



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Hany Veberové a soudců Mgr. Marka Bedřicha a JUDr. Jitky Hroudové v právní věci žalobce **Rekonstrukce Group, s. r. o.**, IČ 26796503, se sídlem v Praze 4, Československého exilu 1888/4, zastoupeného JUDr. Kateřinou Martínkovou, advokátkou se sídlem v Ostravě, Sokolská tř. 22, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem v Brně, Masarykova 427/31, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného správního orgánu ze dne 14. 1. 2016, č. j. 1928/15/5300-21442-711315,

t a k t o:

I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 14. 1. 2016, č. j. 1928/15/5300-21442-711315, se z r u š u j e a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení v částce 16 506 Kč do třiceti dnů od právní moci rozsudku k rukám zástupkyně žalobce JUDr. Kateřiny Martínkové, advokátky.

Odůvodnění

Žalobce se žalobou, podanou u Městského soudu v Praze, domáhal přezkoumání a zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství (dále jen „žalovaný“) ze dne 14. 1. 2016, kterým bylo rozhodnuto o odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 5. 12. 2014, vydanému Finančním úřadem pro hlavní město Prahu na daň z přidané hodnoty za měsíc duben 2011, kterým byla žalobci doměřena daň ve výši 692 626 Kč a stanoveno penále ve výši 138 525 Kč namísto uplatněného nadměrného odpočtu. Dále bylo napadeným rozhodnutím rozhodnuto o odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 5. 12. 2014, vydanému Finančním úřadem pro hlavní město Prahu na daň z přidané hodnoty za měsíc květen 2011, kterým byla doměřena daň ve výši 819 552 Kč a stanoveno penále ve výši 163 910 Kč namísto uplatněného nadměrného odpočtu, a konečně bylo napadeným rozhodnutím rozhodnuto o odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 5.

12. 2014, vydanému Finančním úřadem pro hlavní město Praha na daň z přidané hodnoty za měsíc červen 2011, kterým byla žalobci doměřena daň ve výši 2 994 958 Kč a stanoveno penále ve výši 598 991 Kč namísto uplatněného nadměrného odpočtu. Žalobou napadeným rozhodnutím žalovaný částečně změnil napadená rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Praha ze dne 5. 12. 2014 s odůvodněním, že příslušným správcem daně – Finančním úřadem pro Moravskoslezský kraj – byla u daňového subjektu (žalobce) zahájena čtyři samostatná daňová řízení ve vztahu k dani z přidané hodnoty. Tato řízení byla řízením o daňové kontrole za zdaňovací období let 2010 a 2011. Podkladem pro zahájení těchto kontrol byla jednotlivá měsíční daňová přiznání žalobce na dani z přidané hodnoty, v rámci kterých byl uplatněn nárok daňového subjektu na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od tuzemského subjektu. Správce daně provedl podle § 88 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, jediné seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění, do kterého zahrnul veškerá zjištění učiněná v průběhu těchto kontrol, aniž by bylo seznatelné, která zjištění byla učiněna v rámci té které kontroly. Následně vydal správce daně čtyři zprávy o daňové kontrole, kdy každá z nich se vázala ke konkrétnímu období, ve vztahu ke kterému byla příslušná daňová kontrola zahájena. Byť takto formálně došlo k samostatnému ukončení jednotlivých daňových kontrol, po obsahové stránce správce daně nápravu nezjednal, když všechny zprávy o daňové kontrole jsou prakticky totožné, vždy obsahují shrnutí všech kontrolních zjištění učiněných ve všech učiněných daňových řízeních, všech důkazních prostředků, důkazů a jejich hodnocení, a všech myšlenkových pochodů a postupů správce daně. Podle názoru žalobce z nich však není seznatelné, která zjištění, důkazní prostředky a důkazy a postupy, jakož i pochody správce daně se váží pouze ke konkrétnímu posuzovanému období.

Žalobce v podané žalobě uvedl, že důvodem pro nepřiznání nároku na nadměrný odpočet ve vztahu k období, jež se vázou k žalobou napadenému rozhodnutí žalovaného, a naopak doměření daňové povinnosti, byl závěr správce daně o tom, že obchodní transakce žalobce se společnostmi SILAS a HENAMANE byly zasaženy podvodem, o kterém žalobce věděl nebo vědět mohl a dále zpochybnění žalobcem tvrzených dodávek zboží od tuzemského dodavatele SILAS a jeho následný prodej do jiného členského státu Evropské unie, byť tyto skutečnosti byly doloženy příslušnými doklady. Správce daně měl naopak za to, že toto zboží bylo alespoň částečně žalobcem nakoupeno z jiného členského státu a dále přeprodáno do jiného členského státu, v důsledku čehož žalobci nárok na odpočet nevznikl. Z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalovaný vzal skutková zjištění správního orgánu I. stupně za svá, pouze s tím rozdílem, že u plnění vyúčtovaného dodavatelem SILAS fakturami č. 2/2011, 3/2011, 4/2011, 5/2011, 6/2011, 7/2011, 8/2011, 9/2011, 11/2011, 13/2011 a 15/2011 učinilo odlišný závěr než správce daně, s nímž se neztotožnil v tom, že by bylo prokázáno, že plnění vyúčtována uvedenými fakturami byla dodána z jiného členského státu EU. Vzhledem k tomu, že i u těchto plnění si žalovaný učinil závěr o existenci podvodu a vědomosti žalobce o něm, nebyl nárok na nadměrný odpočet uznán ani u plnění vyúčtovaných těmito fakturami.

Žalobce v podané žalobě uvedl, že napadené rozhodnutí ve spojení s platebními výměry Finančního úřadu pro hlavní město Praha jsou pro rozhodnutí nezákonná, v jehož důsledku došlo ke zkrácení práv žalobce jak přímo samotným rozhodnutím, tak i v důsledku porušení jeho práv v řízení před finančním úřadem, jež vydání napadeného rozhodnutí předcházelo. Žalobce i nadále trvá na tom, že na jeho straně byly splněny podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně a správní orgán rozhodl o doměření daně nezákonně a v rozporu s hmotným právem. Zároveň řízení, jež předcházelo vydání napadeného rozhodnutí,

je podle názoru žalobce zatíženo závažnými procesními vadami, které mohly mít za následek nezákonnost daného rozhodnutí. Napadené rozhodnutí je tak výsledkem procesu zatíženého závažnými vadami spočívajícími v porušení procesních předpisů, které dosahují intenzity rozporu se základními právy zaručenými normami ústavního práva a výsledkem nesprávné aplikace příslušných norem hmotněprávních, tedy že je zjevně nezákonné.

Při formulaci žalobních bodů žalobce uvedl, že žalobu podává ze všech důvodů, které uvedl ve svém odvolání proti dodatečným platebním výměrům, vydaným správním orgánem I. stupně. Následně formuloval konkrétně následující žalobní body:

V 1. žalobním bodě žalobce namítl, že vydáním jediného rozhodnutí o jeho odvolání podaných proti několika rozhodnutím Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, se správce daně dopustil závažného procesního pochybení, když správní úpravy § 7 odst. 2 daňového řádu tato možnost neplyne. Z právní úpravy nelze dovodit možnost vydání společného rozhodnutí pro několik řízení, a protože ke spojení věci nedošlo dle systematiky prováděných daňových kontrol, ale až v samotném rozhodnutí, má žalobce za to, že rozhodnutí trpí závažnou vadou, která jej činí nezákonným, a proto by mělo být bez dalšího zrušeno. Podle názoru žalobce spojení daňových řízení do jednoho rozhodnutí znamená nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí ve všech jeho výrocích, neboť z odůvodnění napadeného rozhodnutí nelze seznat, ohledně kterých zdanitelných plnění změnil žalovaný dodatečný platební výměr vydaný správním orgánem I. stupně, a tedy i to, která zdanitelná plnění provedená v měsíci duben 2011 na rozdíl od správního orgánu I. stupně nepovažuje za plnění z jiného členského státu a snižuje o ně hodnotu na řádku 3 a 43. Žalovaný vycházel z nesprávných skutkových zjištění učiněných správním orgánem I. stupně, který již v dodatečných platebních výměrech, které byly napadeným rozhodnutím změněny, uvádí na řádcích daňového přiznání 3 a 43 číselné hodnoty za všechna tři období, která neodpovídají zjištěním daňové správy a jsou s ním v rozporu.

