a TRAFORD. Bylo tedy zjištěno, že v rámci obchodního řetězce došlo k podvodu na DPH (podrobně bod 47 a násl. rozhodnutí o odvolání) a žalovaný se dále zabýval posouzením, zda žalobce věděl nebo vědět mohl a měl, že je součástí řetězce zatíženého daňovým podvodem. Dále uvedl, že v rozhodnutí o odvolání je upozorněno i na celkovou nestandardnost celé obchodní transakce, jejíž jednotlivé aspekty jsou zde popsány (např. zmizení T. P., jednatele společnosti TRAFORD, zapojení P. H. v obchodním řetězci, který zastupoval velké množství společností atd.). Přestože tyto skutečnosti nebyly žalobci kladeny k tíži, mohou sloužit k ucelené představě o celém obchodním případu.

30. Dále žalovaný uvedl, že v rámci tzv. vědomostního testu byla zjištěna existence objektivních okolností svědčících o tom, že žalobce věděl či vědět mohl a měl, že se účastní podvodného jednání. Jako jednu z objektivních skutečností osvědčil žalovaný skutečnost, že žalobce je vzhledem ke své letité praxi v obchodu s PHN znalcem tohoto trhu, což ve smyslu rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2016, č.j. 4 Afs 233/2015 – 47 u něho zvyšuje nároky na jeho obezřetnost při podnikání. Jako další objektivní okolnost vyhodnotil žalovaný to, že žalobce neprověřoval ani nezjišťoval žádné bližší skutečnosti k subjektům, se kterými obchodoval, a které byly zastupovány panem H. Žalobce nepředložil smluvní dokumentaci se společností TRAFORD a uvedl, že objednávky byly domlouvány telefonicky, a to i přes to, že se jednalo o obchody za desítky milionů korun. Za další objektivní okolnost označil žalovaný jednání pana H. s žalobcem za několik daňových subjektů současně. Žalovaný tak dospěl k závěru, že žalobce nepřijal opatření, která vůči němu mohla být rozumně požadována s ohledem na okolnosti případu, aby zajistil svou neúčast na daňovém podvodu, a to na základě jednotlivých okolností posouzených v jejich vzájemném souhrnu. Žalobce si nepočínal v předmětných obchodních vztazích dostatečně obezřetně a opatrně a nelze tak ani osvědčit jeho jednání v dobré víře.
31. Žalovaný rovněž vzpomenul, že žalobce opakovaně požaduje provedení výslechu svědků, což žalovaný považuje za nadbytečné. Jak již bylo uvedeno v předchozím řízení a jak je zřejmé ze spisového materiálu, svědek pan H. již vyslechnut byl, jeho jednání se v obchodních vztazích jeví jako na neobvyklé, a to především, když bylo svědeckou výpovědí zjištěno, že žalobce s ním uzavíral dohody za různé společnosti, a pouze pan H. rozhodoval, na jakou společnost se bude posléze fakturovat. Žalovaný tak nesouhlasil s názorem žalobce, že by nový opakovaný výslech přinesl nové skutečnosti. Ani ostatní navrhované výslechy nepovažoval žalovaný za nezbytné a setrval na názoru, že skutkový stav byl zjištěn dostatečně.
32. Dále žalovaný nepřisvědčil námitce žalobce týkající se nezákonnosti či účelového postupu správních orgánů. Zdůraznil, že ze zprávy o kontrole i odůvodnění rozhodnutí je zřejmý právní rámec a zákonná ustanovení, která byla na zjištěný skutkový stav aplikována. Zřejmé jsou i úvahy o existenci daňového podvodu a též skutečnosti, které jsou považovány za prokázané.
33. K námitce, dle níž žalovaný nerespektoval předchozí judikaturu v dané věci, která byla pro daný případ závazná, tedy rozsudky zdejšího soudu a Nejvyššího správního soudu, žalovaný upozornil, že právě z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu lze dovodit, že

přestože doposud z provedeného dokazování nebyla vědomost žalobce o jeho zapojení do podvodu na DPH prokázána, může být tato skutečnost prokázána v dalším řízení. Nejvyšší správní soud tedy tuto možnost nevyločil. Žalovaný, tedy v souladu s předchozími rozsudky a na základě doplnění odvolacího řízení prvostupňovým správcem daně ze dne 22. 12. 2016 nadefinoval nová objektivní kritéria z dosavadních důkazních prostředků. Žalovaný je toho názoru, že své závěry o zapojení žalobce do podvodu na dani z přidané hodnoty podložil potřebnými důkazy a svou právní úvahou o vědomém zapojení žalobce do daňového podvodu následně řádně zdůvodnil. Žalovaný tak měl za to, že požadavkům zdejšího soudu i Nejvyšší správní soud dostál.

