



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: **MEGASTAR World s. r. o.**

sídlem Štramberská 1049/20, Vítkovice, 703 00 Ostrava

zastoupený JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem

sídlem Sádky 1605/2, 796 01 Prostějov

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**

sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 9. 2017, č. j. 38801/17/5300-21442-809464, ve věci daně z přidané hodnoty

takto :

I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 14. 9. 2017, č. j. 38801/17/5300-21442-809464 **se zrušuje** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 15 342 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce JUDr. Ing. Ondřeje Lichnovského, advokáta se sídlem Sádky 1605/2, 796 01 Prostějov.

Odůvodnění:

I. Žalobní body:

1. Žalobce se žalobou doručenou Krajskému soudu v Ostravě dne 15. 11. 2017 domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 9. 2017, č. j. 38801/17/5300-21442-809464 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 27. 4. 2016 a 28. 4. 2016, platební výměry na daň z přidané hodnoty za září 2013 až prosinec 2013. Žalobce podal za předmětná zdaňovací období daňová přiznání k DPH, ve kterých vykázal nadměrný odpočet z přijatých zdanitelných plnění od společnosti Emes - Ost s. r. o. (dále jen „Emes“) v souvislosti s následným osvobozením plnění při dodání zboží do jiného členského státu, společnosti ACRX Corporation Ltd. (dále jen „ACRX“). Na základě výsledků daňové kontroly vyloučil správce daně uplatněný nárok na odpočet z důvodu, že žalobce věděl, že se svým plněním stane součástí podvodu na DPH. Žalobce považuje žalované rozhodnutí za nezákonné. Podle žalovaného došlo k účelovému vytvoření řetězce společností Gamexi s. r. o. (dále jen „Gamexi“), Robinia Trading s. r. o. (dále jen „Robinia“), GSB Trade s. r. o. (dále jen „GSB“), AZ Group Czech s. r. o. (dále jen „AZ“), Emes, žalobce a ACRX, prostřednictvím kterého si uvedené společnosti vzájemně přeprodaly zboží, které bylo výlučně za tímto účelem dovezeno ze zahraničí, a toto zboží bylo následně vyvezeno žalobcem do jiného členského státu. Žalobce podle správce daně i žalovaného zaujímal v řetězci post tzv. brokera, tedy plátce, který má nejčastěji za úkol inkasovat na konci tuzemského řetězce nadměrný odpočet. Podle žalobce žalovaný a správce daně nesprávně posoudili otázku neunesení důkazního břemene.
2. Předně nebyla prokázána existence daňového podvodu. Správce daně uzavřel, že se podvodu dopustila společnost GSB, u které byla zjištěna chybějící daň. Podle žalovaného byla identifikována chybějící daň u společností AZ, GSB a Gamexi. Žalobce přitom nebyl na doplnění dokazování a změnu skutkových tvrzení a právního posouzení nijak upozorněn. Společnost AZ je nekontaktní, takže u ní nemohlo dojít k prokázání daňové ztráty. Správce daně u společnosti GSB uzavřel, že za 3. čtvrtletí 2013 neprokázala faktické uskutečnění plnění, nebyla tak povinna přiznat ani zaplatit daň a nemohla u ní vzniknout žádná ztráta. Podobně je tomu u společnosti Gamexi, u které žalovaný zjistil, že nebyla deklarována žádná plnění uskutečněná pro společnost Robinia, ze kterého nebyla přiznána ani odvedena daň. Za tohoto stavu tedy nelze hovořit o prokázání existence daňové ztráty. Žalobce zdůraznil, že nekontaktnost některého ze subjektů není důkazem podvodu a že

podezřelé okolnosti byly identifikovány u, od žalobce vzdálených subjektů, se kterými neměl a nemohl mít nic společného.