Ve 2. žalobním bodě žalobce namítl nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí. Podle názoru žalobce nelze z napadeného rozhodnutí určit jednoznačný úsudek o tom, k jakým závěrům správce daně a žalovaný dospěl a již jen z tohoto důvodu mělo být zcela zrušeno, když žalobce není schopen pro jeho nesrozumitelnost adekvátně se vyjádřit k dalším skutečnostem v rozhodnutí uváděným.

Ve 3. žalobním bodě žalobce namítl, že nezákonnost vydaných dodatečných platebních výměrů a potažmo rozhodnutí o odvolání spatřuje v tom, že Finanční úřad pro hlavní město Praha ve věci rozhodoval, a aniž by měl k dispozici spisový materiál a tedy jeho rozhodnutí nemohlo mít oporu ve zjištěném skutkovém stavu, když tento správci daně nemohl být bez spisového materiálu znám.

Ve 4. žalobním bodě žalobce namítl, že změna v hodnocení dodávek zboží učiněná žalovaným oproti závěru správce daně je natolik podstatná, že její provedení v rámci rozhodnutí o podaném odvolání nebylo možné, neboť tímto postupem byla žalobci odňata možnost bránit se proti uvedenému řádným opravným prostředkem, tedy odvoláním. Žalovaný tak měl, učinil-li tak podstatnou změnu v nazírání na věc, napadené rozhodnutí zcela zrušit a vrátit správci daně k novému projednání a nikoli provádět jeho změnu. V tomto postupu žalovaného spatřuje závažné procesní pochybení, v jehož důsledku byla žalobci odňata možnost řádně a účinně hájit svá práva a jako takové je uvedené pochybení samostatným důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí.

V 5. žalobním bodě žalobce namítl, že žalobou napadené rozhodnutí je nesprávné, když žalovaný převzal závěry správního orgánu I. stupně o existenci podvodného jednání a o vědomosti žalobce o takovémto jednání a jeho zapojení do něj, přestože tyto skutečnosti nevyplývaly ze zjištění učiněných správním orgánem I. stupně a nemají tedy oporu ve zjištěném skutkovém stavu a v provedených důkazech. Měl-li správce daně za to, že došlo k podvodnému jednání zapojením všech uváděných subjektů SILAS, HENAMANE a CIKSTAV a Jarasnet, měl postupovat vůči všem rovně, tedy minimálně iniciovat daňové řízení u dodavatelů zboží SILAS a HENAMANE, jež zboží odebírali od subjektů, jež neměly příslušnou daň odvést a případně rovněž nárok na daňový odpočet neuznat. Pokud tak správce daně nepostupoval, je jeho jednání účelové a potvrzuje závěry o tom, že k tvrzenému daňovému podvodu či k vědomému zapojení žalobce do těchto jednání vůbec nedošlo.

V 6. žalobním bodě žalobce namítl, že za podstatné procesní pochybení, jež mohlo mít vliv na zákonnost vydaného rozhodnutí, považuje i to, že žalovaný neprováděl dokazování v souladu se zákonem, nedbal na zjištění skutečnosti rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně a tedy na to, aby byl nejúplněji zjištěn skutkový stav věci. V řízení nebyly provedeny důkazní návrhy, které žalobce navrhoval, a to poté, co se seznámil se zprávou o daňové kontrole a učinil vyjádření k ní. Správní orgán I. stupně se s těmito důkazními návrhy žalobce vypořádal konstatováním, že tyto nebudou provedeny, protože skutečnosti, jež jimi měly být prokázány, nejsou podstatné pro posouzení věci, neboť podstatná je pouze skutečnost, že vždy jeden ze subjektů (Jarasnet či CIKSTAV) daň neodvedl. S tímto tvrzením správního orgánu I. stupně žalobce nesouhlasí a má za to, že byl ve svých právech zasažen a byla mu odeprána možnost prokazovat skutečnosti svědčící v jeho prospěch. Správce daně postavil své rozhodnutí o nepřiznání nároku na daňový odpočet na skutečnosti, že žalobce měl mít vědomost o daňovém podvodu, kterého se měli dopustit dodavatelé jeho dodavatelů. Podle názoru žalobce je v rozporu se základními zásadami daňového řízení postup správce daně, kdy opakovaně tvrdí, že záměrně byl za účelem daňového podvodu vytvořen obchodní vztah, přičemž následně odmítá provést navrhované důkazní prostředky, které by toto tvrzení potvrdily či vyvrátily. Správce daně nemůže svévolně volit, které z navržených důkazních prostředků provede a které nikoli, případně které před daňovým subjektem zatají. Svým postupem správní orgán I. stupně i žalovaný zatížili řízení podstatnou vadou, jež mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí, pokud neprovedly důkazní prostředky navržené žalobcem, mající vztah k tvrzené žalobcově účasti na obchodním řetězci podílejícím se na daňovém podvodu. Správce daně porušil povinnost zjišťovat skutečnosti svědčící i ve prospěch žalobce a provádět k těmto zjištěním potřebné důkazy, čímž řízení zatížil další závažnou procesní vadou. Žalovaný pak v odvolacím řízení dal žalobci částečně za pravdu, ovšem zároveň dodal, že uvedené není podstatné pro posouzení věci a na věci tak nemůže ničeho změnit. I tento postup žalovaného žalobce musí hodnotit jako nestandardní a nezákonný, když v případě, že se zjištění správního orgánu I. stupně ukázala jako nepodložená a nepravdivá, odvolací orgán změnil svůj postoj a uzavřel, že tato zjištění jsou pro věc nerelevantní. Správní orgán I. stupně a následně i žalovaný, jenž jeho závěry převzal, se dopustili závažného procesního pochybení, když nevyhověly také námitkám žalobce ohledně absence a originálu důkazních prostředků v daňovém spise, což opět činí podstatnou procesní vadu, která mohla mít za následek nezákonnost napadeného rozhodnutí.

Závěrem podané žaloby žalobce namítl, že v daňovém řízení došlo k porušení jeho práv v případech, když správce daně činil dokazování v rámci mezinárodní pomoci. Správce daně totiž nepožádal zahraniční finanční orgány o provedení svědecké výpovědi v souladu

s českým právem a žalobci nebylo umožněno u výslechu svědků v cizině být přítomen a klást otázky. Správce daně následně tvrdil, že v rámci mezinárodní pomoci při správě daní nežádal o výslechy svědků, a proto se nejednalo o úkony, u kterých by byl žalobce oprávněn být přítomen. Tuto skutečnost však ze spisu nelze zjistit, neboť nelze přezkoumat, zda skutečně zda správce daně prováděl dožádání v rámci mezinárodní spolupráce, jak tvrdí, a jsou zcela nepřezkoumatelná zjištění, která v rámci této mezinárodní spolupráce měl učinit. Součástí daňového spisu jsou pouze odpovědi na dožádání, není vůbec zřejmé, jaké úkony a otázky byly pokládány a překlad těchto dožádání do češtiny je nesprávný, neúplný a zavádějící. Při dokazování byla opomenuta závazná judikatura Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu, podle níž při realizaci práva státu na výběr daní je nutno respektovat práva a právem chráněné daňového subjektu, tedy i právo na objektivně provedené dokazování vedoucí k řádně zjištěnému skutkovému stavu.