34. Žalovaný vyslovil nesouhlas s námitkou, že nepostupoval v souladu s evropskou judikaturou v případě prokázání podvodného jednání. Upozornil, že právní rámec řádně popsáný v bodech 27 až 45 rozhodnutí o dovolání byl aplikován na zjištěný skutkový stav (bod 46 a následující rozhodnutí o odvolání). Žalovaný tak měl za to, že dostatečně odůvodnil a argumentačně dostatečně podpořil svá stanoviska týkající se prokázání toho, že žalobce mohl a měl vědět, že je součástí podvodného jednání.

III. Projednání věci krajským soudem

35. Při nařízeném jednání vyhlásil krajský soud usnesení, v němž spojil ke společnému projednání věci vedené pod sp. zn. 31 Af 13/2017 a 31 Af 14/2017 s tím, že nadále budou vedeny pod sp. zn. 31 Af 13/2017. Učinil tak ve smyslu ust. § 39 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „s.ř.s.“) po zjištění, že uvedené věci spolu skutkově souvisejí.
36. Zástupce žalobce při nařízeném jednání nad rámec písemných žalobních bodů upozornil na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2016, č.j. 4 Afs 295/2015, který dle názoru žalobce zavázal žalovaného, aby si pro obhájení svého závěru o vědomosti žalobce o zatížení obchodní transakce podvodem opatřil důkazy. Zástupce žalobce zdůraznil, že žalovaný nepostupoval v souladu s tímto závazným právním názorem a svoje původní závěry bez opatření nových důkazů pouze recykloval. Dále odkázal na ust. § 1 odst. 2 daňového řádu, dle něhož má být daň vyměřena správně. V projednávané věci se však tak nestalo, když žalovaný setrval na svém původním závěru, že žalobce byl zapojen do podvodného řetězu. Pokud následně žalovaný použil pojem „přiklání se k názoru“, lze z jeho postupu pouze dovodit, že vyslovený závazný právní názor nectil, neboť jeho úkolem bylo pouze prokazovat nebo neprokazovat, že se žalobce účastnil daňového podvodu. Odkázal přitom na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp.zn. 5 Afs 60/2017. Dále zástupce žalobce s odkazem na písemné vyhotovení žaloby připomněl rovněž námitku prekluze práva daň vyměřit. Znovu vyslovil svůj názor, že zrušené rozhodnutí nemůže lhůtu pro vyměření daně prodloužit. S odkazem na ust. § 115 daňového řádu pak znovu připomněl, že žalobci žalovaný upřel jeho právo vyjádřit se k novému právnímu názoru. Vyslovil přesvědčení, že žalovaný neprokázal, že v projednávané věci došlo k daňovému podvodu. Ve vazbě na písemně vyslovené žalobní námítka pak zástupce žalobce odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu sp.zn. 6 Afs 147/2016, 5 Afs 83/2012, 5 Afs 252/2017, 1 Afs 427/2017, z níž dle jeho názoru vyplývá, že důkazní břemeno v případě podvodu musí unést správce daně. Závěrem zástupce žalobce znovu zdůraznil, že žalovaný v nově otevřeném odvolacím řízení nezjistil nové skutečnosti, což ostatně ani nepopíral, takže je nepochybné, že postupoval v rozporu se závazným právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem.