3. Dále žalobce namítal, že žalovaný a správce daně nesprávně posoudili okolnosti, ze kterých dovozovali, že žalobce věděl nebo mohl vědět o tom, že přijal či uskutečnil plnění v řetězci zasaženém daňovým podvodem. Konkrétně žalobce namítl chybné vyhodnocení skutečnosti, že nebyly uzavírány písemné smlouvy, že zboží bylo označeno pouze obecně, že neexistovala kontrola kvality zboží, že žalobce nesledoval vývoj cen na trhu, že jednatele žalobce nebyli dostatečně informováni, že mezi doklady existují rozpory, že společnost AZ platila odběratelům různé ceny, že zboží bylo pouze napodobeninou a chybné posouzení působení pana F. B. mladšího. Správce daně a žalovaný tak nesplnili důkazní povinnost ohledně zjištění relevantních objektivních okolností, ze kterých by bylo možno usuzovat účast žalobce na daňovém podvodu.
4. Žalovaný a správce daně dále nepřihlédli k tomu, že žalobce přijal rozumná opatření k zamezení účasti na daňovém podvodu. Žalovaný vytýkal žalobci, že nevedl podrobnou smluvní dokumentaci včetně záruk, závad zboží či postupu v případě zjištění vad. Žalobci není jasné, jak by taková podrobná písemná smluvní dokumentace mohla zabránit tomu, aby některý vzdálený subjekt v dodavatelském řetězci následně DPH neodvedl. Podle žalovaného žalobce neověřoval obchodní partnery. Podle žalobce by byl povinen podrobněji prověřovat své obchodní partnery teprve poté, co by mu byly známy prvotní pochybnosti, nikoliv automaticky. Nadto žalobce si své dodavatele před uzavřením smlouvy standardně prověřil na základě veřejně dostupných informací. Podle žalovaného žalobce nedostatečně prověřoval původ zboží a jeho kvality. S tím žalobce nesouhlasí, neboť původ zboží byl evidentně zjištěl pomocí internetu. Žalobce se nadto pokoušel zjistit identitu dodavatele společnosti AZ, avšak marně. V praxi totiž není vůbec obvyklé, aby dodavatel svému odběrateli ochotně sděloval informace o identitě svého dodavatele, neboť by tím riskoval, že se odběratel pro příště obrátí přímo na tohoto dodavatele a on tak přijde o zisk z realizovaného obchodu.
5. Podle žalovaného měl žalobce požadovat využití zvláštního způsobu zajištění daně podle § 109a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“). Podle žalobce však nebylo jeho povinností bez dalšího předpokládat, že jeho dodavatel daň neuhradí. Nadto to nebyl přímý dodavatel žalobce, kdo neměl odvést do státního rozpočtu daň. V řízení nebylo zjištěno, že by daňová ztráta z předmětných obchodů vznikla u společnosti Emes nebo AZ. Tento závěr žalovaného je tak zcela mylný. Žalobce poukázal na postup Generálního finančního ředitelství při nákupu mobilních telefonů od dodavatele, u kterých v té době již 11 měsíců probíhala kontrola kvůli podezřením z podvodu na DPH.
6. Dále žalobce namítl vady při dokazování. Přestože žalovaný prováděl v odvolacím řízení dokazování, nepostupoval v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu a před vydáním rozhodnutí žalobce neseznámil se zjištěnými skutečnostmi a důkazy. Žalobce v rámci odvolání mimo jiné předložil znalecký posudek znaleckého ústavu Česká znalecká a. s., znalce v oboru ekonomika, který byl zhotoven pro jeho primární použití v trestním řízení vedeném u Krajského soudu v Ostravě pod sp. zn. 49 T 7/2015, jehož závěry však mají

značný význam rovněž pro řízení daňové, neboť se týkají stěžejní otázky pro posouzení nároku na odpočet žalobce, a to z hlediska ekonomických otázek, které se pojily s obchodováním žalobce v rámci předmětného řetězce, který byl do té doby v daňovém řízení zcela opomíjen. Je přitom zřejmé, že právě posouzení toho, zda se v případě žalobce jednalo o reálnou ekonomickou činnost a zda mělo jednání žalobce ekonomickou logiku, má význam pro hodnocení dobré víry žalobce, že se žádného podvodu neúčastnil. Z nedostatečného vyjádření žalovaného však žalobce není schopen dovodit, zda žalovaný vůbec předmětný znalecký posudek k důkazu provedl, nebo zda jej provést odmítl a proč; pokud jej provedl, jaké skutečnosti z něj zjistil, eventuálně, proč jsou zjištění znalce pro věc bezvýznamná. Tato část napadeného rozhodnutí je nepřezkoumatelná. Měl - li žalovaný o závěrech znalce pochybnosti, měl se je pokusit odstranit výsledkem znalce. Dále žalobce navrhl k výsledku svědky - zaměstnance žalobce a společnosti STARCOM, kteří v předmětném období pracovali ve skladu, a jejichž výpovědi byly zachyceny v protokolu z hlavního líčení ve shora uvedené trestní věci. Žalovaný je však neprovedl a současně naprosto opomenul k důkazu doložený protokol z hlavního líčení. Dále se žalovaný dopustil selektivního hodnocení ICQ komunikace mezi žalobcem a jeho dodavatelem, když ty pasáže, které prokazují dobrou víru žalobce ve standardnost obchodu s dodavatelem, správce daně, resp. žalovaný ponechal stranou bez jakéhokoli vyhodnocení.

7. Konečně žalobce namítl, že je na místě aplikovat zákonné určení vyplývající z § 109 odst. 1 písm. a) zákona o DPH, a že nepožadoval zrušení platebních výměrů a vrácení věci správci daně k dalšímu řízení, ale zrušení platebních výměrů, které neměly být vůbec vydány.

