



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla a soudců Mgr. Jaroslava Škopka a Mgr. Lukáše Pišvejce (soudce zpravodaj) v právní věci žalobkyně **MetalTrans, s.r.o.**, se sídlem Žižkova 1684/41, Plzeň, zastoupeného Mgr. Mojmírem Přívarou, advokátem se sídlem Kamenická 2378/1, Plzeň, proti žalovanému Odvolacímu finančnímu ředitelství, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 5. 2015, č. j. 14696/15/5300-22441-706470

t a k t o :

- I. Žaloba se z a m í t á.
- II. Žádný z účastníků n e m á právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í

I. Vymezení věci

Žalobkyně se žalobou domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 14.5.2015, čj. 14696/15/5300-22441-706470 (*dále jen „napadené rozhodnutí“*), kterým bylo změněno rozhodnutí Finančního úřadu v Plzni (*dále jen „správce daně“*), platební výměr ze dne 25.10.2010, čj. 330637/10/138512402739 (*dále jen „platební výměr“*) tak, že byla částka nadměrného odpočtu vykázaná žalobkyní v daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty za červenec 2009 částkou 403.767 Kč správcem daně snížena na 35.396 Kč, žalovaným snížena na 10.518 Kč. Dále žalobkyně požadovala přiznání náhrady nákladů řízení.

Rozsudkem zdejšího krajského soudu ze dne 14.5.2014, čj. 57Af 6/2013-83 (*dále jen „zrušující rozsudek ze dne 14.5.2014“*) bylo zrušeno rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 5.12.2012, čj. 9069/12-1300-401781, kterým byl změněn poprvé výše uvedený platební výměr ze dne 25.10.2010 pod čj. 330637/10/138512402739 tak, že byla částka nadměrného odpočtu vykázaná žalobkyní v daňovém přiznání k dani z přidané

hodnoty za červenec 2009 částkou 403.767 Kč správcem daně snížena na 35.396 Kč, žalovaným snížena na 10.518 Kč.

Na základě zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, účinného od 1.1.2013, došlo k reorganizaci orgánů daňové správy. Působnost správního orgánu nejbližší nadřízeného finančním úřadům přešla na Odvolací finanční ředitelství [§ 7 písm. a) tohoto zákona], se kterým krajský soud již v předchozím řízení jednal v procesním postavení žalovaného.

Ve zrušujícím rozsudku ze dne 14. 5. 2014 dospěl krajský soud k závěru, 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 státě uplatněného za zdaňovací období červenec 2009. Soud proto žalobu shledal důvodnou a zrušil napadené rozhodnutí pro vady řízení podle § 78 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (*dále jen „s.ř.s.“*) a současně ve smyslu § 78 odst. 4 s.ř.s. vyslovil, že se věc vrací žalované k dalšímu řízení. Podle § 78 odst. 5 s.ř.s. byl správní orgán v dalším řízení vázán právním názorem, který soud vyslovil ve zrušujícím rozsudku.

II. Důvody žaloby

I.

Žalovaný v rozporu se závěrem vysloveným krajským soudem ve zrušujícím rozsudku ze dne 14.5.2014 místo uznání oprávněnosti osvobození od daně z přidané hodnoty doplnil dokazování. Ke svědecké výpovědi dvakrát předvolal J.M., jednatelku společnosti WyattTrade, s.r.o., údajného dodavatele předmětného zboží společnosti EGOWAY spol. s r.o., která se nedostavila. Předvolaný svědek Z.T., jednatel společnosti Liotta s.r.o., se rozhodl nevypovídat a prohlásil, že nezná jednatele žalobkyně. Předvolán byl Ing. M.N., který měl vypovídat o činnosti obchodních společností WyattTrade, Liotta a HILLINGDON, neboť měl mít podle správce daně v roce 2009 spojitost s obchodní činností těchto společností. Z jeho svědecké výpovědi vyplývá, že zajišťoval pořízení společností WyattTrade a Liotta pro klienty a sám nemůže poskytnout jakékoliv informace o jejich podnikání. Dále vypověděl, že nezná P. K. ani společnost MetalTrans. Ke skutečnostem uváděným svědkem ohledně společnosti HILLINGDON se žalobkyně nevyjadřovala, neboť její činnost není spojována s tímto daňovým řízením. Předvolána byla M.M., která měla mít dle správce daně spojitost s obchodní činností společnosti WyattTrade. Prohlásila, že vlastní účetní agenturu, ale účetnictví společnosti WyattTrade za rok 2009 neviděla, ani jej nezpracovávala. Uvedla, že jednatele žalobkyně zná, viděla jej na finančním úřadě, ale nezná společnost MetalTrans. Dle žalobkyně je z uvedených svědeckých výpovědí patrné, že předvolaní svědci nezpochybnili dodání zboží společností EGOWAY žalobkyni a ze svědeckých výpovědí nevyplývalo, že by svědci měli povědomí o řetězci, který správce daně uvádí v bodě 47 seznámení se zjištěnými skutečnostmi. Žádný z předvolaných svědků jakoukoliv spojitost s údajným podvodným řetězcem neosvědčil, ani nevypověděl o skutečnostech, které by nasvědčovaly tomu, že žalobkyně věděla, vědět měla či mohla o údajném podvodném jednání.

II.

Dle žalobkyně se správce daně (po 5 měsících nečinnosti a při hrozbě prekluze práva) snažil v rámci doplnění odvolacího řízení nalézt narychlo objektivní kritéria, která by svědčila o tom, že se žalobkyně účastnila domnělého podvodného jednání, či o něm alespoň mohla a měla vědět. Při absenci jakýchkoliv indicií či důkazů, které by vyplývaly ze svědeckých výpovědí, se správce daně zaměřil na skutečnosti uvedené v usnesení policie OKFK-4-863/TČ-2010-251201. Je zcela patrné, že pro správce daně je tento materiál stěžejním důkazním prostředkem. Z uvedeného spisu však není patrné, že by v rámci trestního řízení, pokud vůbec nějaké probíhá, policejní orgán dospěl k nějakému pravomocnému rozhodnutí. Lze se domnívat, že se šetření v probíhajícím trestním řízení mohou měnit a vyvíjet. Jejich obsah, rozsah a důvodnost nejsou žalobkyni známy, nelze je proto s odvoláním na presumpci neviny v daňovém řízení pro absenci rozhodnutí v trestním řízení posoudit jako důkaz o tom, že žalobkyně se účastnila podvodného jednání. Uvedený materiál měl navíc žalovaný k dispozici již před vydáním zrušujícího rozsudku ze dne 14.5.2014 a již v této době žalobkyně namítala, že zjištění učiněná správcem daně v této souvislosti jsou blíže nespecifikovatelná, nepřezkoumatelná a neproověřitelná.

III.

Podnikatelská činnost v oblasti nákupu a prodeje zboží je běžnou obchodní rutinou, kdy jsou vyhledávány na trhu výhodné nákupní ceny a realizace zboží odběrateli za cenu vyšší než nákupní. Nákupní ceny zboží se v čase mění a mění se i výhodnost nákupu zboží u jednotlivých dodavatelů. Bývá pravidlem, že nakupující ztratí výhodnou nákupní cenu od svého dodavatele a poptává výhodnější nákupní cenu jiných dodavatelů. Jak bylo uvedeno v dřívějších tvrzeních žalobkyně, vyhledávání dodavatelů a odběratelů probíhalo prostřednictvím SW aplikace Messenger. Tak tomu bylo i v případě zdaňovacího období 7/2009. Pokud žalovaný učinil závěr, že dodávání obdobného zboží (nikoliv totožného) v předchozím roce, jak zjistil v usnesení policejního orgánu, je důkazem o zapojení do karuselového obchodu, pak takový důkaz postrádá podnikatelskou obchodní logiku.