Žalovaný správní orgán ve vyjádření k podané žalobě především uvedl, že odkazuje na odůvodnění vydaného žalobou napadeného rozhodnutí o odvolání s tím, aby městský soud přihlédl k odůvodnění tohoto rozhodnutí jako součástí vyjádření žalovaného k žalobě. Předmětem sporu mezi žalobcem a daňovými orgány je především to, zda žalobci za zdaňovací období listopad až prosinec 2011 vznikl nárok na odpočet daně z přidané hodnoty podle § 72 a následujících zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o DPH), a to z plnění uvedených na daňových dokladech deklarovaným příjemcem obchodní společností SILAS CONCEPT, s. r. o., a obchodní společností HENAMANE, s. r. o. Žalobce považuje napadené rozhodnutí o odvolání včetně předmětných platebních výměrů za nezákonné, zatímco žalovaný plně odkazuje na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí o odvolání, v němž uvedl relevantní právní úpravu, přehledně a srozumitelně přezkoumal její aplikaci v daném případě během celého daňového řízení a reagoval přiměřeným způsobem na všechny odvolací námítky. Žalovaný s právním názorem nesouhlasí.

K žalobcem namítanému vydání jediného rozhodnutí ve věci žalovaný konstatuje, že takovýto postup je zcela v souladu se zásadou o hospodárnosti řízení podle § 7 odst. 2 daňového řádu, protože v dané situaci bylo zcela namístě rozhodnout o odvolání žalobce jediným rozhodnutím o odvolání, když se jedná o skutkově a právně totožné případy týkající se shodného účastníka řízení, na které dopadají stejné hmotněprávní i procesní ustanovení. Uvedeným postupem nebyl žalobce nikterak zkrácen na svých právech.

K žalobcem namítané nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí o odvolání žalovaný uvedl, že na rozdíl od žalobce je přesvědčen, že se věcně a obsáhle vypořádal se všemi odvolacími námitkami žalobce. K opakovaně namítanému porušení práv a žalobce z důvodu seznámení s výsledky kontrolního zjištění pouze jedinou písemností žalovaný konstatoval, že s touto námitkou se vypořádal v odůvodnění napadeného rozhodnutí o odvolání pod body 36 a 37, přičemž podle § 88 daňového řádu plyne správci daně povinnost seznámit daňový subjekt s výsledky kontrolního zjištění. Z tohoto ustanovení nelze žádným způsobem dovodit, že tak správce daně musí činit pro každé kontrolované období zvlášť.

Co se týče žalobcem namítané nezákonnosti, spočívající v tom, že správce daně vydal platební výměry, a aniž byl k dispozici spisový materiál, žalovaný především konstatoval, že i s touto žalobní námitkou se vypořádal v bodech 32 a 33 napadeného rozhodnutí. Prvostupňový správce daně při svém rozhodování vycházel z předmětných zpráv o daňové kontrole, které byly zahájeny Finančním úřadem pro Moravskoslezský kraj. V jejich průběhu

sice došlo ke změně místní příslušnosti na Finanční úřad pro hlavní město Prahu, nicméně předmětné daňové kontroly byly podle § 87 odst. 1 daňového řádu dokončeny správcem daně, který je zahájil, tj. Finančním úřadem pro Moravskoslezský kraj. Tento postup prvostupňového správce tak nelze považovat za nezákonný a žalobní námitka není důvodná.

Pokud jde o čtvrtý žalobní bod, žalovaný zcela odmítá závěr žalobce, že v daném případě bylo namístě na základě změny posouzení původu žalobcem nakoupeného zboží odvoláními napadené platební výměry zrušit. Podle § 116 odst. 1 písm. b) daňového řádu má sice odvolací orgán možnost, aby rozhodl kromě jiného tak, že napadené rozhodnutí zruší a řízení zastaví, avšak takovýto postup bude namístě pouze tam, kde odvolací orgán dospěje k závěru, že rozhodnutí vůbec vydáno být nemělo a nebyly důvody pro vedení předmětného daňového řízení. V daném případě však žalovaný jako odvolací orgán dospěl v otázce pořízení zboží z jiného členského státu k odlišnému právnímu názoru než prvostupňový správce daně, proto v tomto smyslu napadeným rozhodnutím o odvolání změnil předmětné platební výměry s odkazem na § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu. Žalovaného v rámci odvolacího řízení ani netíží splnění tzv. seznamovací povinnosti podle § 115 odst. 2 daňového řádu, neboť v rámci řízení o odvolání nebylo prováděno dokazování, a pokud žalovaný dospěl k odlišnému právnímu názoru, jak je nastíněno výše, pak tato změna nijak neovlivnila rozhodnutí prvostupňového správce daně v neprospěch odvolatele, protože vyměřená daňová povinnost zůstala stejná.

Pokud jde o otázku existence podvodného jednání a vědomosti žalobce o něm, žalovaný již v odůvodnění napadeného rozhodnutí v odstavcích 9 až 27 jasně uvedl, že k tomu, aby mohl být daňovému subjektu odmítnut nárok na odpočet za situace, kdy daňový subjekt splnil hmotněprávní podmínky uplatnění nároku na odpočet, musí správce daně prokázat, že plnění, ze kterého je nárok na odpočet uplatňován, bylo zasaženo podvodem, a že daňový subjekt o tomto podvodu mohl a měl vědět. Správce daně v tomto směru své důkazní břemeno unesl, v předmětných správách o daňové kontrole detailně vyličil, v jakých okolnostech podvod spočíval, identifikoval chybějící daň, rozebral nestandardnost transakcí a podezřelé jednání a vztahy zapojených osob a našel i objektivní skutečnosti, z nichž lze usuzovat na vědomou účast žalobce na daňovém podvodu. Žalovaný se s touto námitkou žalobce podrobně vypořádal již v odstavcích 69 až 80 napadeného rozhodnutí, a proto setrvává na názoru, že v daném případě bylo prokázáno, že s žalobcem mohl a měl vědět, že se účastní plnění zasaženého daňovým podvodem, a proto mu nárok na odpočet daně z přidané hodnoty nenáleží.

K argumentaci žalobce týkající se provedení dokazování žalovaný uvedl, že řízení při správě daní je mimo jiné ovládáno zásadou volného hodnocení důkazů, což znamená, že neexistují žádná pevná pravidla, která by určovala míru důkazů potřebných k prokázání určité dokazované skutečnosti, ani váhu či důkazní sílu jednotlivých důkazů a míru jejich věrohodnosti. Hodnocení věrohodnosti a pravdivosti důkazů představuje konečnou syntézu, k níž dochází na základě předchozí analýzy poznatků o pramenech důkazů, o závažnosti skutečností z nich vyplývajících, o jejich souvislosti a návaznosti na jiné skutečnosti a důkazy a v neposlední řadě též v souladu s poznatky praxe správce daně v jiných srovnatelných případech.