II. Stanovisko žalovaného:

8. Žalovaný s názory žalobce v žalobě nesouhlasil, a proto navrhl zamítnutí žaloby. Odkázal na své napadené rozhodnutí, s tím, že se v něm vypořádal jak s existencí daňového podvodu, tak s existencí objektivních okolností, na základě nichž žalobce věděl nebo vědět měl a mohl, že účetní transakce jsou zasaženy daňovým podvodem, tak s nepřijetím rozumných opatření. Co se týče nákupu mobilních telefonů Generálním finančním ředitelstvím, nelze aplikovat pravidla týkající se podvodů na dani z přidané hodnoty na subjekt, který si nárok na odpočet daně neuplatňuje. K námitce přezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaný odkázal na konstantní judikaturu Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu; napadené rozhodnutí je podle něj plně přezkoumatelné, neboť z něj je zřejmé, jak žalovaný rozhodl, jakými úvahami se řídil při posouzení toho, zda si žalobce uplatnil nárok na odpočet daně z přidané hodnoty za předmětná zdaňovací období v souladu se zákonem, a je z něj zcela zřejmý závěr o vědomé účasti žalobce na transakcích zasažených daňovým podvodem. Vypořádal se rovněž se všemi odvolacími námitkami. Postupoval v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu, důkazy hodnotil jednotlivě a ve vzájemných souvislostech a přihlédl přitom ke všemu, co vyšlo v řízení najevo. Neprovedení některých žalobcem navržených důkazních prostředků žalovaný vždy řádně odůvodnil. Důkazy nehodnotil jednostranně, účelově a v neprospěch žalobce. K porušení § 115 odst. 2 daňového řádu nedošlo, neboť povinnost seznámit daňový subjekt s nově zjištěnými skutečnostmi a hodnocením důkazů má žalovaný v případě, kdy se jedná o nová skutková zjištění, pocházející z vlastní činnosti žalovaného; není nutno seznamovat žalobce s hodnocením důkazů v případě, kdy důkazní prostředky byly předloženy žalobcem a ten zná jejich obsah, seznámení podle § 115 odst. 2 daňového řádu by tak suplovalo odvolání.

Co se týče neprovedeního výsledku svědků, žalovaný poukázal na napadené rozhodnutí, kde řádně odůvodnil, proč nepřistoupil k výsledku paní Tesarczykové a zaměstnanců skladu žalobce a personálně propojené společnosti STARCOM International s. r. o. (dále jen „STARCOM“). Žalovaný není povinen provést všechny navržené důkazy, neprovedení důkazů musí odůvodnit, což se také stalo. Co se týče předloženého znaleckého posudku, žalovaný rovněž odkázal na napadené rozhodnutí; zdůraznil přitom, že znalci nepřísluší právně kvalifikovat skutkové okolnosti případu, což spadá do pravomoci výlučně správce daně, resp. žalovaného. Co se týče možnosti využít institut ručení, tuto žalovaný neshledal, protože ručení je institutem při placení daně, v případě daňového podvodu však je upřednostněna pravomoc správce daně vést daňové nalézací řízení, jehož účelem je správné zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady.

III. Posouzení krajským soudem:

9. Krajský soud poté, co zjistil, že žaloba byla podána včas ve lhůtě dvou měsíců po doručení písemného vyhotovení rozhodnutí žalovaného žalobci, tedy v souladu s ust. § 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb. soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), přezkoumal napadené rozhodnutí v souladu s ust. § 75 odst. 2 s. ř. s. v mezích žalobních bodů a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.