37. Pověřená pracovnice žalovaného při nařízeném jednání vyslovila přesvědčení, že žalovaný prokázal, že žalobce o daňovém podvodu měl vědět. Postup žalovaného označila za zákonný a současně zdůraznila, že se žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí vyjádřil ke všem odvolacím námitkám. Nedomnívala se, že by žalovaný postupoval v rozporu s názorem Nejvyššího správního soudu i zdejšího soudu. Žalovaný dle jejího přesvědčení postupoval rovněž v souladu s ustanovením § 115 daňového řádu. Daň byla vyměřena v souladu se zákonem a právo na její vyměření nebylo prekludováno, tento názor obhájila judikaturou Nejvyššího správního soudu sp.zn. 7 Afs 156/2016 a 2 Afs 239/2017 a zdůraznila, že i v případě zrušení rozhodnutí nedojde k negaci již prodloužené lhůty ke stanovení daně. Vyslovila přesvědčení, že existence podvodu byla prokázána. Za podvod označila narušení neutrality. Dále připomněla, že důvody, proč žalovaný neprovedl navrhované svědecké výpovědi, byly uvedeny v bodu 81 a 82 odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. V závěru pak na obhajobu svých názorů odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp.zn. 9 Afs 194/2017. Uvedla rovněž, že pan H. byl odsouzen za trestný čin zpronevěry a daňového podvodu.
38. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního s.ř.s. a po prostudování obsahu správního spisu v kontextu s žalobními námitkami pak usoudil následovně.
39. Daná věc je před zdejším soudem projednávána již podruhé. V předcházejícím v soudním řízení vedeným pod sp. zn. 31 Af 75/2014 zdejší soud napadená rozhodnutí zrušil a věc žalovanému vrátil k dalšímu řízení. V něm nepřisvědčil námitkám žalobce dotýkajícím se jeho procesních práv. Dospěl k závěru, že žalovaný neporušil ust. § 115 odst. 2 daňového řádu, neboť žalobce písemně s nově zjištěnými skutečnostmi a důkazy seznámil. Rovněž tak považoval za správný postup žalovaného, který neprovedl navrhované výslechy svědků a přiklonil se k jeho názoru, že by výslechy zaměstnanců žalobce i zaměstnanců společnosti TRAFORD nemohly do sporné otázky vznést potřebná objasnění.
40. Krajský soud v předcházejícím řízení vedeným pod sp. zn. 31 Af 75/2014 dospěl k názoru, že správce daně ani žalovaný nezpochybňovali, že žalobce zdanitelné plnění přijal, přičemž za přitěžující a alarmující okolnost považovali to, že žalobce realizoval nákupy pohonných hmot od společností zastupovaných panem P. H., tedy osobou trestně stíhanou za daňové podvody. Žalovaný přitom dospěl k jednoznačnému závěru, že žalobce mohl nabýt právo nakládat se zbožím jako vlastník pouze od společnosti FINCOM (ve zdaňovacím období ledne, únor, březen a květen 2009) a od společnosti RESOFT (za zdaňovací období červenec 2009). Jelikož však daňové doklady vydala pro žalobce společnost TRAFORD, nárok na odpočet daně z předmětných plnění žalovaný žalobci neuznal. S tímto názorem se krajský soud neztotožnil, a proto považoval žalobu v této části za důvodnou. Krajský soud považoval za zřejmé, že žalobce mohl nárok na odpočet daně uplatnit za předpokladu, že zdanitelná plnění přijal od plátce daně uvedeného na jím vystavených dokladech, neboť v posuzovaném případě nebyla zpochybněna skutečnost, že zdanitelné plnění bylo dodáno a žalobce je použil pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Spor mezi účastníky řízení byl veden o to, zda žalobce prokázal či nikoliv, že plnění přijal od deklarovaného dodavatele TRAFORD. Žalovaný v předcházejícím odvolacím řízení opřel svá zpochybnění účetnictví žalobce o zjištění, že dodavatel TRAFORD je pro správce daně nekontaktní, nepodává daňová přiznání, jeho účetnictví je neprůkazné a jeho jednatel je nezvěstný. Těmto závěrům však zdejší soud oponoval názorem, že pokud neexistují pochybnosti o tom, že se zdanitelné