Žalovaný má za to, že v daném případě při hodnocení důkazů v závěrečné fázi dokazování k žádným pochybením nedošlo, přičemž nesouhlas žalobce se samotnými výsledky takového hodnocení není ekvivalentem pro závěr o tom, že dokazování nebylo

učiněno správně, nebo že žalovaný nevycházel ze skutečného stavu věci. Všechny závěry žalovaného mají svůj relevantní podklad v předmětném správním spisu. Problematikou mezinárodního dožádání se žalovaný velmi podrobně vypořádal již v odůvodnění napadeného rozhodnutí o odvolání v bodech 47 až 51.

Závěrem svého vyjádření žalovaný navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

Při ústním jednání u Městského soudu v Praze dne 12. 12. 2017 zástupkyně žalobce uvedla, že na podané žalobě trvá, přednesla žalobní body tak, jak byly uvedeny v písemném vyhotovení žaloby. Zdůraznila, že daňové orgány neunesly důkazní břemeno ke svému tvrzení o vědomé účasti a zapojení žalobce v podvodném daňovém řetězci a připomněla řadu procesních chyb, kterých se správní orgány obou stupňů před vydáním napadeného rozhodnutí dopustily. Zejména zmínila, že se žalovaný nevypořádal s návrhem žalobce na doplnění dokazování svědeckými výpověďmi a že žalobci bylo upřeno právo zúčastnit se úkonů dožádaných správců daně, při nichž byly fyzickým osobám kladeny doplňující otázky, jednalo se tak o výslech svědků a nikoli o dožádané šetření.

Zástupce žalovaného setrval na svém stanovisku, které zaujal v písemném vyjádření k podané žalobě. S odkazem na odůvodnění napadeného rozhodnutí stručně shrnul rozhodné skutečnosti, které odůvodňují závěr o vědomém zapojení žalobce do řetězce podvodů na DPH. K námitce hodnocení důkazů žalovaný vyjádřil přesvědčení, že se žalovaný s důkazními návrhy žalobce vypořádal odkazem na jiná zjištění správce daně. Nebylo důvodu ani žalobce seznamovat se změnou právního názoru odvolacího orgánu před vydáním rozhodnutí, neboť tato změna nevedla ke zhoršení procesního postavení žalobce.

Z obsahu spisového materiálu, který byl soudu předložen žalovaným správním úřadem, byly zjištěny následující, pro rozhodnutí ve věci samé podstatné skutečnosti:

Dne 26. 1. 2012 byla se žalobcem zahájena daňová kontrola daně z přidané hodnoty, mimo jiné za zdaňovací období duben a květen roku 2011, která byla ukončena dne 3. 11. 2014 projednáním Zprávy o daňové kontrole.

Dne 23. 3. 2012 byla se žalobcem zahájena daňová kontrola daně z přidané hodnoty, mimo jiné za zdaňovací období červen roku 2011, která byla rovněž ukončena projednáním Zprávy o daňové kontrole dne 3. 11. 2014.

V rámci uvedených daňových kontrol bylo zjištěno, že žalobce v předmětných zdaňovacích obdobích uplatňoval odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od obchodní společnosti SILAS CONCEPT, s. r. o., a ve zdaňovacím období duben 2011 navíc od obchodní společnosti HENAMANE, s. r. o., přičemž podle správce daně byly transakce s uvedenými obchodními společnostmi zasaženy podvodem, o kterém žalobce měl nebo mohl vědět. Žalobce u části plnění od obchodní společnosti SILAS neprokázal přijetí předmětných zdanitelných plnění od deklarovaného plátce, namísto toho správce daně zjistil, že žalobce pořídil předmětné zboží od subjektů registrovaných v jiných členských státech.

Na základě výsledku daňové kontroly byly vydány dne 5. 12. 2014 tři dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty. Za zdaňovací období duben 2011 byla žalobci doměřena daň ve výši 692 626 Kč a bylo rozhodnuto o zákonné povinnosti žalobce uhradit penále ve výši 138 525 Kč. Za zdaňovací období květen 2011 byla žalobci doměřena daň ve

výši 819 552 Kč a bylo rozhodnuto o zákonné povinnosti žalobce uhradit penále ve výši 163 910 Kč. Za zdaňovací období červen 2011 byla žalobci doměřena daň ve výši 2 994 958 Kč a bylo rozhodnuto o jeho zákonné povinnosti uhradit penále ve výši 598 991 Kč.

Proti předmětným dodatečným platebním výměrům podal žalobce u správce daně dne 12. 1. 2015 odvolání, které následně doplnil podáními ze dne 30. 3. 2015, 1. 4. 2015 a 9. 12. 2015. Tato odvolání se v podstatných rysech shodují s obsahem žalobní argumentace žalobce v řízení před soudem.

O podaných odvoláních rozhodl žalovaný odvolací správní orgán žalobou napadeným rozhodnutím ze dne 14. 1. 2016, jímž odvolání zamítl a napadená rozhodnutí změnil vzhledem k tomu, že dospěl k závěru, podle kterého nelze mít v daném případě za prokázané pořízení zboží z jiného členského státu EU. Z tohoto důvodu žalovaný vyloučil z předmětných platebních výměrů hodnoty vyměřené správcem daně jako pořízení zboží a k nim přiznané nároky na odpočet daně z pořízených zboží. Uvedená změna se však nedotkla samotné daňové povinnosti stanovené předmětnými dodatečnými platebními výměry.

Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadená rozhodnutí a jim předcházející řízení před správními orgány obou stupňů z hlediska žalobních námitek, uplatněných v podané žalobě a při přezkoumání vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době vydání napadeného rozhodnutí (ustanovení § 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů – dále jen „s. ř. s.“). Věc soud posoudil takto:

Plátce daně má nárok na odpočet daně z přidané hodnoty za předpokladu, že splní zákonné podmínky pro úspěšné uplatnění tohoto nároku, mezi něž patří právě prokázání jeho oprávněnosti. Jestliže správce daně určeným způsobem vyjádří pochybnost o tvrzení daňového subjektu, je tento povinen tvrzené skutečnosti prokázat a pokud tak neučiní a nevyvrátí pochybnosti správce daně, neunese důkazní břemeno a správce daně je oprávněn daň stanovit nebo uplatněný daňový odpočet neuznat. Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, jež je povinen uvádět v přiznání, hlášení nebo vyúčtování, nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván.

Důkazní břemeno daňový subjekt unese pouze tehdy, pokud jím předložené důkazy zapadají do rámce objektivně zjištěného stavu věci. Pokud vůči skutkovému stavu takové důkazy neobstojí, je na daňovém subjektu, aby předložil důkazy jiné a pokud tak neučiní, znamená to neunesení důkazního břemene se všemi důsledky z toho vyplývajícími. Jak již uvedl zdejší soud v rozsudku ze dne 19. 1. 2012, sp. zn. 10Af 32/2010, důkazní břemeno daňového subjektu lze vnímat i jako jeho odpovědnost za výsledek daňového řízení s tím, že v případě sporu mohou obstát pouze ty daňové doklady, které odrážejí skutečný stav věci. Pokud vůči skutkovému stavu takové důkazy neobstojí, je na daňovém subjektu, aby předložil důkazy jiné. Pokud takové jiné důkazy nemá, ať už není v jeho silách je obstarat, nebo takové důkazy nemohou objektivně existovat, znamená to neunesení důkazního břemene se všemi důsledky z toho pro daňový subjekt vyplývající. Uvedené je v souladu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 1. 2008, č. j. 9Afs 67/2007 - 147, dostupného stejně jako všechna dále citovaná rozhodnutí tohoto soudu na www.nssoud.cz. Z něho mj. vyplývá, že důkazní břemeno stíhá daňový subjekt pouze ohledně skutečností, které tvrdí a uvádí ve svém daňovém přiznání, respektive účetnictví, což již ve své rozhodovací praxi potvrdil Nejvyšší správní soud, jenž opakovaně vyslovil, že důkazní břemeno nelze pojímat

extenzivně a rozšiřovat je na prokázání všech, respektive jakýchkoli skutečností, tedy i těch, ohledně kterých taková povinnost stíhá zcela jiný subjekt.