Správce daně má v souvislosti s daňovým řízením u společnosti STREGA s.r.o. (*dále jen „společnost STREGA“*) k dispozici fotodokumentaci samolepek s čárovým kódem. Tato fotodokumentace byla provedena v říjnu 2009 u uvedeného daňového subjektu v souvislosti s obchodem s tímto zbožím, které bylo nakoupeno od stejného dodavatele a poskytnuto stejnému odběrateli jako v případě žalobkyně. Nemůže tedy být pravdou, že uvedený obchod byl fiktivní. Podle vyjádření společnosti Microsoft nejsou štítky určeny k samostatnému prodeji. Žalobkyně však měla v době realizace obchodu vědomí o tom, že při zadání číselného kódu ze štítku bylo možné legalizovat uživatelem stažený program Windows z internetu. Tato skutečnost tedy svědčí o dobré víře žalobkyně, že jí obchodované štítky mají užitnou hodnotu. Nemůže proto svědčit o tom, že žalobkyně neprodávala uvedené zboží v dobré víře a že se svým obchodem vědomě zapojila do řetězce uváděného žalovaným.

K domnělé nestandardnosti okolností předmětných transakcí žalobkyně doložila dodací list č. 5019/09, na kterém je přesný název přístroje, označení výrobce, katalogové číslo výrobku, barva a počet dodaných kusů. Žalobkyně tak dostatečně v dodacím listu

popsala obsah transakce. Pokud správce daně považuje takový postup za nestandardní, je patrné, že pouze vyhledává nestandardnosti tam, kde obchody probíhají podle běžných pravidel.

Tvrzení správce daně o poloviční ceně oproti velkoobchodním cenám sděleným společnostmi Canon CZ s.r.o. a SONY EUROPE LIMITED, organizační složka, je hrubě zkreslené a je pravděpodobně vedeno snahou spatřovat nestandardnost tam, kde ve skutečnosti není. Otázka výše nákupní ceny nebo prodejní ceny je věcí situace na trhu a obchodní obratnosti zúčastněných subjektů a nelze z ní činit důkazní prostředek o nestandardnosti obchodního případu. Je všeobecně známo, že zvláště u elektroniky se ceny mění a mají značný cenový rozptyl v závislosti na cenové politice obchodních řetězců.

Žalobkyně dodacím listem dokládá výrobce zboží uvedeného na faktuře 20095019 (SONY, CANON). Stejný výrobce je uveden i na dodavatelské faktuře č. ASZ335. Z obchodních zvyklostí při dodávkách obdobného zboží je patrné, že jednotlivé kamery jsou uloženy v kartónovém obalu, který obsahuje přesnou identifikaci zboží, návod k užití a reklamační podmínky. Je pravidlem, že záruční list potvrzuje až konečný prodejce po dodání konečnému odběrateli. Není tedy zvykem tyto doklady z obalů vyjímat při realizaci velkoobchodní dodávky. Žalobkyně si není vědoma povinnosti stanovené obecně závazným předpisem k dodávce přikládat dokumentaci ohledně původu zboží. Postup žalobkyně při prodeji předmětného zboží nebyl nedůvěryhodný a není tedy důkazem o zapojení žalobkyně do domnělého podvodného řetězce. V době, kdy byl jednatelem žalobkyně P.K., žalobkyně nikdy nezajišťovala přepravu zboží pro společnosti EGOWAY a OLGESTION ani jiné společnosti.

V době, kdy se P.K. stal jednatelem a společníkem žalobkyně (11.4.2005) se žalobkyně nezabývala přepravní činností. Z výpisu z veřejné části živnostenského rejstříku vyplývá, že živnost silniční motorová doprava nákladní zanikla dne 20.6.2005. Skutečnost, že je tato činnost uvedena v obchodním rejstříku, nemůže být akceptovatelným důkazním prostředkem. Naopak předmětem činnosti žalobkyně od doby, kdy se P.K. stal jejím jednatelem, byla výhradně obchodní činnost spočívající v dovozu různých komodit z Číny a Polska a vývozu komodit mimo území ČR. Předmětem činnosti byl tedy i nákup a dodání komodit na území ČR. Závěr žalovaného, že obchodováním s předmětným zbožím vstoupila žalobkyně do pro ni neznámého prostředí, je tak zcela zavádějící a nepravdivý. Žalobkyně měla v průběhu let 2005-2009 jako svoji hlavní činnost nákup a prodej zboží. Je v pravomoci žalobkyně stanovit způsob uzavření kontraktů a absence písemné smlouvy uzavřené v souladu s předpisem soukromého práva, nemůže s ohledem na uvedené nasvědčovat o povědomí podvodu. Naopak žalovaný tvrdí nepravdivé skutečnosti, na základě kterých pak provádí nesprávnou správní úvahu.

IV.

V případě nákupů zboží v tuzemsku má pořizovatel zboží povinnost uhradit dodavateli částku včetně daně z přidané hodnoty. V případě transakcí se společností EGOWAY spol. s r.o. (dále jen „společnost EGOWAY“) v období 7/2009 se jednalo o částku 95.557,- EUR, která byla uhrazena dne 28.7.2009 ve výši 64.069,60 EUR, dne 6.8.2009 ve výši 27.400,- EUR a dne 7.8.2009 ve výši 4.087,40 EUR. Společností OLGESTION s.r.o. (dále

jen „společnost OLGESTION“) bylo uhrazeno 89.169,80 EUR, a to dne 27.7.2009 částka 61.916,- EUR a dne 5.8.2009 částka 27.253,80 EUR. Uhrazená částka společností OLGESTION je nižší o 6.387,20 EUR, přičemž DPH přepočtená kurzem 25,775 Kč činí 15.257,- EUR. Uhrazená částka je nižší z toho důvodu, že dodání zboží do jiného členského státu je osvobozeno od DPH, zatímco tuzemské plnění dani podléhá. Vzhledem ke skutečnosti, že předmětná daň nebyla žalobkyni vrácena, musela žalobkyně zabezpečení svých platebních povinností realizovat cizími peněžními zdroji, které pořídila od společnosti STREGA, která v té době měla volné finanční prostředky. Zbytek DPH, která musela být profinancována, byla kryta vlastními zdroji. Dle žalobkyně peněžní tok zabezpečující úhradu předmětných plnění proběhl zcela transparentně a za obvyklých podmínek. Správce daně neuvedl konkrétní důkaz o jakékoli nestandardní peněžní transakci. Je běžnou obchodní zvyklostí, že daňový subjekt nakupující plnění v tuzemsku a realizující plnění na výstupu osvobozené od daně musí ze svých či cizích zdrojů krýt nárok na odpočet daně do doby jejího vrácení. Žalobkyně v tomto případě postupovala zcela standardně a ve svých peněžních tocích nespatřuje jakoukoliv nestandardnost. Peněžní prostředky poskytnuté společností STREGA (zejména jejich výše) rozhodně neodpovídají rozdílu finanční transakce, tak aby tyto zdroje mohly být účelově poskytnuty na krytí finančního rozdílu dle žalovaného domnělé transakce.

Závěr žalovaného, že jej peněžní toky žalobkyně opravňují k tvrzení, že uvedené peněžní operace svědčí o účelovém oběhu finančních prostředků a nesvědčí o běžné obchodní činnosti vykonávané za účelem dosažení zisku, je dle žalobkyně zcela zavádějící a postrádá jakékoliv určení konkrétního pochybení žalobkyně. Z účetních záznamů žalobkyně vyplývá, že předmětná transakce po zohlednění kurzových rozdílů vytvořila hrubý zisk 194.325,- Kč (rozdíl účtů 604 a 504 po započtení kurzových rozdílů). To rozhodně nenasvědčuje tomu, že obchod byl učiněn za účelem vylákání daně. Od 3. čtvrtletí roku 2009 nebylo společností Liotta s.r.o. (dále jen „společnost Liotta“) vykázáno žádné dodání zboží z jiného členského státu. Z uvedeného tedy vyplývá, že nemůže být pravdivé tvrzení, že dodávky zboží nakoupené žalobkyní od společnosti EGOWAY (faktury ASZ342 a ASZ 335) a dodané společnosti OLGESTION (faktury 20095021 a 20095019) skončily formou uzavřeného karuselového řetězce u společnosti Liotta, když dodání zboží žalobkyní od společnosti EGOWAY proběhlo v 7/2009, tedy v období, kdy společnost Liotta žádné zboží z jiného členského státu nepořídila. Z informací uvedených žalovaným nevyplývá žádné zjištění, že by společností OLGESTION bylo společností Liotta či společností RAWOS ve 3. čtvrtletí 2009 dodáno jakékoli zboží. Závěr žalovaného, že zboží pořízené od společnosti EGOWAY a dodané společnosti OLGESTION je součástí řetězce, ve kterém je zboží následně dodáno společnosti RAWOS a Liotta, tedy nemůže být pravdivý a nemůže svědčit o povědomí žalobkyně o tom, že nákup a následné dodání zboží ve vztahu k uvedeným obchodním partnerům bylo součástí podvodného řetězce, o kterém žalobkyně mohla nebo měla vědět.