plnění uskutečnilo, nemůže mít samotné vyslovení těchto pochybností za následek přenesení důkazního břemene ze strany správce daně na žalobce. Dále zdejší soud žalovanému vytkl, že se nezabýval otázkou, zda nedošlo k následným obchodním vztahům mezi společnostmi FINCOM a TRAFORD a společnostmi RESOFT a TRAFORD, které by mohly mít za následek takové skutkové okolnosti, jaké tvrdí žalobce, tedy zda společnost TRAFORD nezískala dispoziční oprávnění k pohonným hmotám a tak se i stala smluvním partnerem žalobce. Tyto otázky zůstaly žalovaným neobjasněny. Krajský soud se tedy nemohl přiklonit k názoru, že řada indicíí způsobuje pochybnosti správce daně i žalovaného a jejich vyústění je pak klasifikováno jako neunesení důkazního břemene žalobcem. Krajský soud dospěl hodnocením názoru žalovaného na účast žalobce v podvodném řetězci k závěru, že se žalovanému jeho tvrzení nepodařilo prokázat. Žalovaný nevysvětlil, jakým způsobem došlo k podvodu, když do řetězce vstoupila společnost TRAFORD a ani to, že žalobce mohl vědět o tom, že společnosti FINCOM a RESOFT nepodávají daňová přiznání a daň neplatí. Jeho tvrzení, že žalobce mohl vědět, že je účasten podvodného jednání, pokud nakupuje pohonné hmoty v rámci traťových dodávek, kde se úmyslně zneprůhlednil tok peněz a že dodavatelská společnost zastupovaná panem H. není osobou, které byly pohonné hmoty propuštěny do voleného oběhu, nebylo podloženo potřebnými důkazy. Žalovaný tak dle názoru krajského soudu nesplnil podmínky v předcházejícím odvolacím řízení ust. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu.

41. Rozsudek zdejšího soudu ze dne 27. 11. 2015, č.j. 31 Af 75/2014-102, napadl žalovaný kasační stížností, kterou Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 21. 4. 2016, č.j. 4 Afs 295/2015-45, zamítl. K věci konstatoval, že *„V posuzované věci není spor o to, že žalobce plnění skutečně přijal a použil jej ke své ekonomické činnosti. Rovněž jsou ve spisu založeny doklady, z nichž nepochybně vyplývá, že žalobce za dodané zboží řádně zaplatil bezhotovostními převody ve prospěch společnosti TRAFORD dle vystavených faktur.*
42. Dále nejvyšší správní soud v bodě 22 svého rozsudku konstatoval, že *„Jestliže společnost FINCOM odebrala pohonné hmoty od společnosti MALLUCK, a. s. v daňovém skladu, nikterak to nevylučuje následný přechod práva nakládat se zbožím jako vlastník na společnost TRAFORD, která měla následně dodat zboží žalobci. Nejvyšší správní soud zde poukazuje na výklad ustanovení § 13 odst. 1 zákona o DPH: „právo nakládat se zbožím jako vlastník zahrnuje veškeré převody hmotného majetku opravňující druhou stranu k faktickému nakládání s uvedeným majetkem, jako by byla vlastníkem tohoto majetku (v tomto smyslu lze rovněž odkázat na rozsudek Evropského soudního dvora ze dne 8. 2. 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88). Neznačená to tedy, že by k převodu tohoto práva došlo až fyzickým převzetím věci“ (srov. rozsudek ze dne 4. 9. 2014, č. j. 3 Afs 41/2014 – 46). K přeprodání zboží mezi společnostmi TRAFORD a FINCOM tedy mohlo dojít i bez fyzického předání zboží. Doložení převodu vlastnictví pohonných hmot mezi společnostmi FINCOM a TRAFORD přitom představuje skutečnost, jejíž doložení není možné po žalobci požadovat, jelikož daňový subjekt musí dokazovat pouze skutečnosti vztahující se k jeho daňovému tvrzení. Za situace, kdy společnosti TRAFORD a FINCOM byly zřejmě propojené, resp. byly zastupovány shodnou osobou, a zároveň obě tyto osoby byly v rozhodném období plátcí daně z přidané hodnoty, okolnost, že na dodacích nákladních listech byla jako odběratel uvedena společnost FINCOM nezpochybňuje sama o sobě relevantním způsobem dodání zboží žalobci společností TRAFORD..... Nejvyšší správní soud tedy souhlasí se závěrem krajského soudu, že pochybnosti stěžovatele vyjádřené ve výzvě ze dne 3. 7. 2014 nevzbuzují důvodné pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti účetnictví žalobce, které by*

vedly k přechodu důkazního břemene zpět na žalobce. Je to naopak stěžovatel, kdo neunesl své důkazní břemeno ohledně zpochybnění přijetí předmětného plnění deklarovaným způsobem.“