V daňovém řízení přísluší hodnocení důkazů výhradně správci daně. Způsob provedení hodnocení důkazů v napadeném rozhodnutí by mohl být úspěšně napadán jen v případech, kdy došlo k takovému hodnocení důkazů, které je v rozporu s obsahem spisu, takže závěry správce daně nejsou podloženy dostatečně skutkovými zjištěními nebo jsou s nimi v rozporu, anebo že se správce daně nevypořádal se všemi důkazy, anebo že závěry, k nimž správce daně dospěl při hodnocení důkazů, odporují zásadám logického myšlení a uvažování. Pouhý odlišný náhled účastníka řízení na způsob hodnocení důkazů rozhodujícím orgánem však není důvodem ke zrušení rozhodnutí, pokud hodnocení odpovídá zásadám, uvedeným shora.

Zjištění správce daně dokládají existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost a správnost žalobcových tvrzení (údajů daňového přiznání). Jestliže správce daně určeným způsobem vyjádří pochybnost o tvrzení daňového subjektu, je tento povinen svá tvrzení prokázat a pokud tak neučiní a nevyvrátí pochybnosti správce daně, neunesení důkazní břemeno a správce daně je oprávněn daň stanovit nebo uplatněný daňový odpočet neuznat.

V prvním žalobním bodě žalobce namítl, že vydáním jediného rozhodnutí o jeho odvoláních, podaných proti několika rozhodnutím Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, se správce daně dopustil závažného procesního pochybení, když správní úpravy § 7 odst. 2 daňového řádu tato možnost neplyne. Z právní úpravy nelze dovodit možnost vydání společného rozhodnutí pro několik řízení, a protože ke spojení věci nedošlo dle systematiky prováděných daňových kontrol, ale až v samotném rozhodnutí, má žalobce za to, že rozhodnutí trpí závažnou vadou, která jej činí nezákonným, a proto by mělo být bez dalšího zrušeno.

Městský soud v Praze uvedenou námitku neshledal důvodnou. Podle § 7 odstavec 2 daňového řádu správce daně postupuje tak, aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady. Z důvodu hospodárnosti může konat správce daně úkony pro různá řízení společně. Ze spisu, popřípadě z rozhodnutí vydaného na základě těchto úkonů, musí být zřejmé, že které povinnosti a s jakým výsledkem byly úkony učiněny.

Ze spisového materiálu je zřejmé, že žalovaný rozhodl o podaných odvoláních jediným rozhodnutím, aniž by předtím rozhodl o spojení věcí týkajících se jednotlivých dodatečných platebních výměrů ke společnému projednání a rozhodnutí. Uvedené pochybení však není v bezprostředním rozporu s výše citovanou právní úpravou § 7 odstavec 2 daňového řádu. Soud proto dále zkoumal, zda v nyní posuzované věci byla splněna i podmínka uvedená ve větě třetí citovaného ustanovení, tj. zda z obsahu žalobou napadeného rozhodnutí je zřejmé, že kterým povinností žalobce se váže a jak byla žalobcem podaná odvolání žalovaným posouzena. Při tomto posouzení soud dospěl k závěru, že jak z výroku žalobou napadeného rozhodnutí, tak i z jeho odůvodnění je zcela jednoznačně zřejmé a srozumitelné, že žalovaný rozhodoval o odvoláních žalobce podaných proti třem konkrétně identifikovaným rozhodnutím správce daně, je zřejmé, co bylo předmětem těchto tří rozhodnutí a podle názoru soudu je přesvědčivě a nepochybně vyjádřeno, k jakým závěrům žalovaný dospěl. Samotná absence formálního rozhodnutí o spojení věcí v nyní posuzované věci není důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí pro jeho nezákonnost, protože žalobce nebyl na svých právech postupem odvolacího orgánu jakkoli zkrácen.

Tento závěr bezezbytku platí i ve vztahu k druhé žalobní námitce, v níž žalobce namítl nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí. Podle názoru žalobce nelze z napadeného rozhodnutí určit jednoznačný úsudek o tom, k jakým závěrům správce daně a žalovaný dospěl a již jen z tohoto důvodu mělo být zcela zrušeno, když žalobce není schopen pro jeho nesrozumitelnost adekvátně se vyjádřit k dalším skutečnostem v rozhodnutí uváděným.

S uvedenou argumentací se soud neztotožnil. Podle ustálené judikatury lze za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost považovat zejména ta rozhodnutí, která postrádají základní zákonné náležitosti, z nichž nelze seznat, o jaké věci bylo rozhodováno či jak bylo rozhodnuto, která zkoumají správní úkon z jiných než žalobních důvodů (pokud by se nejednalo o případ zákonem předpokládaného přezkumu mimo rámec žalobních námitek), jejichž výrok je v rozporu s odůvodněním, která neobsahují vůbec právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jejichž důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2Azs 47/2003 – 130).

Žalovaný odvolací správní úřad se podle názoru soudu dostatečně podrobně a úplně vypořádal s jednotlivými odvolacími námitkami, které žalobce následně zopakoval i v podané žalobě jako žalobní body v řízení před správním soudem. Městský soud v Praze má za to, že není úkolem soudu v odůvodnění rozhodnutí o žalobě proti rozhodnutí správního úřadu podrobně znovu převzít obsah odůvodnění žalovaného rozhodnutí, nicméně v nyní posuzované věci je přesvědčen o tom, že žalovaný odvolací správní úřad se velice podrobně vypořádal s námitkami žalobce a soud k uvedené argumentaci neshledává důvod cokoli dodávat. Z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí o odvolání je patrné, že se žalovaný správní orgán konkrétním jednáním žalobce v rámci jím uplatňovaných odpočtů na DPH podrobně zabýval a toto jednání vyhodnotil z pohledu zákonem stanovených podmínek.

Ve třetím žalobním bodě žalobce namítl, že nezákonnost vydaných dodatečných platebních výměrů a potažmo rozhodnutí o odvolání spatřuje v tom, že Finanční úřad pro hlavní město Praha ve věci rozhodoval, a aniž by měl k dispozici spisový materiál a tedy jeho rozhodnutí nemohlo mít oporu ve zjištěném skutkovém stavu, když tento správci daně nemohl být bez spisového materiálu znám.

Uvedená námitka je důvodná. Skutková zjištění, jež se stanou základem rozhodnutí správního orgánu, musí mít oporu v podkladu rozhodnutí, jenž je řádně (a průběžně) žurnalizován ve spisu a k němuž účastník řízení zásadně musí mít přístup. To je obecným východiskem pro všechna řízení před správními orgány, orgány finanční správy (pokud jde o vyhledávací část spisu) nevyjímaje. Zákaz libovůle a zásada zákonnosti postupu správce daně se odráží mimo jiné v povinnosti vést řádně spis daňového subjektu (zde žalobce) podle § 64 a § 65 daňového řádu. Listina původně vedená ve vyhledávací části spisu musí být přerazena do části spisu přístupné daňovému subjektu nejpozději do zahájení projednání zprávy o daňové kontrole, jde-li o důkazní prostředek, který je uplatněn v rámci daňové kontroly (§ 65 odst. 2 daňového řádu). Podle § 65 odst. 3 daňového řádu při přerazení písemnosti z vyhledávací části spisu do příslušné části spisu musí být ze soupisu písemností patrné, která písemnost, zaevidovaná v části vyhledávací, byla přerazena, do které části, pod jakým pořadovým číslem a k jakému datu.