V.

Žalobkyně však především poukázala na to, že žalovaný v rozporu s § 78 odst. 5 s.ř.s. nerespektoval závěr krajského soudu vyslovený ve zrušujícím rozsudku ze dne 14.5.2014, 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 uplatněného za zdaňovací období červenec 2009. Žalovaný

vydal totožné rozhodnutí, když shodným způsobem provedl hodnocení důkazů, z provedeního dokazování vyvodil nesprávné závěry skutkové a následně nesprávné závěry právní. Napadené rozhodnutí je nepřehledné, postrádá konkrétní hodnocení jednotlivých provedených důkazů a je pojato jako polemika s vyjádřeními žalobkyně. Žalovaný místo, aby respektoval závěry učiněné krajským soudem, uložil správci daně provést doplnění odvolacího řízení, ve kterém měl správce daně z blíže neurčených důvodů doplňovat zkoumané obchodní transakce. Žalovaný cituje výslech svědka Z. T., který ničeho nového nepřinesl, poukazuje 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 orgánům činným v trestním řízení. Trestní řízení zatím nedospělo do fáze řízení soudního, nebylo vydáno žádné meritorní rozhodnutí, takže trestní řízení není pravomocně ukončeno. Je proto nutno vycházet z presumpce nevin, která je základní zásadou trestního řízení. Žalovaný se snaží pracovat s vytrženými částmi trestního spisu, když z kontextu vytrhuje např. jednotlivé listiny, snaží se provádět jejich interpretaci, a to tak, aby odpovídala záměru žalovaného odmítnout závazný závěr krajského soudu 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 snaží fabulovat skutkový děj tak, aby mohl tvrdit, že žalobkyně tuto 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. 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. Velmi podrobně se zabývá žalovaný též daňovými hlášeními společnosti OLGESTION, k nimž však žalobkyně neměla žádný vztah a nemohla jejich podání či nepodání nijak ovlivnit, ani o něm neměla žádné vědomosti. Žalovaný vytýká nesprávné plnění daňových povinností společností EGOWAY, a to ve vztahu k další společnosti s tím, že tato jiná společnost nevedla účetnictví a nepodávala daňová přiznání k DPH. Opět není zjevné, jakým způsobem měla společnost žalobkyně zabránit této situaci, případně přinutit společnost EGOWAY, aby řádně plnila své daňové povinnosti. Správce daně zkoumal pohyby na bankovních účtech společností OLGESTION, EGOWAY, RAWOS SRC a Liotta 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 zabývá pouze tím, že společnost Liotta 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, které sice byla daň doměřena, avšak nepodařilo se vymoci její úhradu. V tomto případě se nemůže jednat o pochybení ze strany žalobkyně, která je řadovým daňovým subjektem, nýbrž spíše o pochybení státních orgánů, které se mají zabývat vymáháním daní a dbát na to, aby daně byly včas a řádně placeny. Nelze tyto povinnosti přenášet na žalobkyni, která si své

povinnosti v tomto směru plní. Žalovaný tedy rozšířil odůvodnění svého závěru oproti předchozímu rozhodnutí o to, že si své daňové povinnosti neplnila nejen společnost OLGESTION, ale též společnosti EGOWAY, Liotta, RAWOS SRC. 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 tyto porušují.

VI.

V rozhodnutí se opakuje argumentace žalovaného týkající se toho, jaká má být tržní cena při obchodních transakcích mezi daňovými subjekty, a úvahy o tom, co ze zboží je a co není určeno k samostatnému prodeji, když se žalovaný v této souvislosti poměrně nestandardně zabývá otázkami umožnění reklamace, přičemž není zřejmé, komu měla být reklamace umožňována. Žalovaný uzavírá, že uvedený obchodní případ není zcela běžným způsobem podnikatelského jednání. Není však 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 zboží žalobkyně odebrala od společnosti EGOWAY a bylo určeno pro společnost OLGESTION. Těmito skutečnostmi se zabýval krajský soud ve zrušujícím rozsudku ze dne 14.5.2014. Nelze se ubránit dojmu, že žalovaný postupuje tak, že hodnotí situaci, jako by měla žalobkyně přístup na běžné účty společností OLGESTION, EGOWAY, RAWOS SRC a Liotta, a 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 znát tyto informace, které dodatečně i žalovaný získal prostřednictvím trestního spisu. Žalobkyně k nim však přístup nemá. Žalovaný věc hodnotí z pozice, jako by žalobkyně byla ovládající společností uvedených společností, řídila transakce probíhající mezi nimi, měla o nich přehled, věděla, kdo má jaké dispoziční oprávnění, a mohla posuzovat, zda dodací listy těchto společností jsou či nejsou v pořádku a zda si plní své daňové povinnosti. Není zřejmé, co míní žalovaný tím, že jednání daňového subjektu, tedy zřejmě žalobkyně, nelze označit za péči řádného hospodáře, zda 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 neměla nikdy vliv na tyto skutečnosti a neměla o nich ani žádné vědomí. Žádná z uvedených společností nebyla povinna žalobkyni ničeho hlásit, cokoli prokazovat. Žalobkyně neměla právo požadovat po těchto společnostech přístup k jejich účetnictví, provádět kontrolu toho, zda podávají daňová tvrzení a plní si své daňové povinnosti, zda a jakým způsobem mezi nimi probíhají platby. Nelze proto dovozovat z toho, že některé z uvedených společností snad neplnily řádně své daňové povinnosti nebo prováděly mezi sebou podezřelé transakce, jak tvrdí žalovaný, že došlo u žalobkyně k porušení péče řádného hospodáře.

VII.

Žalovaný dále opírá své závěry o to, že probíhá trestní řízení pro podezření ze spáchání úmyslného zločinu zkrácení daně, poplatku a podobné platby dle § 40 odst. 1, 3 trestního

zákoníku. Nerespektuje při tom zásadu presumpce neviny a přistupuje k hodnocení důkazů tak, jako by trestní řízení již skončilo pravomocným odsouzením osob v rozhodnutí v této souvislosti zmiňovaných. Tak tomu však není. Žalovaný tím, že probíhá trestní řízení a tím, že doplnil daňové řízení o některé části vyšetřovacího spisu, má za prokázané, že byla žalobkyně účastna na podvodném jednání v souladu s judikaturou Evropského soudního dvora. Je zřejmé, že žalovaný vůbec nepochopil závěry zrušujícího rozsudku ze dne 14.5.2014, a na místo toho, aby tento rozsudek respektoval, jal se doplňovat daňové řízení o listiny a důkazní materiál z trestního spisu, kde však v této trestní věci dosud není trestní řízení pravomocně ukončeno a hodnocení těchto listin opatřených pro účely trestního řízení přísluší pouze orgánům činným v trestním řízení.

I přes závěry krajského soud ulpívá žalovaný na svém názoru, že je nutno se zabývat tím, zda jsou štítky COA (coby fakturovaná komodita) obchodovatelné či nikoliv. Zkoumá, zda sjednaná kupní cena u dodávky kamery je či není dostatečně vysoká, a to přesto, že se žalobkyně opakovaně a podrobně již v průběhu odvolacího řízení vyjádřila k výsledkům doplnění dokazování. A dospívá k závěru právě opačnému, než ke kterému dospěl krajský soud. Tedy k závěru, 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. Žalovaný při tom nehodnotil provedené důkazy podle zásady volného hodnocení důkazů (§ 8 odst. 1 d.ř.), takže z napadeného rozhodnutí nelze zjistit, které z provedených důkazů jak hodnotil ve vztahu k tomu, jak následně vyhodnotil neoprávněnost osvobození od daně z přidané hodnoty u žalobkyně. Žalovaný ještě více nežli v předchozím rozhodnutí k tíži žalobkyně vyhodnotil zjištěná neplnění daňových povinností u jiných subjektů, kdy v minulosti tak činil, pouze pokud šlo o společnost OLGESTION. V současné době tak činí i u společnost EGOWAY, Liotta a RAWOS SRC. Vady v hodnocení důkazů, které byly žalovanému vytýkány (že některá zjištění týkající se společnosti OLGESTION vyhodnotil k tíži žalobkyně) žalovaný rozšířil o další subjekty, na jejichž fungování neměla žalobkyně žádný vliv.