IV. Zjištění ze správního spisu:

10. Ze správního spisu krajský soud zjistil následující: Žalobce měl jako hlavní ekonomickou činnost velkoobchod s počítačovým a komunikačním zařízením. Dne 14. 1. 2014 byla u žalobce zahájena daňová kontrola na dani z přidané hodnoty za listopad, dne 11. 2. 2014 za prosinec 2013 a dne 30. 10. 2014 za duben až prosinec 2012 a leden až říjen 2013, při zahájení daňových kontrol byl žalobce vyzván k popisu průběhu dodávek od společnosti Emes a vůči společnosti ACRX, ke sdělení nejvýznamnějších dodavatelů zboží v uvedených obdobích a k předložení veškerých důkazních prostředků, prokazujících osvobození při dodání zboží do jiného členského státu. Dne 6. 11. 2015 byl žalobce vyzván, aby se vyjádřil k výsledkům kontrolních zjištění za předmětná zdaňovací období. Na výzvu žalobce reagoval dne 25. 2. 2016; ve vyjádření mj. rozporuje hodnocení ICQ komunikace, učiněnou správcem daně, a navrhuje výslech svědků M. H., V. H., F. B., M. K., J. K. a D. H. Správce daně, aniž by změnil kontrolní zjištění, vypracoval zprávy o daňových kontrolách a tyto s ohledem na nedostavení se k jejich projednání dne 13. 4. 2016 odeslal žalobci. Ze zpráv o daňových kontrolách vyplývá, že podle správce daně podvodný řetězec tvoří společnosti GSB, AZ, Emes, žalobce a ACRX, žalobce byl v pozici tzv. brokera, chybějící daň byla zjištěna u společnosti GSB, která je nekontaktní, nevykonávající reálnou obchodní činnost a do jejíhož vedení byl účelově instalován cizí státní příslušník. Následně rozhodl předmětnými platebními výměry, kterými byla žalobci za zdaňovací období září – prosinec 2013 doměřena DPH odchylně od daně, kterou si žalobce sám vyčíslil v daňových přiznáních k DPH za předmětná zdaňovací období, a to z důvodu vyloučení nároku na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění (výpočetní technika, komunikační zařízení a příslušenství k tomuto zboží) od dodavatele Emes.

11. V odvolání proti platebním výměrům, postupně doplňovaném, žalobce mj. vytknul správci daně chybně hodnocenou ICQ komunikaci, nedostatečně zjištěný skutkový stav z důvodu selektivně provedených svědeckých výpovědí a navrhl k důkazu znalecký posudek České znalecké a. s. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uzavřel, že došlo k narušení principu neutrality daně, když žalobce uplatňoval nárok na odpočet daně na vstupu za nákup předmětného zboží a na výstupu deklaroval jeho dodání do jiného členského státu osvobozené od daně, přičemž předmětná přijatá plnění byla prodávána v řetězci společností, skládajících se ze společností Gamexi, Robinia, GSB, AZ, Emes, žalobce a ACRX, zasažených podvodem na DPH. Chybějící daň byla zjištěna u společností AZ, GSB a Gamexi. Žalobce prokazatelně vědět mohl a měl, že dané obchody, kterých se zúčastnil, jsou zatíženy podvodným jednáním, nepřijal taková opatření, která by jeho účasti na podvodném jednání vyloučila, a nepočínal si tedy dostatečně obezřetně. Proto žalovaný napadené rozhodnutí, napadené platební výměry potvrdil.

V. Posouzení žalobních námitek:

12. Krajský soud se nejprve zabýval námitkou procesních pochybení při dokazování, které mohly mít za následek nesprávné rozhodnutí ve věci.

Opomenutí svědkové:

13. Žalobce předně namítal opomenuté svědky, které nevyslechl ani správce daně a k odvolací námitce ani žalovaný; současně žalobce namítl, že žalovaný opomenul k důkazu doložený protokol z hlavního líčení. Zaměstnanci pracující ve skladu, kteří měli na starost manipulaci se zbožím, sjednávání dopravy zboží k odběratelům a mnohdy osobně komunikovali s odběrateli, mohli poskytnout správci daně důležité informace o fungování obchodu žalobce.

14. Z odvolání žalobce vyplývá, že v oddíle nadepsaném „III. Nedostatky provedeného dokazování“, žalobce namítá, že „je s podivem, že správce daně v řízení provedl svědecké výsledky zaměstnanců skladu společnosti TRANS, se kterým měla smluvní vztah společnost AZ a Emes, avšak ze zaměstnanců pracujících u daňového subjektu, eventuálně i u společnosti STARCOM, která byla personálně propojena, a jejíž obchody fungovaly obdobně, nevyslechl nikoho (...). Bylo však ovšem možno reálně očekávat, že zaměstnanci pracující ve skladu, kteří měli na starost manipulaci se zbožím, sjednáváním dopravy zboží k odběratelům a mnohdy i osobně komunikovali s odběrateli, poskytnou správci daně důležité informace o fungování obchodu daňového subjektu. Správce daně však výsledky důležitých svědků neprovedl, kdy mimo jiné i z tohoto důvodu dospěl v řízení k neúplným a mnohdy nesprávným skutkovým zjištěním (...). S ohledem na skutečnost, že v probíhajícím trestním řízení před Krajským soudem v Ostravě byly v rámci hlavního líčení provedeny výsledky svědků, a to mimo jiné právě zaměstnanců či bývalých zaměstnanců daňového subjektu a společnosti STARCOM, dokládá daňový subjekt jako důkazní prostředek příslušnou část protokolu pořízeného z hlavního líčení. Usutečněné svědecké výpovědi prokazují mnohé důležité skutečnosti týkající se realizace obchodu daňového subjektu, zejména co se týče kontrol zboží, ale například také komunikace s odběrateli apod. Bude-li to odvolací orgán považovat za nezbytné, navrhuje daňový subjekt doplnění dokazování provedením výsledku předmětných osob přímo v daňovém řízení“.