Žalovaný odvolací orgán v odůvodnění napadeného rozhodnutí připustil, že neměl k dispozici část správního spisu, týkající se kontrolních zjištění a důkazních prostředků, která mu nebyla zaslána Finančním úřadem pro Moravskoslezský kraj, jenž byl původně ve věci místně příslušným správcem daně. Žalovaný proto vycházel při přezkoumání odvoláním napadených dodatečných platebních výměrů pouze ze Zpráv o daňové kontrole.

Podle názoru Městského soudu v Praze tak nebylo v posuzované věci řádně dodrženo pravidlo podle § 65 odst. 2 daňového řádu, neboť v části spisu, která byla žalobci přístupná k nahlížení v rámci odvolacího řízení (a která byla následně předložena správnímu soudu), uvedeny všechny písemnosti týkající se žalobce, přestože správce daně na ně odkazoval a vycházel z nich; žalobce tedy podle názoru soudu skutečně neměl možnost v odvolacím řízení seznámit se se všemi podklady před vydáním žalobou napadeného rozhodnutí. Pokud jde o důsledky právě uvedeného, pak soud nutně musí vycházet z předpokladu, že má-li daňový subjekt (zde žalobce) unášet své důkazní břemeno, jak nezbytnost jeho unesení žalovaný v napadeném rozhodnutí akcentuje (a jak o jeho neunesení svůj závěr opírá), pak musí mít možnost především reagovat na skutkový podklad, který má správce daně k dispozici. Aby na něj mohl reagovat, musí jej znát.

Jestliže správce daně a po něm i žalovaný dovozoval k žalobcově tíži neunesení důkazního břemena z rozporů mezi svědeckými výpověďmi, z provedených dožádání u dodavatelů žalobce a z listin, a přitom písemnosti zachycující obsah významných výpovědí i smluv mezi dodavatelem žalobce a jejich subdodavatelem nebyly v odvolacím řízení ani v řízení před správním soudem ve spisu dostupné, pak jde o procesní pochybení správce daně, které nepochybně mělo vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé. Jestliže žalovaný vyšel z neunesení důkazního břemena žalobcem, pak tak nemohl učinit bez toho, že by dal žalobci příležitost k jeho unesení nejen od okamžiku zahájení projednání zprávy o daňové kontrole, ale v průběhu celého dalšího řízení před orgány obou stupňů. Vyšel-li žalovaný z neunesení důkazního břemena žalobcem, pak je třeba poukázat i na to, že žalobce v odvolacím řízení na vady ve vedení spisu upozorňoval a skutečnou snahu se s písemnostmi založenými ve spisu seznámit a reagovat na ně, tudíž své břemeno unést, vyvíjel. Žalovaný svým postupem nesplnil předpoklady pro řádný přezkum dodatečných platebních výměrů z hlediska odvolacích námitek, čímž zatížil řízení vadou, která mohla mít za následek vydání nezákonného rozhodnutí.

Důvodnou soud shledal i čtvrtou žalobní námitku, v níž žalobce poukázal na to, že změna v hodnocení dodávek zboží učiněná žalovaným v napadeném rozhodnutí o odvolání oproti závěru správce daně je natolik podstatná, že její provedení v rámci rozhodnutí o podaném odvolání nebylo možné, neboť tímto postupem byla žalobci odňata možnost bránit se proti uvedenému řádným opravným prostředkem, tedy odvoláním. Žalovaný tak měl, učinil-li tak podstatnou změnu v nazírání na věc, napadené rozhodnutí zcela zrušit a vrátit správci daně k novému projednání a nikoli provádět jeho změnu.

Podle § 115 odstavec 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 jej prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i tehdy, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.

V nyní posuzované věci byly uvedené předpoklady splněny. Zatímco správce daně vycházel při vydání dodatečných platebních výměrů z toho, že žalobcem deklarované dodávky od společnosti SILAS dle daňových dokladů č. 2/2011 až 9/2011, 11/2011, 13/2011 a 15/2011, byly pořízením zboží z jiného členského státu EU, žalovaný v odvolacím řízení vycházel z toho, že všechny zbývající transakce žalobce se společností SILAS jsou transakcemi zasaženými podvodem na DPH, o kterém žalobce měl a mohl vědět. Žalovaný tak uzavřel, že závěry správce daně o existenci podvodného jednání a vědomosti žalobce o něm lze vztáhnout na všechna zdanitelná plnění od dodavatele SILAS, proto ponížil hodnoty v daňových přiznáních žalobce způsobem podrobně popsáním v bodě [30] žalobou napadeného rozhodnutí. Soud však tuto změnu – na rozdíl od žalovaného – z obsahového hlediska považuje za změnu, která ovlivnila žalobou napadené rozhodnutí v neprospěch odvolatele, a to i přes to, že celková výše doměřené daně zůstala nezměněna. Žalobci však uvedeným postupem byla nepochybně odňata možnost řádně a účinně hájit svá práva v rámci dvoustupňového řízení před správními orgány a bránit se tvrzení, jimiž žalovaný hájí své závěry o vědomosti žalobce o jeho účasti na podvodu.

S uvedenými závěry bezprostředně souvisí i žalobní bod pátý. V něm žalobce namítal, že žalobou napadené rozhodnutí je nesprávné, když žalovaný převzal závěry správního orgánu I. stupně o existenci podvodného jednání a o vědomosti žalobce o takovémto jednání a jeho zapojení do něj, přestože tyto skutečnosti nevyplyvaly ze zjištění učiněných správním orgánem I. stupně a nemají tedy oporu ve zjištěném skutkovém stavu a v provedených důkazech.

Soud se neztotožnil s názorem žalobce, podle něhož měl-li správce daně za to, že došlo k podvodnému jednání zapojením všech uváděných subjektů SILAS, HENAMANE a CIKSTAV a Jarasnet, měl postupovat vůči všem rovně, tedy minimálně iniciovat daňové řízení u dodavatelů zboží SILAS a HENAMANE, jež zboží odebírali od subjektů, jež neměly příslušnou daň odvést a případně rovněž nárok na daňový odpočet neuznat. V obecné rovině je jistě třeba dát žalobci za pravdu, nicméně soud je v rámci tohoto řízení oprávněn posuzovat pouze ty žalobní námítky, které svým obsahem směřují do zasažení práv a právem chráněných zájmů žalobce. To znamená, že soud se mohl v této věci při svém přezkumu zaměřit výhradně na předmět daňových řízení vedených se žalobcem tak, jak byl tento předmět vymezen (viz výše). Tvrzení žalobce, že pokud správce daně nepostupoval tak, jak se žalobce domnívá, že postupovat měl, je jeho jednání účelové a potvrzuje závěry o tom, že k tvrzenému daňovému podvodu či k vědomému zapojení žalobce do těchto jednání vůbec nedošlo, podle názoru soudu nemá bezprostřední oporu v napadeném rozhodnutí. V něm totiž žalovaný otázku účasti žalobce v podvodném řetězci na odpočtu DPH podrobně rozvedl v bodech [9] a [27], a k otázce posuzování vědomosti o této účasti se podrobně vyjadřoval v bodech [69] až [80].