Žalovaný opět nerespektoval směrnice Rady 2001/115/ES a 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. 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. Dále pak v odstavci 65 uvedl, 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. V odstavci 61 totiž soudní dvůr uvedl, že daňový orgán obecně

nemůže vyžadovat, aby osoba k dani povinná, která chce uplatňovat nárok na odpočet DPH, si 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. Krajský soud již ve zrušujícím rozsudku ze dne 14.5.2014 uvedl, že tyto závěry soudního dvora se beze zbytku dají aplikovat na uvedený případ. Žalovaný však nepostupoval v souladu s touto judikaturou a vzhledem k tomu, že veškerá svá zjištění vyložil k tíži žalobkyně, pochybil a neoprávněně odepřel žalobkyni čerpání nároku na odpočet daně.

VIII.

V napadaném rozhodnutí žalovaný svůj dosavadní nesprávný postup při hodnocení důkazů ještě zmnožil tím, že k tíži žalobkyně kladl jím tvrzená pochybení zjištěná u dalších daňových subjektů, 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 vytýkány již krajským soudem ve zrušujícím rozsudku ze dne 14.5.2014.

Žalovaný porušil § 8 odst. 1 d.ř., tedy zásadu volného hodnocení důkazů, § 78 odst. 5 s.ř.s. ukládající mu vázanost závěry krajského soudu a § 31 odst. 9 ZSDP, resp. § 92 odst. 3 d.ř. Žalovaný ani správce daně neunesli svou důkazní povinnost ohledně jimi vyjádřených pochybností. Žalobkyně své důkazní břemeno beze zbytku unesla, jak konstatoval i krajský soud. Dle žalobkyně tak došlo k porušení čl. 11 Listiny základních práv a svobod (*dále jen „Listina“*), podle něhož lze poplatky a daně ukládat pouze na základě zákona, a čl. 36, podle něhož se každý může domáhat stanoveným způsobem svého práva u nezávislého a nestranného soudu a ve stanovených případech u jiného orgánu.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

Žalovaný navrhoval zamítnutí žaloby a odkazoval na obsah správního spisu a odůvodnění napadeného rozhodnutí, kde jsou skutkový stav, právní posouzení a správní úvahy podrobně rozvedeny.

Dle žalovaného krajský soud sice ve zrušujícím rozsudku ze dne 14.5.2014 uvedl, že žalobce unesl své důkazní břemeno ohledně přepravy předmětného zboží, zároveň ale konstatoval, že se v důsledku toho přeneslo důkazní břemeno na správce daně, potažmo na žalovaného. Krajský soud odkázal na judikaturu Soudního dvora Evropské unie, ze které dovodil, že pokud správce daně odmítne uznat nárok na odpočet daně z toho důvodu, že se domnívá, že je daňový subjekt účasten podvodu, je povinen prokázat, že daňový subjekt o podvodu vědět mohl a měl. Dle názoru krajského soudu žalovaný v původním odvolacím řízení toto důkazní břemeno neunesl. Žalovaný proto v tomto řízení rozsáhle doplňoval skutková zjištění, aby prokázal, že žalobce o podvodu vědět mohl a měl. Tím žalovaný unesl své důkazní břemeno ve světle judikatury Soudního dvora Evropské unie a byl tedy oprávněn z tohoto důvodu nárok na odpočet daně nepřiznat.

K námitce nerespektování presumpce neviny a hodnocení žalovaným listin a důkazů opatřených v trestním řízení žalovaný uvedl, že mu není známo, kde konkrétně nerespektoval presumpci neviny a uvedl, že předmětné osoby spáchaly trestný čin. V napadeném rozhodnutí pouze konstatoval, že je proti nim vedeno trestní stíhání. Trestní stíhání je vedeno za situace, kdy již je odůvodněný závěr o tom, že stíhána osoba spáchala vyšetřovaný trestný čin. K použitelnosti důkazů získaných v průběhu trestního řízení v daňovém řízení žalovaný odkázal na ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu, např. na rozsudky ze dne 18.2.2015, čj. 3 Afs 163/2014-38 a ze dne 30.1.2008, čj. 2 Afs 24/2007-119 (*všechny rozsudky Nejvyššího správního soudu zde citované jsou dostupné na www.nssoud.cz*), ve kterém je konstatováno, že „listiny, z nichž je patrný obsah výpovědi svědků z jiných řízení, mohou ovšem být za splnění určitých podmínek také podkladem pro rozhodnutí: V první řadě musí být porovnány nezávisle na příslušném daňovém řízení (tj. zejména nesmí být v jiném řízení porovnány účelově proto, aby se správce daně vyhnul povinnosti umožnit daňovému subjektu být přítomen výsledku svědka a klást mu otázky). Dále je třeba, aby v onom jiném řízení byly porovnány v souladu se zákonem (tuto předběžnou otázku správce daně vyřeší podle § 28 daňového řádu) a aby se do sféry správce daně dostaly zákonným způsobem (nelze tedy například jako důkazu užít listiny, jež byla součástí spisu, k jehož obsahu správce daně z těch či oněch důvodů neměl podle zákona přístup). Konečně musí být uvedené listiny daňovému subjektu zpřístupněny, aby se mohl seznámit s jejich obsahem a případně navrhnout další důkazy, které by zjištění vyplývající z dotyčných listin upřesnily, korigovaly či vyvrátily.“ Listiny, které žalovaný použil a hodnotil v daňovém řízení, splňují všechny výše uvedené požadavky, a proto bylo jejich použití zcela v souladu se zákonem. Naopak v případě, kdy by se žalovaný nezabýval skutečnostmi zjištěnými v průběhu trestního řízení, byl by takový postup nezákonný, neboť by byl v rozporu s § 92 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (*dále jen „daňový řád“*), který správcem daně ukládá povinnost zjistit co nejúplněji skutkový stav. Pokud bylo žalovanému známo, že v průběhu trestního řízení byly zjištěny skutečnosti rozhodné i pro daňové řízení, měl a mohl v souladu s § 93 odst. 1 daňového řádu tyto podklady z trestního řízení využít i v řízení daňovém.

K námitce, že měla žalobkyně v době realizace obchodu se šítky vědomí o tom, že při zadání číselného kódu ze šítku bylo možné legalizovat uživatelem stažený program Windows

z internetu, což svědčí o dobré víře žalobkyně, žalovaný uvedl, že mu není zřejmé, jak může tvrzení žalobce o tom, že vědomě obchodoval s produktem, který umožňuje zlegalizovat nelegálně stažený software, svědčit o jeho dobré víře. A to navíc za situace, kdy na každém jednotlivém šítku je uvedeno, že není samostatně prodejný. Již tato samotná skutečnost, ale i další okolnosti tohoto obchodu uvedené v napadeném rozhodnutí jednoznačně svědčí o tom, že žalobce měl mít minimálně pochybnost, ne-li povědomí, o problematice obchodovatelnosti tohoto produktu a tedy o zákonnosti celé obchodní transakce.

K nestandardnosti kupní ceny kamer a fotoaparátů žalovaný uvedl, že cenová politika obchodních řetězců, které prodávají elektroniku spotřebiteli, jakožto koncovému zákazníkovi, nemá vliv na posouzení ceny, za kterou žalobce předmětné kamery a fotoaparáty nakupoval. Ačkoliv se určitým způsobem může měnit i cenová politika dodavatelů této elektroniky, jeví se jako přinejmenším nestandardní to, že ji žalobce nakoupil za polovinu ceny, za kterou ji prodávají výrobci společnost Canon CZ s.r.o. a

SONY EUROPE LIMITED, organizační složka. K argumentaci žalobce ohledně absence dokumentů souvisejících s dodávkou tohoto zboží žalovaný uvedl, že nepochybně skutečnost, že zboží bylo identifikováno na obalech, neobsahovalo však žádnou identifikaci na dodacích listech. Z dokladů, které zboží provázely, tak nebylo vůbec zřejmé, jaké konkrétní zboží je předáváno. Není tedy důležité, zda bylo zboží identifikováno na krabici, když nebylo možné určit, jaká konkrétní krabice byla vlastně předávána. Žalobce skutečnost, že svému dodavateli hradil vyšší částku, než dostával od svého odběratele, vysvětluje tím, že dodání do jiného členského státu je osvobozeno od daně a prodejní cena tedy byla logicky nižší. K tomu žalovaný uvedl, že tuto skutečnost konstatoval již v napadeném rozhodnutí, kde uvedl, že rozdíl mezi kupní a prodejní cenou je hrazen nárokováným odpočtem daně a že tato transakce není zjevně činěna za účelem dosažení zisku.

K námitce nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, námitce nedostatku konkrétního hodnocení důkazů a porušení § 8 odst. 1 daňového řádu, žalovaný uvedl, že na stranách 7 až 11 napadeného rozhodnutí jsou rozepsána skutková zjištění, která opatřil při doplnění odvolacího řízení. Na stranách 12 až 17 je pak každé konkrétní skutkové zjištění hodnoceno, jsou popsány závěry učiněné na základě všech skutečností žalovanému v průběhu daňového řízení známých a je zde uvedeno, jakou správní úvahou k těmto závěrům dospěl a co ho k této správní úvaze vedlo. Žalovaný tak postupoval zcela v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů, neboť hodnotil všechna skutková zjištění samostatně a též ve vzájemných souvislostech. Žádná ze zjištěných skutečností totiž sama o sobě nevypovídá o nezákonnosti žalobcova jednání. Jejich vzájemné zhodnocení ale vede k ucelenému závěru o tom, že žalobkyně měla mít minimálně pochybnosti o zákonnosti celé transakce jako takové, přičemž vzhledem k tomu, že nepřijala ani minimální opatření k minimalizaci podnikatelského rizika, nemůže mít na výše uvedené závěry vliv ani její tvrzení o dobré víře. Žalovaný tak v průběhu daňového řízení dostatečně prokázal, že žalobkyně o podvodném jednání vědět mohla a měla.

IV. Vyjádření účastníků při prvním jednání soudu

O věci samé rozhodl soud po provedeném jednání, při němž žalobce i žalovaný setrvali na svých stanoviscích a odkázali na svá písemná podání.

V. První rozhodnutí krajského soudu ve věci

Krajský soud v Plzni rozsudkem ze dne 25. 10. 2016, č. j. 57 Af 15/2015 - 87, napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Tento rozsudek byl zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 8. 2018, č. j. 2 Afs 14/2017 - 38 (dále jen „*zrušující rozsudek*“).

VI. Vyjádření žalobkyně po zrušení předchozího rozsudku

Žalobkyně úvodem svého vyjádření shrnula rozhodovací důvody obsažené ve zrušujícím rozsudku a následně uvedla, že se Nejvyšší správní soud nezabýval některými zásadními skutečnostmi (vadami v argumentaci žalovaného), které svědčí o tom, že rozhodnutí žalovaného je opravdu částečně nepřezkoumatelné. I přes závěr Nejvyššího správního soudu o přezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného, je zřejmé, že nebylo prokázáno, že by

žalobce o daňovém podvodu vědět měl a mohl. V bodě 55 svého rozhodnutí tvrdí žalovaný, že žalobce věděl nebo alespoň mohl vědět o podvodném jednání na DPH, o čemž svědčí žalovaným formulovaná objektivní kritéria v bodech 45-53 zprávy o daňové kontrole za zdaňovací období 7/2009. Tyto skutečnosti, ač každá z nich není nezákonná, dle názoru žalovaného ve svém souhrnu tvoří logický, ničím nenarušený a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě a jednoznačně prokazují skutečnost, že žalobce věděl či minimálně mohl vědět o své účasti na podvodném jednání za účelem získání výhody v systému fungování daně z přidané hodnoty. Takový závěr žalovaného však není správný. Totiž tak, jak vyslovil žalovaný závěry o účelovém oběhu finančních prostředků v bodě 42 a 66 rozhodnutí, jsou v zásadním rozporu se závěry správce daně z provedených daňových řízení v obdobích bezprostředně následujících po zdaňovacím období červenec 2009, kdy správcem daně nebyly při obchodech s obdobným či totožným sortimentem ve stejném řetězci dodavatel – žalobkyně - odběratel zjištěny skutečnosti, osvědčující závěry správce daně vedoucí k doměření DPH ve zdaňovacím období 7/2009. Žalobkyni jsou účelově přičítány k tíži skutečnosti, o kterých mohla mít pouze všeobecné povědomí, jako např. právní stanovisko k možnosti prodeje tzv. OEM licenčních klíčů nebo k obvyklé ceně prodaných kamer, údajně sdělenou žalovanému společností CANON CZ a SONY EUROPE LIMITID apod. Žalovaný v bodě 23 uvádí, že ceny, za které nabízely uvedené společnosti předmětné zboží, byly řádově dvojnásobné. V bodě 64 rozhodnutí naopak žalovaný tvrdí, že výrobce (rozuměno CANON CZ a SONY EUROPE LIMITID) prodával stejné druhy kamer za ceny zhruba poloviční. Jedná se o evidentní rozpor ve zjištění žalovaného. Žalovaný tato zjištění (o standardní ceně) považuje za součást logického a ničím nenarušeného souboru vzájemně se doplňujících a navazujících nepřímých důkazů vedoucích k tomu, že žalobce věděl či mohl vědět o své účasti na podvodném jednání. Vzhledem k tomuto zásadnímu rozporu se pokusil jednatel žalobce zjistit ze spisu žalovaného (správce daně), jakým způsobem vlastně „standardní cenu“ předmětného zboží žalovaný (správce daně) zjišťoval. Jednatel žalobce (P.K.) proto dne 26. 9. 2018 navštívil Finanční úřad pro Plzeňský kraj (správce daně) s žádostí o nahlížení do předmětného spisu (který se váže k předmětnému zdaňovacímu období 7/2009), a to v souladu s ustanovením § 66 daňového řádu. Z příloženého protokolu č. j.: 1795703/18/2301-61564-402162 ze dne 26. 9. 2018, ve kterém se uvádí, že z důvodů „zaviněných“ správcem daně panu P.K. nebylo umožněno do spisu nahlédnout. To je samozřejmě v rozporu s ustanovením § 66 odst. 4 daňového řádu, které opravňuje žalovaného nahlédnout do spisu v úředních hodinách pro veřejnost, což středa 26. 9. 2018 rozhodně byla. Tvrzení žalovaného o nestandardnosti ceny předmětného zboží je tak i z tohoto pohledu nepřezkoumatelné. V souvislosti se shora uvedeným (v odst. 3. 4.) je nutné uvést ještě další podstatné skutečnosti. Není totiž vůbec zřejmé (a přezkoumatelné), jak žalovaný (či správce daně) formuloval svůj dotaz ohledně předmětného zboží (vůči společností CANON CZ a SONY EUROPE LIMITID). Aby byl typ dané elektroniky (kamer) přesně specifikován, je nutné ho řádně označit (a to i katalogovým číslem). Každý typ tohoto zboží (kamer) má totiž různé modifikace, které se poté značně liší v ceně (například kvalita objektivu apod.). V této souvislosti je nutné důrazně odmítnout výtku žalovaného (správce daně), že by snad žalobce nedostatečně specifikoval výrobek, se kterým bylo obchodováno. Na dodacích listech je uvedeno vše podstatné. V případě předmětného zboží je určující katalogové číslo (které je na dodacím listě uvedeno). Výrobky v rámci Evropské unie nepodléhají celnímu řízení a není tak nutné udávat zemi původu. Protože žalobci nebylo umožněno nahlédnout do správního spisu,

pokusil se zjistit cenu předmětného zboží (kamer) sám, a to u renomovaných prodejců. Žalobce zjišťoval hodnotu (pro období červenec 2009) u těchto výrobků:

a) Kamera SONY HDR CX 105 ES. CEN – katalogové číslo: CX105SMS8C- 8 GB, 10 x zoom,
stříbrná + BGB MS

Takto označený výrobek je na dodacím listě č.5019/09.

Dle přílohy k předmětné faktuře zjišťujeme nákupní cenu 416 EUR/ks bez DPH (dodavatel EGOWAY).

Prodejní cena (odběratel OLGESTION) byla ve výši 478 EUR/ks bez DPH.

Při kursu EUR – CZK (25.775,-Kč) ke dni 13. 7. 2009 se jedná o nákupní cenu 10.722,44,- Kč bez

DPH a o nákupní cenu ve výši 12.759,7,-Kč s DPH.

Při kursu EUR – CZK (25.775,-Kč) ke dni 13. 7. 2009 se jedná o prodejní cenu 12.320,45,- Kč

bez DPH a o prodejní cenu ve výši 14.661,34,-Kč s DPH.

DPH je ve výši 19%.

b) Kamera CANON -FS 22 kamera SDHC Flash – katalogové číslo: 3425BO13 AA - 32 GB, 37 x

zoom, Value up kit.

Takto označený výrobek je na dodacím listě č. 5019/09.

Dle přílohy k předmětné faktuře zjišťujeme nákupní cenu 361 EUR/ks bez DPH (dodavatel EGOWAY). Prodejní cena (odběratel OLGESTION) byla ve výši 415 EUR/ks bez DPH. Při kursu EUR – CZK (25.775,-Kč) ke dni 13. 7. 2009 se jedná o nákupní cenu 9.304,775,-Kč bez DPH a o nákupní cenu ve výši 11.072,69,-Kč s DPH. Při kursu EUR – CZK (25.775,-Kč) ke dni 13. 7. 2009 se jedná o prodejní cenu 10.696,625,-Kč bez DPH a o prodejní cenu ve výši 12.728,99,-Kč s DPH. DPH je ve výši 19%. Jak již bylo uvedeno, žalobce učinil dotaz na hodnotu předmětného zboží (k červenci 2009, a to u společnosti DATART INTERNATIONAL, a.s. Dle zjištění od této společnosti se kamera SONY prodávala koncovým zákazníkům za cenu 15.126,-Kč včetně DPH a kamera CANON za částku 14.450,-Kč včetně DPH. Ze shora uvedeného je zřejmé, že ceny byly naprosto standardní a ničím nevybočovaly. Zjištění žalovaného (správce daně) je nicméně nepřezkoumatelné z důvodů shora uvedených. Stejně tak se ztotožňuje žalobce s názorem krajského soudu o tom, že cena (standardní, obvyklá) se zjišťuje obvyklým a transparentním způsobem, kdy se označí perfektně posuzované zboží, zasadí se do doby, kdy mělo k obchodu dojít a toto posouzení provede znalec, či se učiní srovnávací ocenění. Způsob, který zvolil žalovaný (správce daně) nemůže vůbec obstát. Pokud jde o možnost prodeje tzv. OEM licenčních klíčů, žalobce trvá na svém stanovisku, že v předmětné době byly tyto licenční klíče obchodovatelné a měly tržní hodnotu. Takový prodej nebyl nezákonný v té době. Jak již žalobce vysvětloval, šlo si zcela legálně stáhnout (z webových stránek společnosti Microsoft Corporation) daný program, který však byl v režimu zkušební (dočasné) licence. Po zadání kódu uvedeného na OEM štítku byla licence převedena z režimu zkušební na režim plnohodnotný a společnost Microsoft Corporation takový postup podporovala a umožňovala. S ohledem na tuto argumentaci nelze rozhodnutí žalovaného přezkoumat vůbec. Závěr žalovaného o účelovém oběhu

finančních prostředků (bod 66 ve vazbě na bod 42) považuje žalobce za zcela účelový a nepravdivý. Pro posouzení ekonomické efektivnosti transakce provedené nákupem a následným prodejem kamer a licenčních štítků je nutno vycházet z rozdílu pořizovacích cen bez DPH na straně nákupu a prodeje. Žalobce vyčíslil správci daně hodnotu zisku po započtení kurzových rozdílů ve výši 194.325,-Kč, když hrubý rozdíl mezi prodejní cenou a nákupní cenou v EUR měně činí 8.869,80 EUR. Tvzení žalovaného, že předmětný zisk vychází pouze z jednoho obchodního případu je nepravdivé, protože žalobce ve svém tvrzení vyčíslil zisk právě a jen z těch obchodních případů, u kterých mu správce daně (žalovaný) neuznal nárok na odpočet DPH, tedy z obchodních případů vztahujících se k nákupu a prodeji kamer a licenčních štítků Windows (nákupní doklady ASZ 335 a ASZ 342). Žalobce je toho názoru, že realizovaná obchodní marže ve výši cca 11% je při obchodování s předmětnou komoditou na trhu zcela obvyklá. To, že si žalobce na překrytí povinnosti úhrady DPH, kterou musel uhradit na vstupu svému dodavateli na dobu předpokládaného vrácení nadměrného odpočtu, půjčil finanční prostředky, je postupem v podnikatelském prostředí zcela obvyklým. Taktéž zcela účelové je tvrzení žalovaného, že bezúročně poskytnutá půjčka od kapitálově spřízněné osoby je nestandardním postupem, když by po úhradě obvyklého úroku byla výše zisku dosaženého z uvedených transakcí výrazně nižší. Při obvyklé úrokové sazbě ve výši cca 5% p. a. by výše úroku z půjčky ve výši 10 000 EUR činila 500 EUR za rok, což představuje částku cca 13.000,- Kč. Tato částka je s ohledem na vyčíslený zisk z předmětných operací a předpokládanou dobu půjčky (1-2 měsíce) zcela zanedbatelná. Proto uvedené tvrzení žalovaného v bodě 66 rozhodnutí je zcela účelové a uměle vytvářející domnělý logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů. Taktéž jako účelové a ničím nedoložené se jeví tvrzení žalovaného (správce daně), že půjčkou v měsíci červenci 2009 je zakryt rozdíl v nároku na neoprávněné vrácení DPH. V běžné ekonomické praxi totiž drtivá většina podnikatelských subjektů pro zabezpečení svých finančních toků nevyužívá výhradně vlastní finanční zdroje, ale pro své financování využívá cizí finanční zdroje ve formě úvěrů či půjček na překlenutí dočasného nedostatku finančních prostředků, vyplývajících z časového nesouladu mezi peněžními toky společnosti, jak učinil v daném případě žalobce. Taktéž tvrzení správce daně, že sledoval nestandardní finanční toky žalobce po dobu 3 měsíců je zavádějící a postrádající jeho vyhodnocení, když obdobná daňová kontrola proběhla u daňového subjektu za období 9-12/2009, kde docházelo k obchodování se stejným či obdobným sortimentem za obdobných podmínek s nákupem od stejného dodavatele a při dodávkách stejnému odběrateli, a to za stejných či obdobných platebních podmínek. Tato kontrola byla uzavřena dne 28. 4. 2016, viz příložená zpráva o kontrole daně z přidané hodnoty č. j.: 953068/16/2301-61563-403004, bez prokázání toho, že by žalobce prováděl jakékoliv nestandardní finanční operace nebo jakkoliv porušil platná ustanovení zákona o DPH nebo dokonce se závěrem, že by správce daně prokázal žalobci, že při provádění obdobných obchodů věděl nebo mohl vědět o účasti na daňovém podvodu. Obdobně bylo ve zdaňovacím období 8/2009 správcem daně prováděno vytýkácí řízení týkající se prověřování nadměrného odpočtu žalobce, mimo jiné z obchodních operací mezi společnostmi EGOWAY- Metal Trans – OLGESTION, při obchodování s obdobným sortimentem zboží. Z projednání zprávy o výsledku vytýkácího řízení č. j.: 375996/09/138934402119, které probíhalo v období od 12. 10. 2009 do 10. 12. 2009, nebyly správcem daně zjištěny nestandardní peněžní toky ani rozdíl ve výši daňové povinnosti, oproti údajům uvedeným žalobcem na přiznání k DPH za období srpen 2009, ačkoliv předmětné obchody ve zdaňovacím období proběhly za stejných podmínek jako obchodní případy zdaňovacího období 7/2009 a mezi stejnými společnostmi. Z

provedených daňových řízení za období srpen až prosinec 2009 je patrné, že za obdobných podmínek jako ve zdaňovacím období 7/2009, probíhaly mezi výše popisovanými obchodními partnery EGOWAY- MetalTrans – OLGESTION obchodní transakce s obdobným sortimentem, u nichž správce daně v tomto období nezjistil v provedených daňových řízeních důvod k doměření daně a neprokázal při existenci obdobných, ne-li totožných obchodních transakcí, pochybení žalobce ve vztahu k ustanovením zákona o DPH a taktéž neprokázal v rámci zhodnocení důkazních prostředků uvedených ve své zprávě své tvrzení, že se dodání zboží od společnosti EGOWAY z logiky věci nemohlo uskutečnit. Z výše uvedeného je tedy jednoznačně prokázáno, že se žalobce choval ve zdaňovacím období 7/2009, za které správce daně doměřil žalobci daň na vstupu, stejně, jako v jiných obdobích, která prošla kontrolou (bez zjištění pochybení). Byl zde totožný způsob financování, ale i ostatní okolnosti obchodních dodávek a zejména způsob předávání obchodního zboží, byl totožný. Vizte k tomu na straně 23 zprávy o daňové kontrole, kde správce daně konstatuje, že ve zdaňovacím období 9/2009-12/2009 jím nebylo zjištěno porušení zákona o DPH a daňový podvod na DPH nebyl správcem daně zjištěn. Žalobci je pak žalovaným dáváno za vinu, že věděl nebo měl vědět s ohledem na tvrzený logický, ničím nenarušený a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, o své účasti na domnělém daňovém podvodu. To vše za situace, když při stejném způsobu obchodování je indicií (pro žalovaného) údajného daňového podvodu pouze skutečnost dodavatele zboží společnosti EGOWAY – což byla společnost Liotta s.r.o., která dle vyjádření správce daně nedostala svým povinností odvodu DPH z dodaného zboží právě pro společnost EGOWAY. Podle názoru žalobce však veškeré okolnosti provedených obchodů v řetězci EGOWAY – MetalTrans – OLGESTION proběhly za totožných podmínek, kdy není obvyklé, aby žalobce znal dodavatele svých dodavatelů a byl schopen odlišit, kdy se který dodavatel na vyšší úrovni řetězce dostane do pozice potencionálního pachatele daňového podvodu. Je tedy s podivem, že žalovaný trvá na skutečnosti, že obdobná plnění provedená za stejných či obdobných podmínek, které jsou žalobci žalovaným přičítána k tíži, žalobce věděl nebo měl vědět, že se právě v období 7/2009 účastní domnělého daňového podvodu, když další obdobné dodávky provedené ve stejném řetězci EGOWAY- MetalTrans – OLGESTION za stejných či obdobných podmínek, nebyly daňovým podvodem zatíženy pouze na základě skutečnosti, že dodavatelem společnosti

EGOWAY byla v období 9-12/2009 společnost HILLINGDON s.r.o., která podle zjištění správce daně dostala svým daňovým povinností při dodávkách obdobného zboží společnosti EGOWAY. Z výše uvedeného tedy jednoznačně vyplývá, že se žalobce při obdobných dodávkách zboží v řetězci EGOWAY- MetalTrans – OLGESTION choval stejným způsobem v případech, kdy podle tvrzení žalovaného k daňovému podvodu nedošlo, tak i v případě, kdy dodavatelem společnosti EGOWAY byla společnost Liotta, při jejichž dodávkách došlo z její strany k údajnému daňovému podvodu, jehož spáchání žalobce nemohl nijak ovlivnit ani předjímat. Správcem daně (žalovaným) shromážděný, podle jeho názoru logický, ničím nenarušený a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě a jednoznačně prokazují skutečnost, že žalobce věděl či minimálně mohl vědět o své účasti na podvodném jednání za účelem získání výhody v systému fungování daně z přidané hodnoty, je zatížen zcela zásadní ztrátou logiky, spočívající v nevysvětlitelné skutečnosti, proč by se žalobce choval stejným způsobem při vědomé účasti na údajném daňovém podvodu jako v případech, kdy se domnělého podvodu prokazatelně neúčastnil. Výše uvedené skutečnosti tedy jednoznačně prokazují, že se žalobce neúčastnil domnělého daňového podvodu, že o

údajném daňovém podvodu nevěděl a ani způsob jeho obchodního chování nenasvědčuje tomu, že by se v případě účasti na domnělém podvodu choval jinak, než v případě dalších obchodních případů nezatížených domnělým daňovým podvodem.

VII. Vyjádření účastníků při druhém jednání soudu

O věci samé rozhodl soud po provedeném jednání, při němž žalobkyně i žalovaný setrvali na svých stanoviscích a odkázali na svá písemná podání. Žalobkyně upozornila na rozpor v úvahách žalovaného týkající se ceny kamer, zároveň zdůraznila, že sjednaná cena byla standardní.

VIII. Posouzení věci krajským soudem

Při přezkoumání napadeného rozhodnutí soud vycházel podle § 75 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (*dále jen „s. ř. s.“*) ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, podle § 75 odst. 2 s. ř. s. přezkoumal napadený výrok rozhodnutí v mezích žalobou včas uplatněných žalobních bodů, neshledal při tom vady podle § 76 odst. 2 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Žaloba není důvodná.

Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku neshledal existenci tří pochybení vytýkaných zdejší soudem žalovanému (konkrétně šlo o činění skutkových závěrů neopřených o důkazy, dále to, že skutkové závěry nebyly odvozeny z příslušných skutkových zjištění a konečně, že žalovaný vycházel jako z důkazu z usnesení o zahájení trestního stíhání). Nejvyšší správní soud uzavřel, že závěry žalovaného stran vědomosti žalobkyně o daňovém podvodu jsou plně přezkoumatelné, když se opírají o řetězec nepřímých důkazů. Z tohoto důvodu nemohl soud shledat důvodnou polemiku žalobkyně obsaženou ve vyjádření ke zrušujícímu rozsudku ohledně skutečnosti, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné.

Úvodem je nezbytné předeslat, že s ohledem na právě uvedené zaměřil soud svou pozornost toliko na otázku, zda správní orgány řádně odůvodnily závěr o vědění žalobkyně o tom, že obchodní případy, jichž se účastnila, jsou součástí podvodného řetězce. Pokud jde o obsáhlou argumentaci žalobkyně týkající se skutečnosti, že žalovaný nijak nerozporoval obchodování žalobkyně s obdobným zbožím v časově navazujících zdaňovacích obdobích, pak soud uvádí, že nejde o skutečnost, která by měla jakoukoliv relevanci pro nyní projednávanou věc. V první řadě žalobkyní zmiňovaná zdaňovací období nebyla předmětem napadeného rozhodnutí, soud nemá k dispozici spisový materiál týkající se daných období, zejména je však nezbytné zdůraznit, že jakákoliv dílčí skutková odlišnost (sama žalobkyně ve vyjádření uvedla, že v navazujících zdaňovacích obdobích se v řetězci vyskytovala jiná obchodní společnost) mohla způsobit, že výsledný skutkový stav mohl být zcela odlišný od projednávané věci.

Předmětem sporu mezi stranami je otázka naplnění podmínek pro odepření nároku na odpočet daně z plnění spočívajícího v nákupu zboží (elektroniky – kamer SONY, CANON a tzv. COA štítků Microsoft) přijatého žalobkyní od společnosti Egoway (dále jen „dodavatel“). Žalobkyně tvrdí, že ohledně daného obchodního případu neexistovaly

indicie, jež by svědčily o jakýchkoliv nesrovnalostech či riziku daňového podvodu ze strany dodavatele.

V souladu s judikaturou Soudního dvora Evropské unie, jak vyplývá např. z bodu 49 rozsudku vydaného ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11 (Mahagében, Péter Dávid), tížilo žalovaného důkazní břemeno, aby „*dostatečně právně prokázal objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že žalobce věděl nebo musel vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného jeho dodavatelem*“.

S ohledem na závěr, ke kterému dospěl Soudní dvůr Evropské unie například ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11 (Mahagében, Péter Dávid) v bodu 60 svého rozsudku, bylo povinností žalovaného nejprve prokázat, že zde „*existovaly náznaky vzbuzující podezření, že došlo k nesrovnalosti nebo podvodu*“, neboť teprve tehdy lze po žalobci požadovat „*aby si zjistil informace o druhém subjektu, u něhož zamýšlí nakoupit zboží či služby za účelem ujištění se o jeho věrohodnosti*“, resp. zjišťoval něco více, než je obvyklé. Jak je uvedeno v bodu 61 téhož rozsudku „*obecně nemůže daňový orgán vyžadovat, aby osoba povinná k dani, která chce uplatnit 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 s to uvedené zboží dodat a že splnil své povinnosti ohledně podání daňového přiznání a úhrady DPH, a tím se ujistila, že nedošlo k nesrovnalostem či podvodu u subjektu na vstupu, a dále aby v tomto ohledu měla k dispozici potřebné doklady*“.

K tomu, aby bylo možné dospět k závěru, že zde „*existovaly náznaky vzbuzující podezření, že došlo k nesrovnalosti nebo podvodu*“, bylo nejprve nezbytné prokázat, že se předmětná transakce a jakým konkrétním způsobem vymykala z běžných obchodních transakcí žalobkyní nebo běžných obchodních transakcí obvyklých u subjektů podnikajících ve stejném odvětví a srovnatelných se žalobcem. Aby bylo možné takové posouzení provést, bylo by nezbytné vyhodnotit, jakým způsobem žalobkyně běžně realizovala obdobné transakce, nebo, jakým způsobem obdobné transakce běžně realizují subjekty srovnatelné se žalobkyní podnikající ve stejném odvětví. Teprve porovnáním těchto zjištění se zjištěními učiněnými ohledně sporné transakce, by bylo možné dospět k závěru, zda se tato transakce oproti jiným a v čem vymykala.

Správní orgány této povinnosti dostály a konkrétním způsobem vymezily řadu indicií (nestandardností), z nichž je patrné, že žalobkyně se při uzavírání předmětné transakce bezdůvodně odchýlila od běžných (rozumných) podmínek realizace obdobných obchodů.

Nestandardní žalovaný předně shledal samotný charakter obchodovaného zboží a výši úplaty, kterou žalobkyně za zboží zaplatila. Soud se s pochybnostmi žalovaného jednoznačně ztotožňuje ve vztahu k obchodování tzv. COA štítky Microsoft. Jestliže je přímo na štítku uvedeno, že tento nemůže samostatně předmětem prodeje, a žalobkyně jej přesto nakupuje (a následně prodává) ve velkém množství (900 ks za cenu převyšující 27.000 Eur), pak jde o postup jasně vymykající se standardům běžně opatrného podnikatele, který představuje silnou indicii nasvědčující tomu, že daňový subjekt měl vědět, že se svou ekonomickou aktivitou účastní podvodu na dani z přidané hodnoty. Pokud jde o dílčí pochybnost žalovaného stran neobvyklé výše ceny obchodovaných kamer, soud se částečně ztotožňuje se skutečnostmi, jež uvedla při jednání žalobkyně. Závěr činěný správními orgány o tom, že nákupní cena kamer byla poloviční oproti ceně

běžné (jestliže žalovaný následně v jiné části rozhodnutí uvádí, že jde o cenu dvojnásobnou, jedná se o chybu v psaní) není správný, což vyplývá z prostého porovnání faktur vystavených dodavatelem a odpovědí společností Canon CZ s. r. o. a SONY, jež jsou součástí správního spisu. Z těchto listin je jasné patrné, že rozdíl mezi běžnou cenou kamer a cenou kamer v nyní posuzované transakci je výrazně nižší, než s jakým operuje žalovaný. Soud však zdůrazňuje, že to nic nemění na výsledném závěru žalovaného o nestandardnosti kupní ceny, neboť ani tak se nemohlo jednat o ziskovou operaci, když sjednaná cena ani u jednoho z typů kamer nedosáhla úrovně, za níž jí výrobce uvádí na trh. Výše úplaty vzbuzuje pochybnosti i z dalšího hlediska. Žalovaný v napadeném rozhodnutí poukázal na vyšší úroveň cen, za které žalobkyně kamery nakupovala od svého dodavatele, oproti cenám, za něž zboží následně prodávala společnosti Olgestion (dále jen „odběratel“). Výnosnost takto koncipované strategie měla být podle žalobkyně zabezpečena vratkami DPH, když okamžitá ztráta byla kryta půjčkami od společnosti STREGA. K tomu soud uvádí, že existence obchodního modelu, jehož fungování je závislé na půjčkách od třetího subjektu, a to zvláště za situace, v níž jsou dané půjčky bezúročné a v hotovosti vkládané na účet žalobce, rozhodně není okolností svědčící o obvyklém charakteru obchodování žalobce.

Pochybnosti vzbuzuje i samotná konstrukce spolupráce mezi dodavatelem, žalobkyní a odběratelem. Soud ve shodě s žalovaným neshledal žádný racionální důvod, na základě kterého dodavatel dodával odběrateli zboží skrze žalobkyni – v této souvislosti je nezbytné připomenout, že z důkazního řízení vyplývá, že jednatele dodavatele a odběratele se dobře znali, dokonce spolu udržovali blízký osobní vztah, není tedy zřejmé, proč si dané zboží nedodávali přímo (což je jistě ekonomicky výhodnější) a namísto toho volili řetězový charakter obchodní spolupráce.

Ve shodě s žalovaným lze za přinejmenším netypický označit i způsob sjednání transakce. Laxní přístup k vymezení smluvních podmínek (viz strana 12 dole napadeného rozhodnutí) jistě nepředstavuje porušení žádné zákonné povinnosti, platí však, že při obchodní transakci v hodnotě několika desítek tisíc eur, by měl vyvinout jednatel žalobkyně, jakožto osoba ze zákona mající v obchodní korporaci klíčové postavení (a to jak „dovnitř“ korporace při obchodním vedení, tak „navenek“) při právním jednání se třetími osobami maximální možnou míru opatrnosti. Jelikož jednatel žalobce tímto způsobem nejednal, lze danou skutečností označit ve světle výše uvedeného za další indicii zakládající vážné pochybnosti o standardním průběhu předmětného obchodu.

Soud uzavírá, že v rámci posuzovaného obchodního řetězce existují významné nestandardnosti (žalovaný dále hodnotí obrácený oběh zboží v obchodním řetězci – v podrobnostech viz strana 12 shora napadeného rozhodnutí), přičemž tyto nestandardnosti – všechny ve svém souhrnu coby koherentní řetězec nepřímých důkazů – opravňují závěr daňových orgánů, dle něhož žalobkyně o svém zapojení do podvodu na DPH přinejmenším vědět měla. Žalobkyně se v žalobě soustředí na zpochybnění jednotlivých dílčích argumentů správního orgánu, opomíjí však hodnotit celkový dojem, jímž transakce působí. Jestliže uvádí, že její postup je v podnikatelských vztazích běžný, pak se vždy jedná o zcela obecná tvrzení, aniž by žalobkyně prezentovala skutkovou verzi reality, která by mohla být předmětem důkazního řízení. Soud zároveň upozorňuje na to, že podle výše citované evropské judikatury C-80/11 a C-142/11 (Mahagében, Péter Dávid) unesení důkazního břemene správními orgány stran objektivních skutečností

nasvědčujících vědomému zapojení žalobkyně do podvodu na DPH bez dalšího nemusí znamenat automatické doměření daně – za této situace je na žalobkyni aby prokázala, že přijala dostatečná opatření, která po ní bylo možno rozumně požadovat. Povinností daňového subjektu totiž není jen zachovávat náležitou míru obezřetnosti, především vzhledem k povaze poskytovaných služeb, nýbrž i přijetí přiměřených opatření k zamezení podvodům. Nic takového však žalobkyně netvrdila, ani neprokazovala.

Žalobu soud shledal nedůvodnou, proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

VI. Náklady řízení

Náhradu nákladů řízení soud žádnému z účastníků podle § 60 odst. 1 s. ř. s. nepřiznal, protože žalobkyně ve věci úspěch neměla a žalovaný se práva na náhradu nákladů řízení výslovně vzdal.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku lze podat do dvou týdnů po jeho doručení kasační stížnost u Nejvyššího správního soudu. Lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

V Plzni dne 8. ledna 2019

Mgr. Alexandr Krysl
v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení: L. K.