K doplnění odvolání je přiložena část protokolu z hlavního líčení vedeného u Krajského soudu v Ostravě pod sp. zn. 49 T 7/2015, zahrnující výpovědi několika svědků.

15. Ke shora citované odvolací námitce se žalovaný vyjádřil v bodě 100 – 101 napadeného rozhodnutí. Žalovaný uzavřel, že žalobce nekonkretizoval, kdo měl být oním důležitým svědkem, jehož svědeckou výpověď správce daně neprovedl. Výslovně se žalovaný vyjádřil k tomu, že nepovažuje za nezbytné doplnit dokazování provedením výslechu paní T., která v rozhodném období pracovala ve skladu žalobce, neboť „z její výpovědi v probíhajícím trestním řízení nevyplyvá, že by byla schopna s jistotou určit, zda se zboží ve skladu odvolatele fyzicky opakovalo“. Rovněž tak nepovažoval žalovaný za nezbytné provedení svědeckých výpovědí zaměstnanců personálně propojené společnosti STARCOM, a to s ohledem na to, že se jedná o jiný daňový subjekt.
16. Podle § 92 odst. 6 daňového řádu, *navrhuje – li v řízení účast třetí osoby daňový subjekt, je povinen současně s návrhem sdělit správci daně potřebné údaje o této třetí osobě a informaci o tom, které skutečnosti hodlá účastí této třetí osoby prokázat nebo vysvětlit, popř. jiný důvod účasti, Není – li návrhu vyhověno, správce daně o tom vyrozumí daňový subjekt s uvedením důvodů.*
17. Z uvedeného je patrné, že žalobce důkazní návrh na výsledky svědků nevznosl. Jeho odvolací námitka je vedena pouze v obecné rovině, kdy polemizuje s výběrem důkazních prostředků – s provedenými výsledky svědků. Žalobce netvrdí žádné skutečnosti, které by měli jiní svědci potvrdit či vyvrátit a neuvádí, jaké konkrétní osoby k výsledku navrhuje. I kdyby bylo možno jeho odvolací námitku považovat za návrh na doplnění dokazování provedením výslechu „předmětných osob“, žalobce jej podmínil tím, že to odvolací orgán bude považovat za nezbytné. K tomu se žalovaný jednoznačně vyjádřil tak, že to za nezbytné nepovažuje. Vzhledem k obecnosti odvolací námitky krajský soud považuje toto její vypořádání za zcela dostatečné. Co se týče svědků, jejichž identita měla vyplynout z protokolu o trestním řízení, v protokole o trestním řízení jsou zachyceny výsledky mnoha osob, též osob, které nepracují ve skladu žalobce, ani ve skladu společnosti STARCOM. Měl-li žalobce za to, že některé z těchto osob je třeba vyslechnout, měl ve smyslu shora uvedeného § 92 odst. 6 daňového řádu uvést konkrétně, které a k čemu mají vypovídat. V odvolání zmínil pouze svědkyni T. a s její výpovědi se žalovaný shora uvedeným způsobem vypořádal. Krajský soud pro úplnost dodává, že identifikaci osob, které by žalobce požadoval vyslechnout, a konkrétní skutečnosti, které mají prokázat, žalobce neuvedl ani v žalobě. Tuto žalobní námitku tak soud nepovažuje za důvodnou.

Znalecký posudek:

18. Žalobce dále namítl, že žalovaný se nevypořádal s jeho důkazním návrhem znaleckého posudku společnosti Česká znalecká, a. s. Z doplnění odvolání ze dne 13. 3. 2017 vyplývá, že žalobce navrhl provést důkaz tímto znaleckým posudkem, neboť z něj mj. mělo vyplývat, že zisk z obchodních transakcí včetně těch, které spadaly do řetězového podvodu, zůstával přímo u žalobce, tedy nebyl nijak transferován jiným subjektům, což je jedním ze znaků řetězových obchodů. Z napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalovaný se