V rozsudku Evropského soudního dvora ze dne 12. 1. 2006, Optigen Ltd., ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03, [2006] ECR I-483, a následně pak i v rozsudku Evropského soudního dvora ze dne 6. 7. 2006, Kittel, ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, [2006] ECR I-6161, bylo konstatováno, že nárok osoby povinné k dani, která uskutečnila plnění, která nejsou sama o sobě zasažena podvodem na dani z přidané hodnoty, na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu není dotčen okolností, že v řetězci dodávek, v němž byla tato plnění uskutečněna, je jiné plnění, které předchází nebo následuje po plnění uskutečněném touto osobou povinnou k dani, zasaženo podvodem na dani z přidané hodnoty, aniž by to posledně uvedená věděla nebo mohla vědět. Pokud věděla, byla aktivní

součástí podvodného jednání. Pojmosloví „mohla vědět“ je třeba vykládat tak, že skutková zjištění zakládají důvodné pochybnosti o tom, že o podvodném jednání osoba nevěděla a tedy že byla s existencí podvodného jednání alespoň srozuměna. Zároveň lze pojmosloví také vykládat ve smyslu „měla vědět“, tedy že dotčený subjekt měl a mohl přijmout taková opatření, jež by vyloučila účinky podvodného jednání, resp. účasti dotčeného subjektu na takovém jednání.

Tyto rozsudky tedy umožňují plátcům, kteří se bez vlastní viny stanou součástí podvodného daňového řetězce, aby nebyli nuceni nést následky protiprávního jednání jiných subjektů v případech, kdy své daňové povinnosti sami řádně plnili a jednoznačně je lze vztáhnout i na projednávaný případ. Pokud by obchodníci jednající v nevědomosti o tom, že se stali součástí podvodného řetězce, neměli nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, nesli by vlastně náklady podvodu především oni. Takové řešení by ohrozilo jejich právní jistotu a zřejmě snížilo objem legitimního obchodování na vnitřním trhu. Jakýkoliv i nedbalostní podíl však pro obchodníky zakládá negativní účinky, aniž by tímto byla nahrazována kontrolní činnost správních orgánů.

Pro podnikatele závěry Evropského soudního dvora neznamenalí pouze bezbřehou ochranu nároku na odpočet daně, ale znamenají mimo jiné povinnost věnovat zvýšenou pozornost interním kontrolním mechanismům, aby v případě odhalení podvodného jednání nevznikly pochybnosti, že o podvodu věděli či se zřetelem ke všem okolnostem vědět mohli. Je totiž věcí podnikatelského subjektu, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních kontraktů (zvláště se značným finančním dopadem) se v rámci možností snažil dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů.

V podané žalobě brojí žalobce proti údajné nepřezkoumatelnosti závěrů a nesprávné interpretaci a aplikaci pojmu „podvod na DPH“, konkrétně namítá, že žalovaný převzal tento závěr od správce daně, aniž by však kdokoli z nich uvedl, jaký podvod se měl v daném případě konkrétně odehrát a z čeho dovozuje aktivní účast žalobce na něm. Zároveň žalobce naznačuje, že daňové orgány o žádném skutečném podvodu nikdy nic konkrétního nezjistily a citovanou evropskou judikaturu využily pouze jako zástupný prostředek k tomu, aby mohly popřít oprávněný nárok žalobce na daňový odpočet.

K uvedenému tvrzení žalobce lze pro stručnost odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 3. 2010, č. j. 9Afs 72/2009 - 180, v němž Nejvyšší správní soud mj. uvedl *„Stěžovatel se mylí, domnívá-li se, že pro odmítnutí nároku na odpočet daně z přidané hodnoty je povinností správních orgánů či dokonce správních soudů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod. Pojem „podvod na DPH“ je tedy správními soudy užíván ve shora uvedeném smyslu. Judikatura Soudního dvora tímto pojmem označuje situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem šesté směrnice; neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám.“* Opakovaně se zde dále konstatuje: *„Obchod uvnitř společenství se zdá být živnou půdou pro podvody na DPH, které mohou nabývat různých podob, ale jsou vždy organizovány „řetězově“ s tím, že „práva Společenství se nelze dovolávat pro zneužívající nebo podvodné účely“.* V této souvislosti lze odkázat na již shora uváděné rozsudky Soudního dvora, kde termín „podvod na DPH“ je v tomto smyslu běžně užíván a je jak obsahem samotných položených předběžných otázek, tak stanovisek generálních advokátů, jakož i obsahem samotných rozsudků Soudního dvora. Generální advokát Dámas Ruiz-Jaraba Colomera ve svém stanovisku ke spojeným věcem Kittel C-439/04 a C-440/04 k

podvodu na DPH konstatoval, že ve skutečnosti existují varianty tak neobvyklé a spletité, jako je představitost těch, kteří je připravují, ve všech případech jde v podstatě o to, že není odvedena určitá částka získaná jako DPH. Povinností správních orgánů z hlediska posouzení nároku na odpočet daně je posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce a i v případě, že k neodvedení daně na určitém článku řetězce dojde, neodmítnout nárok na odpočet tomu, kdo v dobré víře získá nějaké zboží, přičemž o podvodu neví a ani vědět nemohl. Při tomto posuzování mají být vzaty v úvahu vždy právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty.“

Soud se proto neztotožnil se žalobcem, že v napadeném rozhodnutí absentuje uvedení principu „podvodu na DPH“ a odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí, kde žalovaný popsal opakující se znaky provázející uskutečňované obchodní činnosti jednotlivých zapojených subjektů a popsal mechanismus daného obchodního řetězce. Jak již bylo shora uvedeno, pro to, aby nemusel být přiznán nárok na odpočet, není zapotřebí jednoznačně prokazovat, že žalobce se aktivně zapojil do podvodného jednání a v čem přesně spočívalo. Postačuje, pokud je prokázáno, že žalobce si mohl být podvodného jednání vědom, a v takovém případě je na daňovém subjektu, aby prokázal, že o podvodu nevěděl nebo že učinil vše, co po něm bylo možno rozumně požadovat, aby se o něm dozvěděl. Uvedeným předpokladům odůvodnění napadeného rozhodnutí vyhovuje, soud proto námitku vyhodnotil jako nedůvodnou.

V šestém žalobním bodě žalobce namítal, že za podstatné procesní pochybení, jež mohlo mít vliv na zákonnost vydaného rozhodnutí, považuje i to, že žalovaný neprováděl dokazování v souladu se zákonem, nedbal na zjištění skutečnosti rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně a tedy na to, aby byl nejúplněji zjištěn skutkový stav věci. Konkrétně žalobce namítl, že v řízení nebyly provedeny důkazy podle návrhů žalobce, uplatněných poté, co se seznámil se zprávou o daňové kontrole a učinil vyjádření k ní.

Z obsahu spisového materiálu, který měl soud k dispozici, je zřejmé, že správce daně se s těmito důkazními návrhy žalobce vypořádal konstatováním, že tyto nebudou provedeny, protože skutečnosti, jež jimi měly být prokázány, nejsou podstatné pro posouzení věci, neboť podstatná je pouze skutečnost, že vždy jeden ze subjektů (Jarasnet či CIKSTAV) daň neodvedl.

Žalobce v doplnění odvolání ze dne 30. 3. 2015 vznesl zcela určitý, srozumitelný a konkrétní návrh na provedení svědecké výpovědi Ing. M. A., Ing. L. F., Ing. B. K., M. R. a V. T. Zároveň u každého z nich uvedl, k jakým tvrzením ve vztahu ke Zprávě o daňové kontrole mají jmenovaní vypovídat.