43. Nejvyšší správní soud dále uvedl, že „rovněž neshledal důvodným (podpůrný) závěr stěžovatele o vědomé účasti žalobce na daňovém podvodu. Stěžovatel v rozhodnutích o odvolání konstatoval, že i kdyby žalobce prokázal splnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH, pochybnosti stěžovatele by bylo možné zároveň považovat za objektivní kritéria, pro která by bylo důvodné se domnívat, že žalobce věděl či vědět mohl, že je součástí daňového podvodu, definovaného jako zkrácení daně na výstupu společností FINCOM a dodavatelem TRAFORD a následné porušení neutrality DPH nárokováním odpočtu z takového plnění žalobcem..... Nejvyšší správní soud konstatuje, že skutečnosti popsané v napadených rozhodnutích stěžovatele nevedou k závěru, že žalobce věděl, či mohl vědět o popsaném daňovém podvodu. Jak již Nejvyšší správní soud vyložil výše, údaj o odběrateli na dodacích dopravních listech nemůže být považován za okolnost, která by v žalobci měla vzbudit pochybnosti o skutečném dodavateli výrobků. Jestliže dále jednatel žalobce Ing. M. D. v řízení před stěžovatelem podle protokolu ze dne 4. 6. 2014 vypověděl, že věděl o tom, že v dodavatelském řetězci figuruje společnost FINCOM, z jeho výpovědi nelze dovozovat, že by byl srozuměn s tím, že právě od této společnosti nabývá vlastnické právo k předmětnému plnění. Jednatel žalobce pouze uvedl, že společnost TRAFORD jako dodavatel odebírá pohonné hmoty v posuzovaných transakcích od společnosti FINCOM a nikoliv přímo z daňového skladu. Není rovněž zřejmé, na základě čeho dospěl stěžovatel k závěru, že by měl žalobce povědomí o tom, že v rámci dodavatelského řetězce došlo k úmyslnému zneprůhlednění toku peněz za účelem neodvedení vybrané daně z přidané hodnoty. Ze spisového materiálu vyplývá, že zástupce společnosti PARAMO, a. s., do protokolu ze dne 4. 6. 2014 v řízení před stěžovatelem vypověděl, že v traťových dodávkách dochází k úmyslnému zneprůhledňování obchodního řetězce. Tato výpověď však byla obecná, netýkala se posuzovaných obchodních případů a nezachycovala skutečnost, kterou by měl vědět žalobce. Stěžovatel v rozhodnutí o odvolání přitom sám uznává, že žalobce nemusel vědět o ztrátovosti podnikání společnosti TRAFORD a FINCOM (strana 27. Ad 4). O to víc se jeví závěr stěžovatele o vědomí žalobce o skutečnosti, že společnost TRAFORD neodvádí DPH na výstupu, jako nepřesvědčivý. Nejvyšší správní soud se proto i v tomto bodě ztotožňuje se závěrem krajského soudu, že vědomost žalobce o zatížení transakce společností TRAFORD podvodem není podložena potřebnými důkazy. Nejvyšší správní soud ovšem nevylučuje možnost, že by stěžovatel dalším šetřením mohl opatřit relevantní důkazy o tom, že žalobce věděl nebo mohl a měl vědět o svém zapojení do řetězce zatíženého podvodným jednáním společností TRAFORD a FINCOM.“
44. Na základě takto vyslovených právních závěrů považuje krajský soud za nepochybné, že shora prezentovanými rozsudky bylo najisto postaveno, že žalobce plnění skutečně přijal a použil je ke své ekonomické činnosti. Nejvyšší správní soud ve shodě s názorem zdejšího soudu považoval rovněž za zřejmé, že pochybnosti žalovaného vyjádřené ve výzvě ze dne 3. 7. 2014 nevzbuzují důvodné pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti a průkaznosti nebo správnosti účetnictví žalobce, které by vedly k přechodu důkazní povinnosti na tuto osobu. Nejvyšší správní soud tedy považoval za nepochybné, že je to žalovaný, kdo neunesl důkazní břemeno zpochybnění přijetí předmětného plnění deklarovaným způsobem.
45. Ze závěru vyslovených Nejvyšším správním soudem rovněž nepochybně vyplývá, že neshledal důvodným názor žalovaného o vědomé účasti žalobce na daňovém podvodu,

když zdůraznil, že se ztotožňuje se závěrem krajského soud, že vědomost žalobce o zatížení transakce společnosti TRAFORD podvodem není podložena potřebnými důkazy. Nejvyšší správní soud dále k této problematice uvedl, že ovšem nevylučuje možnost, že by žalovaný dalším šetřením mohl opatřit relevantní důkazy o tom, že žalobce věděl nebo mohl vědět o svém zapojení do řetězce zatíženého podvodným jednáním společností TRAFORD a FINCOM.

46. Krajský soud tak považuje za nepochybné, že žalovaný neunesl důkazní břemeno ohledně prokázání vědomosti žalobce o zatížení shora zmiňované obchodní transakce daňovým podvodem. Ke změně tohoto stanoviska by mohlo dojít pouze za předpokladu zjištění a zajištění dalších důkazních prostředků ze strany správce daně a žalovaného. Jinak řečeno Nejvyšší správní soud možnost, že by žalobce mohl vědět o podvodném jednání, zcela nevyloučil, když připustil, že by žalovaný mohl v této věci opatřit při dalším šetření relevantní důkazy. Zároveň však najisto postavil, že současné důkazní prostředky ve prospěch tohoto závěru nesvědčí.
47. Krajský soud tedy v nově otevřeném odvolacím řízení přezkoumával, jakou cestu žalovaný v důkazním řízení zvolil. Z průběhu daňového řízení vyplynulo, a toto zjištění ani žalovaný nespороval, že nové důkazní prostředky žalovaný neopatřil, pouze v nově otevřeném odvolacím řízení provedl hodnocení důkazů již existujících s nepochybným závěrem, že bylo nalezeno dostatečné množství důkazů prokazujících existenci objektivních okolností svědčících o tom, že žalobce věděl či vědět mohl a měl, že se účastní podvodného jednání. Tento závěr a způsob, jakým k němu žalovaný dospěl, je v rozporu se závazným právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem i zdejší soudem. Žalovaný neunesl důkazní břemeno, jeho rozhodnutí je proto nezákonné a žaloba je v tomto ohledu důvodná.
48. V kontextu se shora vyslovenými názory pak krajský soud konstatuje, že za situace, kdy Nejvyšší správní soud na základě skutkových zjištění a důkazů dospěl k názoru, že žalobce neměl vědomost o daňovém podvodu a žalovaný další důkazy ve prospěch svého tvrzení nezajistil, je již bezpředmětné se zabývat žalobní námitkou týkající se neprovedení důkazů navrhovaných žalobcem. Důkazní břemeno za této situace již totiž vázlo pouze na žalovaném.
49. Ve vazbě na shora uvedené přistoupil krajský soud i k hodnocení žalobní námitky, dle níž žalovaný nedodržel podmínky dané ust. § 115 odst. 2 daňového řádu, když žalobce neseznámil před vydáním rozhodnutí se změnou právního názoru. I tuto námitku lze označit za důvodnou. Pokud žalovaný po zrušení původního odvolacího rozhodnutí přistoupil nově k hodnocení již nastolených skutkových okolností a důkazů, byť při tom nehodnotil skutečnosti nově zjištěné správcem daně, bylo jeho povinností žalobce s tímto přehodnocením skutkových okolností seznámit. Žalovaný sice zdůrazňuje, že v odvolacím řízení nevznikly žádné nové skutečnosti ani důkazy, nicméně tím pouze dosvědčuje, že se neřídil závazným názorem soudu, který jej k vyhledávání nových důkazů pro podporu tvrzení, že žalobce věděl o podvodu na DPH, zavázal. Pokud ale následně provedl přehodnocení skutkových zjištění, bylo jeho povinností seznámit s tímto odlišným (ve vztahu k původně vyřčenému názoru ve zrušeném odvolacím rozsudku) právním názorem žalobce.