k návrhu na provedení znaleckého posudku Česká znalecká a. s. vyjádřil v bodě 107 napadeného rozhodnutí s tím, že „ze znaleckého posudku objednaného odvolatelem není seznatelné, na základě jakých skutečností došel znalec k závěru, že zkoumáním a dokazováním ekonomických a technických parametrů obchodně-podnikatelské činnosti, nebyla indikována žádná fakta/skutečnosti, které by poukazovala či přímo prokazovala, že jsou subjekty Megastar World a Starcom International v karusovém obchodu vědomě. Na několika místech ve znaleckém posudku však znalec připouští, že byl limitován podklady, které mu poskytl sám odvolatel. Závěr, který naprosto vylučuje fakta či skutečnosti, které by poukazovaly či přímo prokazovaly vědomou účast odvolatele v tzv. karuselovém obchodu, se navíc jeví značně účelově, jelikož sám odvolatel v obsáhlém prvním doplnění odvolání připouští, že mnohé takové skutečnosti existovaly, ale tvrdí, že nejsou dostatečné proto, aby prokazovaly vědomé zapojení odvolatele do podvodu na DPH. Znalecký posudek objednaný objednatelem tak nemůže vyvrátit veškeré skutečnosti zjištěné správcem daně. Tato odvolací námitka je proto lichá“.

19. V posuzované věci není sporu o tom, že jediným důvodem, pro který byl žalobci odepřen nárok na odpočet DPH, je účast žalobce na podvodu na DPH, nikoliv nesplnění zákonem stanovených podmínek pro vznik nároku na odpočet. Jak dovodila konstantní judikatura, v takovém případě má důkazní povinnost k relevantním skutečnostem stran povědomosti či účasti žalobce na daňovém podvodu správce daně (srov. zejména rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60). Správce daně a žalovaný tak měli nejen povinnost zjistit co nejúplněji skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně, vyplývající jim z § 92 odst. 2 daňového řádu, ale nadto je tížila důkazní povinnost ke skutečnostem, svědčícím o účasti žalobce na daňovém podvodu. Pokud za této situace žalobce navrhl k prokázání svých tvrzení, odporujících závěru žalovaného o existenci objektivních okolností svědčících o karuselovém podvodu, znalecký posudek, byl žalovaný povinen se s tímto důkazním návrhem vypořádat; buď jej zamítnout a uvést jasné stanovisko k tomu, proč, aby bylo zřejmé, zda šlo o nadbytečný důkaz proto, že se vůbec nevztahuje k předmětu řízení, nebo proto, že objasňovaná skutečnost byla již dostatečně prokázána důkazy jinými, či proto, že šlo o návrh na opatření a provedení důkazu k dokazované skutečnosti vůbec nezjistitelné nebo důkazu objektivně neexistujícího či obvyklými zákonnými postupy nedostupného, nebo jedná-li se o návrh nezpůsobilý způsobit ověřit ani vyvrátit dokazovanou skutečnost. Pokud jej žalovaný provedl, byl povinen jej zhodnotit. Měl-li za to, že je nutno jej doplnit nebo vyjasnit údaje v něm uvedené, byl povinen ustanovit znalce, který posudek zpracoval, jako znalce v daném řízení, a podle povahy věci mu buď uložit doplnění posudku písemně, nebo jej jako znalce vyslechnout (srov. Daňový řád. Komentář. Praha 2011; k § 95).

20. Daňový řád nepředepisuje postup a ani neurčuje váhu jednotlivých důkazů tím, že by některým důkazům přiznávaly vyšší pravdivostní hodnotu nebo naopak určitým důkazním prostředkům důkazní sílu zcela nebo zčásti odpíraly. Naopak, hodnocení důkazů ponechává na úvaze správce daně, resp. žalovaného (§ 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, resp. § 8 daňového řádu). Přisuzování hodnoty pravdivosti jednotlivým důkazům se děje jejich vyhodnocením jednotlivě i v jejich vzájemné souvislosti. Ačkoli to ze zásady volného hodnocení důkazů neplyne, platí v daňovém řízení, i s ohledem na soudní judikaturu, privilegování některých důkazních prostředků, a to zejména veřejných listin a znaleckých posudků. Veřejné listiny obvykle prokazují, že jde o akt toho, kdo listinu vydal, a není-li prokázán opak, i pravdivost toho, co je v nich zapsáno.

Znalecké posudky pak požívají statut vyššího důkazu proto, že zpravidla osvědčují vysoce odborné otázky, k jejichž zodpovězení nemá rozhodující orgán (správce daně, či správní soud) tak vysokou erudici jako právě znalec, či znalecký ústav z toho kterého oboru. K hodnocení znaleckých posudků je proto třeba vždy přistupovat uvažlivě a v případě pochybností je třeba tyto vždy vyvrátit či potvrdit výpovědi znalce v souladu s § 95 odst. 4 daňového řádu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne č. j. 7 Afs 86/2013-21 z 31. 10. 2013).