Obecně lze uvést, že podle ustanovení § 8 daňového řádu hodnotí při rozhodování správce daně důkazy podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo. Nepochybně je věcí správního orgánu rozhodnout o tom, které důkazy v daňovém řízení provede (§ 92 odstavec 2 daňového řádu); tím však nesmí omezit právo daňového subjektu vyslyšet nebo dát vyslyšet svědky a dosáhnout předvolání a výslechu svědků ve svůj prospěch za stejných podmínek jako svědků proti sobě [článek 6 odst. 3 písm. d) Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod]. Výpověď svědka, jehož daňový subjekt navrhl k důkazu na podporu svých tvrzení, nelze předem hodnotit jako bezcennou, a proto ji jako důkaz neprovést, jen s poukazem na její účelovost či neschopnost přivodit jiný závěr o prokazované skutečnosti. Odmítnutí návrhu na provedení důkazu výsledkem takového svědka

je porušením práva na spravedlivý proces. Tento postup, jenž vedl k faktickému vyloučení důkazů navržených ve prospěch žalobce a přijetí závěru o skutkovém stavu věci toliko na základě jednostranných důkazů, je podle názoru městského soudu porušením čl. 6 odst. 3 písm. d) Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod. V daném případě nejenže správní orgán byl povinen uvést ve svém rozhodnutí důvody, pro které žalobcem navrhované důkazy neprovedl, ale podle přesvědčení soudu měl tento důkaz, vzhledem k ostatním skutkovým zjištěním, provést. Nejen že žalobce provedení těchto důkazů opakovaně navrhoval, ale jejich provedení mohlo mít zásadní vliv na posouzení skutečnosti, zda ze strany žalobce došlo k porušení právních povinností. Tím, že správní orgán navrhovaný důkaz neprovedl a ani se ve svém rozhodnutí s jeho odmítnutím dostatečně nevypořádal, odepřel žalobci právo na spravedlivý proces, dané mu článkem 36 odst. 1 Listiny.

V sedmém žalobním bodě žalobce namítal, že v daňovém řízení došlo k porušení jeho práv tam, kde správce daně činil dokazování v rámci mezinárodní pomoci. Správce daně totiž nepožádal zahraniční finanční orgány o provedení svědecké výpovědi v souladu s českým právem a žalobci nebylo umožněno u výsledku svědků v cizině být přítomen a klást otázky. Správce daně následně tvrdil, že v rámci mezinárodní pomoci při správě daní nežádal o výsledky svědků, a proto se nejednalo o úkony, u kterých by byl žalobce oprávněn být přítomen. Žalobce namítal, že tuto skutečnost ze spisu nelze zjistit, neboť nelze přezkoumat, zda skutečně správce daně prováděl dožádání v rámci mezinárodní spolupráce, jak tvrdí, nebo zda byly prováděny výsledky svědků. Proto jsou zcela nepřezkoumatelná zjištění, která v rámci této mezinárodní spolupráce měl správce daně učinit. Součástí daňového spisu jsou pouze odpovědi na dožádání, není přítom vůbec zřejmé, jaké úkony a otázky byly pokládány a překlad těchto dožádání do češtiny je nesprávný, neúplný a zavádějící.

Žalovaný se těmito otázkami zabýval, když vymezil, že vzhledem k tomu, že obchodní řetězec vykazoval mezinárodní prvky, využil mezinárodní výměny informací, která je v oblasti správy DPH upravena nařízením Rady ze dne 7. 10. 2010, č. 904/2010, o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty, v přepracovaném znění. Žalovaný dospěl k závěru, že informace získané prostřednictvím mezinárodního dožádání není třeba ověřovat a ze spisového materiálu ani žádné pochybení dožádaných správců daně nevyplývá.

Ve vztahu k použití výsledků místního šetření se žalovaný neztotožnil s názorem žalobce, že v jeho rámci byl proveden výslech svědků. Žalovaný ovšem dále uvedl, že skutečnosti plynoucí z místního šetření hodnotil v kontextu všech ostatních zjištěných důkazů, a své závěry tudíž nestavěl na výsledcích daného místního šetření. Žalovaný se tak podle názoru soudu s uvedenými námitkami vznesenými v odvolání vypořádal dostatečně a napadené rozhodnutí proto pouze z tohoto důvodu nelze hodnotit jako nepřezkoumatelné.

Soud však zároveň musí konstatovat, že vzhledem k výše uvedeným závěrům ohledně nekompletnosti spisového materiálu nebylo možno věcně přezkoumat postup správce daně a konkrétně se věcně vypořádat s argumentací žalobce ohledně toho, že mu nebylo známo nic o tom, jaké konkrétní otázky a v rámci jakých procesních úkonů byly kladeny, ani případně pouze v obecné rovině vznesené námitky o nesprávnosti, neúplnosti a tendenčnosti překladu obsahu těchto úkonů do českého jazyka. Právě z těchto důvodů soud konstatuje, že námitka žalobce je částečně důvodná.

Žalobou napadené rozhodnutí tak bylo soudem po provedeném řízení shledáno vnitřně rozporným a proto nepřezkoumatelným pro nedostatek přesvědčivých důvodů. Soud tudíž postupoval podle § 78 odst. 1 a podle § 78 odst. 4 s. ř. s., žalobou napadené rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost a pro vady řízení zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Žalobce měl se svojí žalobou úspěch a náleží mu proto náhrada důvodně vynaložených a prokázaných nákladů řízení podle ustanovení § 60 odstavec 1 s. ř. s. Tyto náklady spočívají v nákladech souvisejících se zastoupením advokátem podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu, ve znění pozdějších předpisů, za tři úkony právní služby po 3 100 Kč (za převzetí věci, sepsí žaloby a účast u jednání soudu) a tři režijní paušály po 300 Kč. Celkem tedy činí náklady na právní zastoupení částku 10 200 Kč. K tomu nutno připočítat náklady cestovního zástupkyně žalobce ze sídla advokátní kanceláře v Ostravě do sídla soudu v Praze k nařízenému ústnímu jednání a zpět v částce 362 Kč a náhradu za promeškaný čas podle advokátního tarifu za šest půlhodin po 100 Kč, celkem 600 Kč (s tím, že takto vypočtené částky jsou polovinou skutečných výdajů cestovního a ztráty času vzhledem k tomu, že týž den byla žalobci nařízena ústní jednání ve dvou různých právních věcech, proto soud přistoupil k jejich náhradě rovným – polovičním – dílem v každé z nich). Součástí náhrady nákladů řízení je dále daň z přidané hodnoty ve výši 21% z této částky, neboť zástupkyně žalobce osvědčila před soudem, že je plátcem této daně, která v dané věci činí 2 344 Kč. Další náklady představuje zaplacený soudní poplatek z podané žaloby v částce 3 000 Kč.

Soud nepřiznal žalobci právo na náhradu nákladů řízení za úkon právní služby spočívající v replice k vyjádření žalovaného, neboť tento úkon právního zastoupení soud po žalobci nepožadoval. Nejedná se proto z pohledu náhrady nutných výdajů ukládaných žalovanému k zaplacení nákladem důvodně vynaloženým. Obdobně soud nepřiznal žalobci právo na náhradu soudního poplatku, zaplaceného v částce 1 000 Kč za návrh na přiznání odkladného účinku žalobě, neboť tento náklad byl konzumován usnesením Městského soudu v Praze ze dne 5. 5. 2016, č. j. 11Af 18/2016 – 35, jímž návrhu žalobce nebylo vyhověno.

Ze všech výše uvedených důvodů soud přiznal žalobci právo na náhradu nákladů řízení ve výši 16 506 Kč.

P o u č e n í

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

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

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

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

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

V Praze dne 12. prosince 2017

JUDr. Hana V e b e r o v á ,
předsedkyně senátu