50. Z uvedených důvodů proto krajský soud napadené rozhodnutí dle ust. § 78 odst. 1 zrušil a věc žalovanému vrátil k dalšímu řízení. V něm bude vázán shora vysloveným právním názorem (ust. § 78 odst. 5 s.ř.s.).
51. Nad rámec uvedeného krajský soud konstatuje, že nepřisvědčil žalobní námitce, dle níž je napadené rozhodnutí vydáno po uplynutí prekluzivní lhůty. Krajský soud ve shodě s názorem žalovaného dospěl k závěru, že v daném případě byla lhůta pro stanovení daně ve smyslu ust. § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu prodloužena o 1 rok a to oznámením rozhodnutí o původním odvolání. Důvodem této právní úpravy je dle judikatury Nejvyššího správního soudu obsažené v jeho rozsudku ze dne 16. 11. 2016, č.j. 7 Afs 156/2016-59 „*umožnit daňovým orgánům, aby v případě zrušení odvolacího rozhodnutí ze strany soudu či přezkumného orgánu a vrácení věci k dalšímu řízení měly přiměřené množství času na opravu vytýkaných vad a správné stanovení daně. Podmínit prodloužení lhůty zákonností či bezvadností odvolacího rozhodnutí by bylo obecně v rozporu se smyslem a účelem této úpravy*“. Nelze tedy přisvědčit námitce žalobce, že se žalovaný snaží dodatečně shromažďovat důkazy a testovat u soudu, zda mu tato varianta projde až do vypršení prekluzivní lhůty 10 let. Lze tak nepochybně uzavřít, že oznámení rozhodnutí ve věci opravného prostředku prodlužuje lhůty pro stanovení daně a je nerozhodné, zda toto rozhodnutí bylo následně soudem potvrzeno či zrušeno. Tento závěr nemůže být vyvrácen ani žalobcem zmiňovanou judikaturou Nejvyššího správního soudu obsaženou v jeho rozsudcích sp. zn. 5 Afs 54/2014 a sp. zn. 2 Afs 79/2012.
52. Krajský soud závěrem konstatuje, že vzhledem ke shora vyslovenému a zdůvodněnému právnímu názoru již nepovažoval za důvodné vyjadřovat se k dalším námitkám v žalobě uvedeným, tedy námitce dotýkající se otázky daňového podvodu a vědomostního testu. Vycházel přitom z judikatury Ústavního soudu, který k této věci konstatoval, že: „*není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná*.“ (srov. náleze ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68; srov. obdobně též rozsudky NSS ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012 - 50, bod 21, nebo ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 44/2013 - 30, bod 41, popř. ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 As 17/2013 - 50, bod 17, dostupné /stejně jako všechna v tomto rozsudku citovaná rozhodnutí Ústavního soudu/ na <http://nalus.usoud.cz>). Ostatně i Ústavní soud v případě, že námitky stěžovatelů nejsou způsobilé změnit výrok rozhodnutí, tyto nevypořádává (srov. např. bod 24. nálezu ze dne 28. 5. 2009, sp. zn. II. ÚS 2029/08; Ústavní soud zde uvedl, že: „Ústavní soud se nezabýval dalšími námitkami stěžovatelky, protože by rozhodnutí o nich nebylo způsobilé změnit výrok.“), neboť si je plně vědom toho, že požadavky kladené na orgány veřejné moci - pokud jde o detailnost a rozsah vypořádání se s námitkami adresátů jejich aktů - nesmí být přemrštěné. Takové přehnané požadavky by byly výrazem přepjatého formalismu, který by ohrožoval funkčnost těchto orgánů, především pak jejich schopnost efektivně (zejména v přiměřené době a v odpovídajícím rozsahu) plnit zákonem jim uložené úkoly.

IV. Náklady řízení

53. Ohledně nákladů řízení postupoval krajský soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s., dle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který

ve věci úspěch neměl. Ve věci měl úspěch žalobce. Jeho důvodně vynaloženými náklady soudního řízení byl zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč a odměna zástupce a jeho režijní výlohy. Odměna za zastupování se u soudních řízení dle s. ř. s. stanoví podle zásad pro mimosmluvní odměny, tedy podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve znění pozdějších předpisů (advokátní tarif). Zástupce účtoval celkem 3 úkony právní služby po 3 100 Kč, a to převzetí věci, sepsání žaloby a účast při jednání (§ 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu). Dále krajský soud přiznal žalobci nárok na úhradu 3 režijních paušálů podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu po 300 Kč a náhradu za ztrátu času za 6 půlhodin ve výši 600 Kč včetně náhrady jízdného z Prahy do Hradce Králové a zpět v celkové výši 1 744 Kč a daň z přidané hodnoty. Žalovaného soud zavazuje uhradit náklady na účet žalobce č. 2700048928/2010 do 10 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Hradec Králové 29. března 2019

JUDr. Magdalena Ježková v. r.
předsedkyně senátu