21. Lze sice přisvědčit žalovanému, že úkolem znaleckého zkoumání je prokázání skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně, závisí-li rozhodnutí na posouzení otázek, k nimž je třeba odborných znalostí, které správce daně nemá, a nikoliv k učinění právních závěrů, což závěr o tom, zda žalobce věděl či vědět měl a mohl, že se účastní daňového podvodu, nepochybně je. Z navrženého znaleckého posudku však podle žalobce mohly být zjištěny skutečnosti, které svědčí či nesvědčí o účasti žalobce v karuselovém podvodu. Žalovaný tak byl povinen se v napadeném rozhodnutí s tímto důkazním návrhem vypořádat, jak bylo uvedeno výše. Nepostupoval tak, dopustil se tím procesního pochybení, které mohlo mít za následek nesprávné rozhodnutí věci. Tato žalobní námitka je tak důvodná.

ICQ komunikace:

22. K žalobní námitce selektivního hodnocení ICQ komunikace v tom smyslu, že žalovaný a správce daně ICQ komunikaci považuje za interpretovanou účelově a překrouceně tak, aby správci daně vyhovovala, žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že žalobce sice zaslal žalovanému ICQ komunikaci použitou ve shora zmiňovaném trestním řízení, na základě které nedošlo ke změně v rozhodnutí odvolacího orgánu, neboť správce daně jí měl k dispozici a zahrnul do svých závěrů. Závěry správce daně, týkající se ICQ komunikace, obsahuje zpráva o daňové kontrole a správce daně z ní dovodil, že se F. B. mladší zapojil do obchodování se spřátelenou společností Emes, ve které byl jednatelem M. K., ale kterou fakticky ovládal F. B., který vystupoval ve vztahu k jednatelem a vlastníkem společnosti Emes jako jeho nadřízený. Dále z ní dovodil, že společností STARCOM a žalobce bylo úplně jedno, s jakým zbožím obchodují, jaká je jednotková cena tohoto zboží, kdo je odběratelem zboží, řešili pouze celkový objem zboží v daném měsíci s tím, že obrat vždy navrhoval F. B. ml. K tomu krajský soud dodává, že zodpovězení otázky správnosti vyhodnocení ICQ komunikace úzce souvisí se shora nastíněnou otázkou znaleckého posudku České znalecké a. s., který se právě k ekonomickým parametrům obchodování žalobce měl vyjádřit. Teprve poté, co bude zhodnocen tento znalecký posudek a dopad z něj zjištěných či nezjištěných skutečností na skutkový závěr v posuzované věci, bude možné případně posoudit závěry správce daně shrnuté ve zprávách o daňové kontrole s takto zjištěnými skutečnostmi a porovnat je, zda ob stojí. S ohledem na to krajský soud se dále k této žalobní námitce nevyjadřuje pro předčasnost.

Porušení § 115 odst. 2 daňového řádu:

23. Žalobce dále namítal, že v odvolacím řízení došlo ke změně skutkových zjištění, s čímž nebyl seznámen, nebyl seznámen ani s tím, že bylo provedeno dokazování.
24. Podle § 115 odst. 2 daňového řádu, *provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.*
25. Smyslem citovaného ustanovení je poskytnout odvolateli prostor k tomu, aby se dalšími důkazními prostředky pokusil zvrátit skutková zjištění, z nichž hodlá odvolací orgán vycházet, považuje-li je za nesprávná nebo neúplná, a zabránit tak případným vadám odvolacího řízení a rozhodnutí, a - v případě změny právního posouzení - aby rozhodnutí pro něj nebylo překvapivé. Úprava reaguje na to, že v daňovém řízení neplatí ani koncentrace řízení ani zákaz reformatio in peius a odvolací řízení je vedeno v režimu plné apelace; odvolací orgán posuzuje věc svébytně, není nijak omezen v provádění dokazování a v případě rozhodnutí podle pomůcek může zvolit jiné pomůcky než prvostupňový správce daně (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 12. 2014, č. j. 7 Afs 142/2014 - 28 nebo ze dne 30. 1. 2015, č. j. 5 Afs 143/2014 - 29). Pokud by daňový subjekt neměl možnost na nově zjištěný skutkový či právní stav věci reagovat, došlo by k porušení dvojinstančnosti řízení.
26. K otázce porušení dvojinstančnosti řízení se Nejvyšší správní soud vyjádřil např. v rozsudku ze dne 19. července 2018 č. j. 7 Afs 148/2018 - 44, kdy uvedl, „že rozhodnutí správce daně a stěžovatele tvoří jeden celek a stěžovatel je v odvolacím řízení oprávněn vady prvostupňového rozhodnutí napravit, a to včetně zjišťování skutkového stavu, musí při tom však dostát základním zásadám daňového procesu (usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 12. 2009, č. j. 7 Afs 36/2008 - 134, publ. pod č. 2026/2010 Sb. NSS). Součástí zásady dvojinstančnosti je pak poskytnutí dostatečného prostoru daňovému subjektu v těch případech, kdy má být rozhodnutí odvolacího orgánu založené buďto na jiných skutkových okolnostech, nebo na zcela odlišném právním posouzení zjištěného skutkového stavu (viz § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád). Pokud by totiž daňovému subjektu v takové situaci nebylo umožněno na změnu zjištěného skutkového stavu či právního názoru adekvátně reagovat, jednalo by se z jeho pohledu o překvapivé rozhodnutí vydané bez možnosti obrany a porušující tak zásadu dvojinstančnosti (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 5. 2005, č. j. 4 Afs 34/2003 - 74, nebo ze dne 1. 2. 2010, č. j. 5 Afs 68/2009 - 113, publ. pod č. 2036/2010 Sb. NSS)“.
27. Právě o takovou situaci se jedná v projednávaném případě. Žalovaný sice neprováděl dokazování, přesto je jeho rozhodnutí na nových skutečnostech založeno, neboť změnil řetězec, ve kterém mělo dojít k podvodu na DPH, a subjekty, u kterých byla identifikována chybějící daň. Ačkoliv k této změně o skutkovém stavu věci dospěl bez nově provedeného dokazování, bylo by proti smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu pouze z tohoto důvodu úpravu zde obsaženou z aplikace na danou věc vyloučit. Neseznámil-li žalovaný žalobce před rozhodnutím s nově zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je

prokazují, znemožnil mu tím na nově ustanovený skutkový stav reagovat a tomu přizpůsobit svou obranu. Krajský soud tak i tuto žalobní námitku shledal důvodnou, neboť se žalovaný dopustil procesního pochybení, které mohlo mít za následek nesprávné rozhodnutí věci.

VI. Závěr a náhrada nákladů řízení

28. Krajský soud uzavřel, že vzhledem k důvodnosti žalobní námitky, týkající se důkazního návrhu znaleckého posudku Česká znalecká a. s., a námitky porušení ust. § 115 odst. 2 daňového řádu, skutkový stav tak, jak byl podkladem pro napadené rozhodnutí, neobstojí, neboť došlo k procesnímu pochybení při dokazování, které mohlo mít vliv na rozhodnutí ve věci. Krajský soud se tedy nezabýval žalobními námitkami směřujícími do závěru o samotném daňovém podvodu, jeho existence a účasti žalobce na něm, a k aplikaci ručení podle § 109 zákona o DPH, neboť je to v tuto chvíli předčasné. Soud napadené rozhodnutí postupem podle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, ve kterém se žalovaný vypořádá s důkazním návrhem znaleckým posudkem České znalecké a. s., a buď jej provede a učiní z něj zjištění potřebná pro stanovení daně a tyto vyhodnotí spolu s dalšími zjištěnými skutečnostmi, popřípadě pokud zjištění neučiní, uvede proč, anebo tento důkaz neprovede a své zamítavé rozhodnutí v tomto směru odůvodní. Žalovaný neopomene v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu v případě, kdy jeho rozhodnutí bude založeno na skutkovém stavu zjištěném odlišně od závěru správce daně, žalobce s nově zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, seznámit a umožní žalobci se k nim vyjádřit.
29. Vzhledem k tomu, že v řízení byl plně procesně úspěšný žalobce, vzniklo mu v souladu s ust. § 60 odst. 1 s. ř. s. právo na náhradu nákladů řízení, k jejichž náhradě soud žalovaného zavázal. Náklady řízení žalobce představují zaplacený soudní poplatek za podání žaloby ve výši 3 000 Kč, dále odměna ze zastoupení advokátem podle vyhlášky č. 177/1996 Sb. ve výši 3 100 Kč, podle § 7 bod 5 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., a to za tři úkony právní služby, příprava převzetí zastoupení, sepsání žaloby a vyjádření ke stanovisku žalovaného, podle § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky, a třikrát režijní paušál ve výši 300 Kč za každý z těchto úkonů právní služby podle § 13 odst. 3 vyhlášky, dále DPH z těchto částek s výjimkou zaplaceného soudního poplatku podle § 57 odst. 2 s. ř. s. Všechny tyto náklady řízení podle obsahu spisu žalobci prokazatelně vznikly a jedná se o náklady nezbytně nutné k uplatnění jeho práva. Soud proto žalovaného k jejich zaplacení zavázal, a to k rukám zástupce žalobce podle § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb. občanského soudního řádu ve spojení s ust. § 64 s. ř. s. Lhůtu k zaplacení soud stanovil v souladu s ust. § 160 odst. 1 občanského soudního řádu, neboť tato lhůta je přiměřená možnostem žalovaného.

Poučení:

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

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

Ostrava 16. října 2018

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu