



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Kuchynky a soudců JUDr. Václava Roučky a Mgr. Jaroslava Škopka v právní věci **žalobkyně: STREGA spol. s r. o.**, IČ 64832902, se sídlem Plzeň, Žižkova 1684/41, *zastoupené Mgr. Mojmírem Přívarou, advokátem, se sídlem Plzeň, Kamenická 1*, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 10. 2015, čj. 32477/15/5300-22443-702189,

t a k t o:

- I. **Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 13. 10. 2015, čj. 32477/15/5300-22443-702189, se z r u š u j e a věc se v r a c í k dalšímu řízení žalovanému.**
- II. **Žalovaný je povinen nahradit žalobkyni náklady řízení ve výši 15.342,- Kč k rukám zástupce žalobkyně Mgr. Mojmíra Přívary, do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku.**

O d ů v o d n ě n í

[I] Předmět řízení

Žalobkyně se žalobou ze dne 21. 12. 2015, Krajskému soudu v Plzni doručenou dne 22. 12. 2015, domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 10. 2015, čj. 32477/15/5300-22443-702189 (dále též jen „*napadené rozhodnutí*“), kterým bylo

k odvolání žalobkyně změněno rozhodnutí Finančního úřadu v Plzni (dále též jen „*správce daně*“ nebo „*finanční úřad*“) ze dne 25. 10. 2010, čj. 330684/10/138511401233 (dále též jen „*platební výměr*“) tak, že částka nadměrného odpočtu vykázaná žalobkyní v daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty za červenec 2009 částkou 416.539,- Kč správcem daně snížena na 53.365,- Kč se mění na vlastní daňovou povinnost ve výši 4.037,- Kč. Žalobkyně rovněž požadovala náhradu nákladů řízení.

Daňové řízení bylo upraveno zákonem č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „*zákon o správě daní a poplatků*“ nebo „*ZSDP*“), resp. zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „*daňový řád*“ nebo „*d. ř.*“).

Problematika daně z přidané hodnoty byla upravena zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro rok 2009 (dále též jen „*zákon o DPH*“ nebo „*ZDPH*“).

[III] Žaloba

Žalobkyně nejprve zrekapitulovala dosavadní průběh řízení a žalobní námitky koncentrovala do částí III. a IV. žaloby, kde uvedla následující.

Napadené rozhodnutí je nezákonné a částečně nepřezkoumatelné. Žalovaný se nevypořádal s žalobkyninými argumenty uvedenými v odvolání, resp. ve vyjádření ze dne 6. 7. 2015 ke skutečnostem zjištěným žalovaným (a správcem daně) v odvolacím řízení. Zároveň žalovaný postupoval při vydání napadeného rozhodnutí v rozporu s rozsudkem Krajského soudu v Plzni ze dne 10. 12. 2014, čj. 30 Af 6/2013-75.

Žalovaný v napadeném rozhodnutí tvrdí, že respektoval právní názor Krajského soudu v Plzni a daňové řízení bylo ukončeno právě v souladu s tímto právním názorem, tedy že žalobkyně splnila všechny hmotněprávní podmínky pro svůj nárok na odpočet daně na vstupu i osvobození od daně na výstupu u zkoumaných obchodních transakcí.

Nárok na odpočet žalovaný žalobkyni odepřel v důsledku prokázání, že přijaté zdanitelné plnění bylo součástí daňového podvodu, kterého se žalobkyně měla účastnit, a za okolností, že o této skutečnosti žalobkyně na základě objektivních okolností vědět mohla a měla, a přesto neučinila vše, aby své účasti na podvodném jednání zabránila. Pro tyto důvody nevznikl žalobkyni nárok na odpočet daně. V souladu s tímto právním názorem doplnil žalovaný daňové řízení ve věci uplatněného nároku na odpočet daně na vstupu z přijatých zdanitelných plnění od dodavatele EGOWAY vědomostní test.

Žalobkyně k tomu namítla, že takový postup správce daně (žalovaného) je nezákonný a dosti vybočuje z mezí pravidel spravedlivého procesu. Totiž, žalovaný po provedeném daňovém řízení a následném zásahu Krajského soudu v Plzni došel po hmotněprávní stránce zcela k jinému názoru (žalobkyně splňuje formální a hmotněprávní podmínky pro nárok na odpočet), než jak prvně rozhodoval. Žalovaný poté (opětovně) rozhoduje za naprosto totožného důkazního a skutkového stavu zcela v rozporu s pokyny Krajského soudu v Plzni.

Žalovaný předkládá nově argumentaci ohledně prokázání existence karuselového řetězce a dále vypisuje vědomostní test s tím závěrem, že žalobkyně vědět mohla a měla o podvodném jednání ostatních článků v řetězci, a tím nesplnila jednu z podmínek pro uznání jejího nároku na odpočet daně.

Takový postup žalovaného je sám od sebe v rozporu se základními zásadami spravedlivého procesu, předvídatelností práva, právní jistoty atd. Je totiž zřejmé, že žalovaný mohl (za totožného skutkového stavu) učinit závěry (prezentované v napadeném rozhodnutí) již v prvním svém rozhodnutí. Postup žalovaného je tímto značně nedůvěryhodný a taktéž nebezpečný v tom smyslu, že žalovaný zde za použití na první pohled sofistikované právní argumentace (bod č. 22 až 44) skládající se zejména z citace různých rozhodnutí (NSS, SDEU a také krajských soudů České republiky), mnohdy vytržených z kontextu a bez souvislostí, vysvětluje otázky související s daňovým podvodem, jeho existencí a případným jeho prokazováním a dále otázky související s prokazováním účasti na daňovém podvodu a konečně také otázky související s prokazováním alespoň nedbalosti daňového subjektu k takovému daňovému podvodu.

Žalovaný uvádí odvolací námitky žalobkyně pouze ve svém bodu 20 a 21 a dále se s nimi nevypořádává. Stejně tak se žalovaný (ani správce daně) vůbec nevypořádal s námitkami žalobkyně uvedenými ve vyjádření žalobkyně k odvolacímu řízení ze dne 6. 7. 2015. Už z tohoto pohledu je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné.

Žalobkyně má za to, že žalovaný vůbec neunesl břemeno důkazní. Žalobkyně připomíná, že v situaci, kdy bylo uznáno a potvrzeno, že zde hmotněprávní nárok žalobkyně na odpočet daně je, a to pro splnění formálních i hmotněprávních podmínek, se otáčí případné důkazní břemeno (předchází tomu břemeno tvrzení) o prokazování takových skutečností, které by ukazovaly na účast žalobkyně na daňovém podvodu, nebo by alespoň prokazovaly její vědomou nedbalost ohledně existence takového daňového podvodu.

Z rozsáhlého odůvodnění napadeného rozhodnutí ovšem nelze k takovým závěrům dospět. Dle žalobkyně se jedná pouze o teoretické pojednání žalovaného ohledně daňového podvodu, jeho prokazování, judikatury související apod. V napadeném rozhodnutí ovšem není zcela bez pochybností prokázán daňový podvod a v žádném případě není prokázána nedbalost žalobkyně ohledně existence daňového podvodu. Žalovaný se nevypořádal se všemi nezbytnými náležitostmi prokazování nedbalosti a nepřihlížel k tomu odpovídající důkazy.

Po zrušujícím rozsudku Krajského soudu v Plzni postupoval žalovaný tak, že vydal totožné rozhodnutí, jaké vydal již před rozsudkem Krajského soudu v Plzni, když shodným způsobem provedl hodnocení důkazů a z provedeného dokazování vyvodil nesprávné závěry skutkové a následně nesprávné závěry právní. Rozhodnutí je velmi nepřehledné, postrádá konkrétní hodnocení jednotlivých provedených důkazů a je pojato jako polemika s vyjádřeními žalobkyně.

Na základě závěrů rozsudku Krajského soudu v Plzni žalovaný místo, aby respektoval závěry učiněné v rozsudku Krajského soudu v Plzni a vedl k tomu též správní orgán I. stupně, se rozhodl postupovat způsobem odporujícím závěrům soudu a uložil správci daně provést

doplnění řízení, kde měl správní orgán I. stupně z blíže neurčených důvodů doplňovat zkoumané obchodní transakce.

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 výsledků zařazených v trestním spise. Tato činnost však přísluší nikoli žalovanému, případně správci daně, nýbrž orgánům činným v trestním řízení. Nutno také konstatovat, že trestní řízení zatím vůbec nedospělo do fáze řízení soudního, ve věci ani nebylo vydáno žádné meritorní rozhodnutí, takže trestní řízení není pravomocně ukončeno a nutno vycházet z presumpce neviny, 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 tato interpretace odpovídala záměru žalovaného moci odmítnout závazný závěr Krajského soudu v Plzni o tom, že žalobkyně prokázala oprávněnost osvobození od daně z přidané hodnoty s nárokem na odpočet daně z titulu dodání zboží do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státu za zdaňovací období červenec 2009. Žalovaný se snaží fabulovat skutkový děj tak, aby mohl tvrdit, že žalobkyně oprávněnost osvobození od daně z přidané hodnoty neprokázala. Interpretace jednotlivých listin je zcela účelová a nelze připustit, aby listiny, které byly shromážděny pro zvláštní účel - trestní řízení, ve kterém dosud nebylo nijak rozhodnuto, byly používány podle volného uvážení žalovaného. Příkladem je citace znaleckého posudku ze dne 15. 5. 2013, který byl zjevně zpracováván pro účely trestního řízení, nikoli pro účely řízení daňového, a který se zabýval účetnictvím společnosti EGOWAY spol. s r.o. O účetnictví žalobkyně však žádný znalecký posudek zpracován nebyl, a ani nebylo zjištěno, co dovozuje žalovaný z uvedeného posudku, když tento posudek nebyl k dispozici v rámci daňového řízení a o ničem významném pro daňové řízení v této věci nevypovídá.

Velmi podrobně se zabývá žalovaný též daňovými hlášeními společnosti OLGESTION s.r.o., k nimž však opět žalobkyně neměla žádný vztah a nemohla jejich podání či nepodání nijak ovlivnit, ani o nich neměla žádné vědomosti. Žalovaný vytýká nesprávné plnění daňových povinností u společnosti EGOWAY spol. s r.o., a to ve vztahu k další jiné společnosti s tím, že tato jiná společnost nevedla účetnictví a nepodávala daňová přiznání k DPH. Opět není zjevné, jakým způsobem měla žalobkyně zabránit této situaci, případně přinutit společnost EGOWAY spol. s r.o., aby řádně plnila své daňové povinnosti.

Žalovaný dále poukazuje na to, že správce daně zkoumal pohyby na bankovních účtech, pokud šlo o společnost OLGESTION s.r.o., EGOWAY spol. s r.o., RAWOS SRC s.r.o. a společnost Liotta s.r.o. v období od 1. 6. 2009 do 31. 8. 2009. Zabýval se tím, kdo měl přístup k účtům a byl disponentem účtů, není však zřejmé, jaký závěr z toho má vyplývat pro žalobkyni. V této souvislosti se podrobně zabývá pouze tím, že společnost Liotta s.r.o. nepodávala daňová přiznání, neodváděla DPH, ani ji nepřiznávala, a proto údajně tato společnost pochybila a neodvedla náležitě daň do státního rozpočtu. Chybějící daň pak údajně

nenavrátila ani společnost EGOWAY spol. s r.o., která sice daň dostala doměřenu, avšak nepodařilo se vymoci její úhradu.

Nutno uzavřít, že se v tomto případě nemůže jednat o pochybení ze strany žalobkyně, která je řadovým daňovým subjektem, nýbrž spíše o pochybení těch státních orgánů, které se mají zabývat vymáháním daní a dbát na to, aby daně byly včas a řádně placeny. Nelze tyto povinnosti přenášet na žalobkyni, která si své povinnosti v tomto směru plní.

Žalovaný tedy rozšířil odůvodnění svého závěru oproti předchozímu svému rozhodnutí o to, že si své daňové povinnosti neplnila nejen společnost OLGESTION s.r.o., ale též další společnosti, a to společnost EGOWAY spol. s r.o. a společnost Liotta s.r.o., případně společnost RAWOS SRC s. r. o. V žádné z těchto společností však neměla žalobkyně účast, nemohla tyto společnosti ovládat, neměla vliv na to, zda se tyto společnosti chovají v souladu s daňovými předpisy či je porušují.

V napadeném rozhodnutí se opakuje argumentace týkající se toho, jaká má být tržní cena při obchodních transakcích mezi daňovými subjekty podle názoru žalovaného, resp. správce daně a úvahy o tom, co ze zboží je a co není určeno k samostatnému prodeji. Žalovaný se v této souvislosti poměrně nestandardně zabývá otázkami umožnění reklamace, přičemž není zřejmé, komu měla být reklamace umožňována. Žalovaný uzavírá, že uvedený obchodní případ podle jeho soudu není zcela běžným způsobem podnikatelského jednání. Není zřejmé, z čeho to dovozuje, ani z čeho lze dovozovat, že měla žalobkyně vstupovat do jakéhosi blíže neurčeného řetězce. Tyto závěry rozhodně nelze činit proto, že žalobkyně odebrala zboží od společnosti EGOWAY spol. s r.o. a bylo určeno pro společnost OLGESTION s.r.o. Těmito skutečnostmi se zabýval Krajský soud v Plzni již ve svém předchozím rozsudku. Nelze se ubránit dojmu, že žalovaný postupuje tak, že hodnotí situaci, jako by měla žalobkyně přístup na běžné účty společnosti OLGESTION s.r.o., EGOWAY spol. s r.o., RAWOS SRC s.r.o. a Liotta s.r.o., bylo jí známo, jaké pohyby se na těchto účtech objevují, kdo a kdy provádí jaké transakce. Tyto znalosti však žalobkyně neměla, neboť nebyla s těmito společnostmi v žádném vztahu a neměla tedy možnost znalostí těchto informací, které dodatečně i žalovaný získává prostřednictvím trestního spisu, k němuž však žalobkyně nemá přístup.

Žalovaný věc hodnotí z pozice, jako by žalobkyně byla ovládající společností společnosti EGOWAY spol. s r.o., OLGESTION s.r.o., RAWOS SRC s.r.o., Liotta s.r.o., řídila transakce probíhající mezi nimi, měla o nich přehled, věděla, kdo má jaké dispoziční oprávnění, a mohla tedy posuzovat, zda dodací listy těchto společností jsou či nejsou v pořádku a zda si společnosti plní své daňové povinnosti.

Není zřejmé, co míní žalovaný tím, že jednání daňového subjektu, tedy zřejmě žalobkyně, nelze označit za péči řádného hospodáře. Zda tedy do péče řádného hospodáře u žalobkyně spadá kontrola účetnictví běžných účtů, provádění plateb jiných právních subjektů, s nimiž nemá nic společného. Právě proto, že jde o jiné právní subjekty, v nichž není žalobkyně účastna, ani není jejich ovládající osobou, nemá, nemůže mít a ani nikdy neměla vliv na tyto skutečnosti a neměla o nich ani žádné vědomí. Žádná ze společností, ať EGOWAY spol. s.r.o., OLGESTION s.r.o., RAWOS SRC s.r.o. nebo Liotta s.r.o. nebyla

povinna žalobkyni ničeho hlásit, ani prokazovat a sama žalobkyně neměla právo po těchto společnostech požadovat přístup k jejich účetnictví, kontrolovat to, zda podávají daňová tvrzení a plní si své daňové povinnosti, zda a jakým způsobem mezi nimi probíhají platby. Z předpokladu, že některé z výše uvedených společností snad neplnily řádně své daňové povinnosti nebo mezi sebou prováděly podezřelé transakce, nelze dovozovat, že u žalobkyně došlo k porušení péče řádného hospodáře, jak tvrdí žalovaný.

Žalovaný dále opírá své závěry mj. o to, že probíhá trestní řízení vedené Policií ČR pro podezření ze spáchání úmyslného zločinu, a to zločinu zkrácení daně, poplatku a podobné platby dle § 40 odst. 1, 3 trestního zákoníku. V této souvislosti nutno připomenout, že žalovaný nerespektuje zásadu presumpce neviny a přistupuje k hodnocení důkazů tak, jako by trestní řízení již skončilo pravomocným odsouzením osob v této souvislosti v rozhodnutí zmiňovaných. Tak tomu však není.

Na str. 15 rozhodnutí např. žalovaný opět v rozporu se zásadou presumpce neviny tvrdí, že právě tím, že probíhá trestní řízení a tím, že doplnil daňové řízení o některé části vyšetřovacího spisu, považuje účast žalobkyně na podvodném jednání v souladu s judikaturou Evropského soudního dvora za prokázanou. Je zřejmé, že žalovaný vůbec nepochopil závěry rozsudku vydaného Krajským soudem v Plzni a namísto toho, aby tento rozsudek respektoval, jal se doplňovat daňové řízení o listiny a důkazní materiál z trestního spisu. V trestní věci však dosud není trestní řízení pravomocně ukončeno a hodnocení listin opatřených pro účely trestního řízení tak přísluší pouze orgánům činným v trestním řízení.

I přes opačné závěry Krajského soud v Plzni stále ulpívá žalovaný na svém názoru, že je nutno zabývat se 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 přestože se žalobkyně vyjádřila opakovaně a podrobně již v průběhu odvolacího řízení k výsledkům doplnění dokazování provedeného na pokyn žalovaného správce daně. Žalovaný dospívá k závěru právě opačnému, než ke kterému dospěl při svém rozhodování Krajský soud v Plzni, tj. že žalobkyně neprokázala oprávněnost osvobození od daně z přidané hodnoty s nárokem na odpočet daně z titulu dodání zboží do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státě uplatněného za zdaňovací období červenec 2009.

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

V této souvislosti nutno podotknout, že žalovaný opět nerespektoval směrnici Rady 2001/115/ES a směrnici Rady 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty. Ve věci C-142/11 se Soudní dvůr vyjádřil tak, že články směrnice 2006/112/ES mají za účel bránit vnitrostátní praxi, podle níž daňový orgán odmítá přiznat osobě povinné k dani nárok odečíst od částky DPH, kterou má povinnost odvést, částku daně, která je splatná nebo byla odvedena za služby, jež jí byly poskytnuty, z důvodu, že se vystavitel faktury týkající se těchto služeb nebo některý z jejích poskytovatelů dopustil protiprávního jednání, aniž prokáže tento orgán z hlediska objektivních okolností, že dotčená 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 Soudní dvůr uvedl (v odstavci 65), že pokud by správce daně pod hrozbou, že odmítne přiznat nárok na odpočet, vyžadoval od osob povinných k dani učinit opatření zmiňovaná v odstavci 61 citovaného stanoviska Evropského soudního dvora, přenášel by v rozporu s uvedenými ustanoveními své vlastní kontrolní úkoly na osoby povinné k dani.

V odstavci 61 totiž Soudní dvůr ještě blíže uvedl, že daňový orgán obecně nemůže vyžadovat, aby si osoba k dani povinná, která chce uplatňovat nárok na odpočet DPH, ověřovala, zda vystavitel faktury týkající se zboží a služeb, na které je uplatňován tento nárok, je v postavení osoby povinné k dani, zda má k dispozici dotčené zboží a je schopen toto zboží dodat a zda splnil své povinnosti ohledně podání daňového přiznání a úhrady DPH, a tím se ujišťovala, zda nedošlo k nesrovnalostem či podvodu u subjektu na vstupu a aby v tomto ohledu měla k dispozici potřebné doklady.

Krajský soud v Plzni již v rozsudku výše citovaném v této věci uvedl, že tyto závěry Soudního dvora se beze zbytku dají aplikovat na uvedený případ. Žalovaný ovšem nepostupoval v souladu s touto judikaturou a právě vzhledem k tomu, že veškerá svá zjištění vyložil tak, že je aplikoval k tíži žalobkyně, pochybil a neoprávněně odepřel žalobkyni čerpání nároku na odpočet daně.

Žalovaný v napadaném rozhodnutí svůj dosavadní nesprávný postup při hodnocení důkazů ještě zmnožil tím, že k tíži žalobkyně kladl jím tvrzená pochybení zjištěná u dalších daňových subjektů, mimo společnost OLGESTION s.r.o., když tyto závěry čerpal z trestního spisu týkajícího se řízení, které není pravomocně skončeno, a postupoval tak, jako by jak jednatel žalobkyně, tak statutární orgány dalších zmiňovaných společností, byli již za trestnou činnost pravomocně odsouzeni. Řízení je tak poznamenáno vadami řízení, které byly Krajským soudem v Plzni vytýkány již minulým zrušujícím rozhodnutím.

Žalovaný porušil § 8 odst. 1 d. ř., tedy zásadu volného hodnocení důkazů, § 78 odst. 5 s. ř. s. ukládající mu vázanost závěry Krajského soudu v Plzni, a též § 31 odst. 9 ZSDP, resp. § 92 odst. 3 d. ř. Žalobkyně je proto přesvědčena, že žalovaný ani správce daně neunesli

svou důkazní povinnost ohledně jimi vyjádřených pochybností, navíc nerespektovali zásadu uvedenou v § 78 odst. 5 s. ř. s. a žalobkyně jako daňový subjekt své důkazní břemeno beze zbytku unesla, jak konstatoval ostatně i Krajský soud v Plzni ve svém předchozím rozsudku.

Vzhledem k postupu žalovaného došlo k porušení práva žalobkyně na spravedlivý proces podle Listiny základních práv a svobod, porušení zásady legality a bylo zasaženo do práv žalobkyně chráněných čl. 11 i čl. 36 Listiny základních práv a svobod. Žalobkyně především poukazuje na to, že v této věci bylo za identické důkazní situace již jednou rozhodováno rozsudkem Krajského soudu v Plzni ze dne 10. 12. 2014, čj. 30 Af 6/2013-75. Žalovaný nerespektoval závěry v tomto rozsudku a nerespektoval tím § 78 odst. 5 s. ř. s.

[III] Vyjádření žalovaného k žalobě

Žalovaný se k žalobě vyjádřil v podání ze dne 3. 3. 2016, v němž navrhl žalobu zamítnout. Žalovaný především plně odkázal na žalobou napadené rozhodnutí a správní spis.

Žalovaný připomněl, že v daném případě nebyl žalobkyni uznán nárok na odpočty daně z přidané hodnoty z toho důvodu, že bylo prokázáno, že přijaté zdanitelné plnění bylo součástí daňového podvodu, kterého se žalobkyně účastnila, a za okolností, že o této skutečnosti žalobkyně na základě objektivních okolností vědět mohla a měla, a přesto neučinila vše, aby své účasti na podvodném jednání zabránila. V odvolacím řízení bylo potvrzeno, že žalobkyně byla součástí podvodu na dani z přidané hodnoty.

Žalovaný konstatoval, že nelze přijmout názor žalobkyně, že by v daném případě bylo postupováno v rozporu se závěrem Krajského soudu v Plzni vysloveném v rozsudku ze dne 10. 12. 2014, čj. 30 A f 6/2013-75. Naopak, jak je z odůvodnění napadeného rozhodnutí zřejmé, žalovaný se názorem krajského soudu řídil. Žalovaný např. pod bodem [92] napadeného rozhodnutí uvedl: „*Jak již bylo uvedeno v odst. [83], odvolací orgán v řízení respektoval právní názor soudu vyslovený v dotčeném rozsudku. Daňové řízení je ukončeno právě v souladu s tímto právním názorem (viz odst. [76] a [80]) tedy, že odvolatel splnil všechny hmotněprávní podmínky pro svůj nárok na odpočet daně na vstupu i osvobození od daně na výstupu u zkoumaných obchodních transakcí.*“

Je tedy třeba zopakovat, že názor krajského soudu byl žalovaným akceptován a v napadeném rozhodnutí zohledněn. V rozhodnutí je vycházeno ze splnění hmotněprávních podmínek pro uznání nároku na odpočet daně, avšak v odvolacím řízení bylo prokázáno, že přijatá zdanitelná plnění byla součástí podvodu na dani z přidané hodnoty, o čemž žalobkyně věděla nebo vědět měla a mohla. Žalovaný tedy setrvává na názoru, že je možné vyloučit vznik nároku na odpočet daně i za existence daňového dokladu, tak jak je tomu v případě žalobkyně. Dle judikatury Soudního dvora Evropské unie nemusí být správcem daně nárok na odpočet daně přiznán, pokud jej plátce uplatňuje podvodně nebo zneužívajícím způsobem. V případě podvodného jednání je nutno prostřednictvím objektivních skutečností prokázat, že přijaté zdanitelné plnění je součástí daňového podvodu a že o této skutečnosti plátce daně vědět mohl a měl, popřípadě, že plátce nepřijal veškerá opatření, která po něm mohla být rozumně požadována k zabránění jeho vlastní účasti na podvodu.

V daném případě pak žalovaný v souladu s rozsudkem krajského soudu uložil správci daně provést doplnění odvolacího řízení dle § 115 odst. 1 daňového řádu spočívající v prověření zkoumaných obchodních transakcí z hlediska aplikace vědomostního testu a následného zhodnocení daňového řízení. Z poznatků správce daně pak žalovaný zjistil nestandardní obchodní vztahy a zaměřil se na posouzení možného podvodného jednání.

Byl zjištěn a náležitě popsán řetězec subjektů, ve kterém obíhaly i finanční prostředky, a to: Liotta - EGOWAY - žalobkyně - OLGESTION - RAWOS – Liotta . Daň do státního rozpočtu odvedena nebyla a obchodní případy vykazovaly značnou nestandardnost - personální a kapitálová propojenost účastníků plnění - např. společnosti Liotta a RAWOS nepodávaly daňová přiznání, v předmětném období jediný jednatel společnosti Liotta, který byl také jednatelem ve společnosti RAWOS, o ničem neví; jednatel dodavatele a odběratele daňového subjektu se znali, obchodovali spolu již dříve, přesto bylo daňovému subjektu umožněno vstoupit do obchodního řetězce, disponenty běžných účtů byly cizí osoby, atd.

Žalovaný dále zkoumal existenci objektivních okolností, které by ve smyslu judikatury SDEU nasvědčovaly tomu, že žalobkyně byla součástí podvodu na dani z přidané hodnoty, o čemž věděla nebo vědět měla a mohla. Žalovaný v rámci odvolacího řízení vycházel z objektivních skutečností, jak je patrné z odůvodnění napadeného rozhodnutí (viz str. 16 a následující). Jako objektivní skutečnosti osvědčil žalovaný existenci nestandardních pohybů na účtu žalobkyně svědčící o účelovém oběhu finančních prostředků, absenci přesné identifikace zboží, absenci písemných dokladů vztahujících se k reklamacím zboží, kontrakt uzavřený pouze ústně, respektive formou elektronické komunikace atd. Ohledně přesné identifikace objektivních skutečností si žalovaný dovoluje odkázat na odůvodnění napadeného rozhodnutí.

Žalovaný závěrem odkazuje na část [79] napadeného rozhodnutí: „*Odvolací orgán po aplikaci právního rámce na skutkový stav a po posouzení všech relevantních skutečností došel k závěru navazujícímu na závěry dotčeného rozsudku, že ačkoliv odvolatel předložením předmětných daňových dokladů splnil formální náležitosti pro uplatnění nároku na odpočet daně, tak v důsledku prokázání, že přijaté zdanitelné plnění bylo součástí daňového podvodu, kterého se odvolatel účastnil, a za okolností, že o této skutečnosti odvolatel na základě objektivních okolností vědět mohl a měl, nevznikl odvolateli nárok na odpočet daně.*“ Žalobkyně si tedy v daném případě nepočínala s péčí řádného hospodáře, a ač bylo žalovaným uznáno, že splnila hmotněprávní i procesní podmínky k uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, vzhledem k objektivním okolnostem dospěl žalovaný k závěru, že nárok na odpočet daně byl uplatněn podvodným způsobem. Na tomto svém názoru žalovaný setrvává.

Žalovaný má za prokázané, že ze strany správce daně (potažmo žalovaného) byly činěny veškeré úkony nezbytné k prokázání žalobkyní uváděných skutečností. Tvrzení žalobkyně jsou nadto spíše jen polemikou s hodnocením jednotlivých závěrů žalovaného. Žalobkyně v žalobě neuvádí žádné nové skutečnosti ani důkazy, které by měly prokázat oprávněnost jejího nároku na odpočet. Žalovaný se již se všemi uplatněnými žalobními námitkami vypořádal v žalobou napadeném rozhodnutí.

[IV] Posouzení věci krajským soudem

Řízení ve správním soudnictví je upraveno zákonem č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „soudní řád správní“ nebo „s. ř. s.“).

Podle § 75 odst. 1 soudního řádu správního, soud při přezkoumání rozhodnutí vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu.

Podle § 75 odst. 2 věty první soudního řádu správního, soud přezkoumá napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů.

Při jednání před soudem dne 30. 8. 2017 zástupce žalobkyně i žalovaný setrvali na svrchu rekapitulované argumentaci.

Soud dospěl k závěru, že **žaloba je důvodná**.

[IVa] Relevantní právní úprava a judikatura

Vytykácí řízení bylo se žalobkyní zahájeno výzvou ze dne 11. 9. 2009 za účinnosti zákona o správě daní a poplatků. V souladu s § 264 odst. 1 daňového řádu, účinného od 1. 1. 2011, bylo řízení žalovaným dokončeno podle nového daňového řádu.

Správce daně vycházel ve vytykáčím řízení z § 31 odst. 9 ZSDP, podle něhož *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Podle § 31 odst. 8 písm. c) ZSDP, správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem. Obdobnou úpravu obsahuje i daňový řád účinný od 1. 1. 2011. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu, daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Podle § 92 odst. 5 písm. c) d.ř., správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.*

K aplikaci zásady volného hodnocení důkazů v daňovém řízení se za účinnosti zákona o správě daní a poplatků vyslovil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 28. 7. 2008, čj. 5Afs 5/2008–75 (publikován pod č. 1702/2008 Sb. NSS) takto: „(...) *Zásada volného hodnocení důkazů zakotvená v tomto ustanovení znamená, že správce daně není vázán žádnými formálními pravidly, jež by stanovily, jaká je důkazní síla jednotlivých důkazních prostředků, neznamená to však, že by závěry správce daně o skutkové stránce věci mohly být výsledkem libovůle. Naopak takové závěry musí vyplynout z racionálního myšlenkového procesu odpovídajícího požadavkům formální logiky, v jehož rámci bude důkladně posouzen každý z provedených důkazů jednotlivě a zároveň budou veškeré tyto důkazy posouzeny v jejich vzájemné souvislosti. Tato úvaha musí být v konečném rozhodnutí přezkoumatelným způsobem vyjádřena a také plně podléhá kognici správních soudů. Rovněž v poslední větě*

§ 31 odst. 4 daňového řádu, podle níž provedené důkazní řízení osvědčí, které z předložených důkazních prostředků se staly skutečně důkazem, je možné rozumět tak, že z úvahy správce daně o zhodnocení všech důkazů vyplyne, které z nich podporují tvrzení daňového subjektu a které ho naopak zpochybňují či vyvracejí, rozhodně však toto ustanovení neposkytuje správci daně oprávnění k tomu, aby některé předložené důkazy svévolně ze své úvahy vyloučil a přihlížel pouze k některým, které si sám zvolí.“ Vzhledem k obdobné úpravě obsažené v novém daňovém řádu lze uvedené aplikovat i na postup při hodnocení důkazů podle nového daňového řádu.

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

[IVb] Předchozí soudní řízení ve věci 30Af 6/2013

Mezi účastníky bylo sporné, zda žalobkyně prokázala oprávněnost osvobození od daně z přidané hodnoty s nárokem na odpočet daně z titulu dodání zboží do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státě uplatněného za zdaňovací období červenec 2009, tzn., zda uskutečnila zdanitelné plnění tak, jak je deklarováno ve formálně perfektních daňových dokladech (fakturami č. 20095019 a č. 20095021). Rozhodné proto bylo posouzení, zda žalobkyně unesla důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 9 ZSDP, resp. § 92 odst. 3 d.ř., ve vztahu ke svému tvrzení, že splnila podmínky pro uplatnění nároku na odpočet DPH za uvedené zdaňovací období podle § 13 odst. 2 ZDPH a § 64 odst. 1 a 5 ZDPH.

V předchozím odvolacím řízení dospěl odvolací orgán k závěru, že „(...) byla daná obchodní transakce ze strany daňového subjektu takto pouze simulována a jejím cílem bylo čerpání nároku na odpočet daně (při deklarovaném nákupu zboží od EGOWAY spol. s r.o.) a následné uplatnění osvobození od daně na výstupu (při deklarovaném dodání zboží do jiného členského státu)“. K hodnoceným důkazním prostředkům uvedl, že jimi „(...) nebylo prokázáno, že za zdaňovací období červenec 2009 došlo k uskutečnění zdanitelných plnění ve prospěch společnosti OLGESTION s.r.o. deklarovaných doklady č. 09280204 ze dne 9. 7. 2009 a č. 09300217 ze dne 24. 7. 2009, a dále, že v průběhu odvolacího řízení nebylo prokázáno, že došlo k uskutečnění přijatých zdanitelných plnění od dodavatele EGOWAY spol. s r.o. deklarovaných doklady č. FP188 ze dne 24. 7. 2009 (doklad ASZ 340) a č. FP 173 ze dne 8. 7. 2009 (doklad č. ASZ 331), tj. ze strany daňového subjektu nebyl na základě předmětných dokladů prokázán nárok na uplatnění odpočtu daně, neboť správce daně v rámci celého daňového řízení prokázal existenci celé řady pochybností, které činí účetnictví a údaje o předmětných účetních případech nevěrohodnými, neúplnými a neprůkaznými a nelze tedy přisvědčit námitkám daňového subjektu, že k uskutečnění

přijatých a uskutečněných plnění došlo tak, jak je deklarují předmětné doklady a že důkazní břemeno přešlo na správce daně.(...)“.

Se závěrem odvolacího orgánu krajský soud nesouhlasil a konstatoval, že odvolací orgán nedostál požadavkům kladeným Nejvyšším správním soudem na hodnocení důkazů, jak jsou uvedeny výše. Dle krajského soudu odvolací orgán porušil zásadu volného hodnocení důkazů, když důkazy provedené správcem daně a důkazy, které byly provedeny v rámci odvolacího řízení v souladu s § 115 odst. 1 daňového řádu, nehodnotil v duchu zásady volného hodnocení důkazů stanovené v § 8 odst. 1 daňového řádu.

Svůj závěr odůvodnil krajský soud tím, že žalobkyně k prokázání svého tvrzení skutkové verze předložila faktury přijaté č. FP 173 - ASZ331 ze dne 8. 7. 2009 [OLYMPUS Mju TOUGH 8000 – kompakt – Steel Blue (50ks); PANASONIC DMC – FT1EP D Lumix – oranžový (45 ks); SONY HDR – TG7E Digi. kamera (25 ks) za celkovou sumu 53.216,80 EUR] a fakturu přijatou č. FP 188 - ASZ340 ze dne 24. 7. 2009 [licence Windows XP PRO (1.400 ks) za celkovou cenu 48.980,40 EUR]. Dále písemné prohlášení L.Š., jednatelky společnosti EGOWAY spol. s r. o., dodavatele zboží žalobkyni, ve kterém tato prohlásila, že daňové doklady č. ASZ331 a č. ASZ340 byly společností EGOWAY zahrnuty v evidenci dle § 100 ZDPH a byla z nich v příslušném zdaňovacím období odvedena daň na výstupu. Dále faktury vydané, doklady č. 09280204 [deklarováno dodání zboží OLYMPUS Mju TOUGH 8000 – kompakt – Steel Blue (50ks); PANASONIC DMC – FT1EP D Lumix – oranžový (45 ks); SONY HDR – TG7E Digi. kamera (25 ks) za celkovou cenu 46.061,60 EUR] a č. 09300217 [deklarováno dodání zboží licence Windows XP PRO (1.400 ks) za celkovou cenu 42.394,80 EUR], včetně dodacích listů, na nichž je datum převzetí, razítko a podpis odběratele. Dále předložila kopie výpisů z bankovních účtů žalobkyně. Provedeny byly svědecké výpovědi L.Š., jednatelky společnosti EGOWAY spol. s r. o., dodavatele předmětného zboží žalobkyni, a L.N., tehdejšího jednatele společnosti OLGESTION s. r. o., odběratele předmětného zboží, kteří potvrdili skutkovou verzi žalobkyně. Oba uvedení svědci učinili před podáním svědeckých výpovědí prohlášení, která shodně jako jejich svědecké výpovědi potvrzovala dodání zboží žalobkyni, resp. jeho předání odběrateli na území Slovenska. Je-li v odůvodnění napadeného rozhodnutí zpochybňováno, kým bylo prohlášení učiněné jednatelem společnosti OLGESTION s. r. o. učiněno, když jméno osoby, která jej provedla, a jejíž podpis byl ověřen notářem, bylo N. a jednatelem společnosti OLGESTION s. r. o. je osoba s příjmením N., (bylo tedy vloženo písmeno „e“ za písmeno „i“), pak toto zpochybnění nemá vliv na obsah podaného prohlášení, a to proto, že jednatel společnosti OLGESTION s. r. o., potvrdil skutečnosti uváděné v prohlášení v následně poskytnuté svědecké výpovědi. Jednatel žalobkyně prokázal úhradu dálničních poplatků na Slovensku a doklad o nákupu PHM dne 29. 7. 2009. Odlišná není ani výpověď L.Š. a jednatele žalobkyně týkající se faktického předání předmětného zboží na adrese společnosti STREGA, Vejprnická 61, Plzeň. Pro posouzení této skutečnosti není rozhodné, jakým datem bylo označeno uskutečnění zdanitelného plnění a polemika nad ustanovením § 13 odst. 1 ZDP, tedy kdy došlo k dodání zboží a kdy k uskutečnění zdanitelného plnění. Rozhodující dle názoru krajského soudu je, zda bylo ve smyslu § 13 odst. 2 ZDPH prokázáno, že bylo předmětné zboží žalobkyní skutečně přepraveno do jiného členského státu, a to uvedenými důkazy prokázáno bylo.

Dle názoru krajského soudu uvedené důkazní prostředky hodnocené ve smyslu § 8 odst. 1 daňového řádu každý jednotlivě a všechny v jejich vzájemné souvislosti prokazují odvolacím orgánem rozporovanou skutkovou verzi žalobkyně. Žádný z provedených důkazů nesvědčí o opaku. Žalobkyně tak unesla důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 9 ZSDP, resp. § 92 odst. 3 daňového řádu, ve vztahu ke svému tvrzení, že splnila podmínky pro uplatnění nároku na odpočet DPH za zdaňovací období červenec 2009 stanovené v § 13 odst. 2 ZDPH a v § 64 odst. 1 a 5 ZDPH. Měl-li za této situace odvolací orgán i tak za to, že skutkový děj proběhl jinak, bylo na něm, aby obstaral důkazy způsobilé vyvrátit prokázanou skutkovou verzi předestřenou žalobkyní. Na správní orgán se totiž unesením důkazního břemene žalobcem přeneslo břemeno důkazní.

Vzhledem k argumentaci odvolacího orgánu tím, že se v daném případě jednalo o simulovanou obchodní transakci, jejímž cílem bylo čerpání nároku na odpočet daně, kterou dokládal provedením dalších důkazů (dotazem na společnosti Microsoft, Olympus Czech Group, s. r. o., Panasonic Marketing Europe GmbH a SONY EUROPE LIMITED) a zejména obsahem listin z vyšetřovacího spisu Policie ČR – Útvaru odhalování korupce a finanční kriminality, bylo na odvolacím orgánu, aby postupoval podle judikatury Soudního dvora Evropské unie. Konkrétně soud uvádí rovněž žalobkyní zmiňovaný rozsudek C-80/11 a C-142/11 v řízeních jednak mezi Mahagében kft a krajským finančním ředitelstvím Dél-Dunántúl, jednak mezi P.D. a krajským finančním ředitelstvím Észak-Alföld, kterým bylo rozhodováno o předběžné otázce výkladu směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. 5. 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, ve znění směrnice Rady 2001/115/ES (dále jen „šestá směrnice“) a směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty. Soudní dvůr zde k otázkám položeným ve věci C 142/11 uvedl, že příslušné články směrnice 2006/112/ES, jichž se výklad týkal, „(...) brání vnitrostátní praxi, podle níž daňový orgán odmítne 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 jejich poskytovatelů dopustil protiprávního jednání, aniž tento orgán z hlediska objektivních okolností prokáže, 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. (...)“. K otázkám položeným ve věci C-80/11 Soudní dvůr v odst. 61 uvedl: „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.“. Dále v odstavci 62 uvedl, že „(...) je na daňových orgánech, aby u osob povinných k dani provedly nezbytné kontroly za účelem odhalení nesrovnalostí nebo podvodů a uložily sankce osobě povinné k dani, která se těchto nesrovnalostí či podvodů dopustila.“. V odstavci 65 pak uvedl: „(...) kdyby správce daně pod hrozbou, že odmítne přiznat nárok na odpočet, vyžadoval od osob povinných k dani učinit opatření uvedená v bodě 61 tohoto rozsudku, přenesl by v rozporu s uvedenými ustanoveními vlastní kontrolní úkoly na osoby povinné k dani.“.

V uvedeném rozsudku Soudní dvůr uzavřel, že je nutno dotazované články směrnice 2006/112/ES vykládat tak, že „(...) brání vnitrostátní praxi, podle níž daňový orgán odmítne přiznat nárok na odpočet z důvodu, že se osoba povinná k dani neujistila, zda vystavitel faktury na zboží, na které je uplatňován nárok na odpočet, byl v postavení osoby, povinné k dani, která měla k dispozici dotčené zboží a byla schopna toto zboží dodat, a zda splnil své povinnosti ohledně podání daňového přiznání a úhrady DPH, nebo z důvodu, že uvedená osoba povinná k dani nemá kromě uvedené faktury k dispozici jiné doklady, jimiž lze prokázat, že byly tyto skutečnosti splněny, ačkoli hmotněprávní a formální podmínky upravené směrnicí 2006/112 k uplatnění nároku na odpočet byly splněny a osoba povinná k dani nemá žádné indicie odůvodňující podezření, že na straně uvedeného vystavitele došlo k nesrovnalostem či podvodu.“. Uvedené závěry Soudního dvora, i když se týkají daně z přidané hodnoty na vstupu, jsou aplikovatelné i na daný případ dovozu zboží žalobkyní do jiného členského státu Evropské unie. Žalovaný však v souladu s touto judikaturou Soudního dvora nepostupoval a svá zjištění v rámci odvolacího řízení učiněná aplikoval k tíži žalobkyně, aniž by zjišťoval, zda žalobkyně měla či mohla vědět o podvodném jednání svého dodavatele a odběratele, resp. zda jí bylo známo, že se účastní simulované obchodní transakce, jejímž cílem bylo čerpání nároku na odpočet daně.

Na základě výše uvedeného soud dospěl 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.

[IVc] Posouzení nyní žalobou napadeného rozhodnutí

Žalovaný v rámci nového odvolacího řízení vycházel ze závěru krajského soudu, že žalobkyně unesla důkazní břemeno ve vztahu ke svému tvrzení, že splnila podmínky pro uplatnění nároku na odpočet DPH za zdaňovací období červenec 2009 stanovené v § 13 odst. 2 ZDPH a v § 64 odst. 1 a 5 ZDPH, když zejména bylo ve smyslu § 13 odst. 2 ZDPH provedenými důkazy prokázáno, že bylo předmětné zboží žalobkyní skutečně přepraveno do jiného členského státu. Žalovaný si byl vědom závěru krajského soudu, že se důkazní břemeno přeneslo na žalovaného, a protože měl za to, že skutkový děj proběhl jinak, soustředil se na to, jak uvedl i ve vyjádření k žalobě, aby obstaral důkazy způsobilé vyvrátit skutkovou verzi předestřenou žalobkyní. Pro úplnost soud uvádí, že skutkově totožnou věc (avšak s jiným žalobcem) již řešil a rozhodoval ve věci vedené pod sp. zn. 57Af 15/2015. Senát 30Af se závěry a argumentací učiněnými v této věci ztotožňuje.

Dle žalovaného se v daném případě (= 30Af 40/2015) jednalo o simulovanou obchodní transakci uskutečněnou mezi společnostmi Liotta, EGOWAY, společností žalobkyně a společností OLGESTION se sídlem v jiném členském státě. Cílem této obchodní transakce bylo čerpání nároku na odpočet daně. V předchozím odvolacím řízení toto odvolací orgán dokládal důkazy, a to dotazem na společnosti Microsoft, s.r.o. Olympus Czech Group, s. r. o., Panasonic Marketing Europe GmbH a SONY EUROPE LIMITED a zejména obsahem listin z vyšetřovacího spisu Policie ČR – Útvaru odhalování korupce a finanční kriminality. Krajským soudem bylo ve zrušujícím rozsudku ze dne 10. 12. 2014 konstatováno, že odvolací orgán nepostupoval v souladu s judikaturou Soudního dvora Evropské unie a jím

provedenými důkazy nebylo prokázáno, že žalobkyně věděla či musela vědět o podvodném jednání svého dodavatele a odběratele, resp. zda jí bylo známo, že se účastní simulované obchodní transakce, jejímž cílem bylo čerpání nároku na odpočet daně.

Žalovaný se proto v rámci doplnění odvolacího řízení zaměřil na provedení důkazů, kterými by prokázal, že žalobkyně o podvodu věděla nebo vědět musela. Na základě uvedeného činí krajský soud dílčí závěr, že žalovaný postupoval v odvolacím řízení v souladu s § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán právním názorem vysloveným krajským soudem ve zrušujícím rozsudku ze dne 10. 12. 2014. Žalobní námitka tvrdící opak je proto nedůvodná. Otázkou jinou, kterou se bude krajský soud zabývat následně, je posouzení, zda žalovaný správně aplikoval zásadu volného hodnocení důkazů.

Mezi účastníky je tak sporné, zda žalovaný unesl své důkazní břemeno ve světle judikatury Soudního dvora Evropské unie a byl oprávněn z tohoto důvodu nárok na odpočet daně žalobkyni nepřiznat. Je sporné, zda bylo v daňovém řízení provedenými důkazy prokázáno, že žalobkyně jako osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že uplatněný nárok na odpočet DPH vyšel z plnění, které bylo součástí podvodu, a to jak podvodu spáchaného samotnou žalobkyní nebo podvodu spáchaného dodavatelem žalobkyně či hospodářským subjektem vystupujícím na předcházejícím stupni dodavatelského řetězce či odběratelem žalobkyně.

Stěžejní námitkou žalobkyně pak je, že žalovaný nehodnotil důkazy, včetně těch, které byly ve smyslu § 115 odst. 1 daňového řádu doplněny v rámci odvolacího řízení, v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů a porušil ustanovení § 8 odst. 1 daňového řádu, podle něhož *správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.*

Podle § 92 odst. 2 daňového řádu *správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů.* Podle odst. 7 tohoto ustanovení *správce daně po provedeném dokazování určí, které skutečnosti považuje za prokázané a které nikoliv a na základě kterých důkazních prostředků; o hodnocení důkazů sepiše úřední záznam, pokud se toto hodnocení neuvádí v jiné písemnosti založené ve spise.*

Dle žalobkyně v daňovém řízení nebylo prokázáno, že by žalobkyně věděla nebo musela vědět, že jí uplatněný nárok na odpočet DPH vyšel z plnění, které bylo součástí podvodu. S tímto tvrzením žalobkyně se krajský soud z důvodů, které budou dále uvedeny, ztotožňuje.

Bylo-li cílem žalovaného prokázat, že žalobkyně věděla nebo musela vědět, že uplatňuje nárok na odpočet DPH na základě plnění, které bylo součástí podvodu, bylo jeho povinností zajistit k tomu příslušné důkazy, z každého důkazu vyvodit konkrétní skutkové zjištění a na základě všech skutkových zjištění učinit skutkový závěr a ten právně zhodnotit. Následně pak bylo povinností žalovaného uvedený postup hodnocení důkazů v odůvodnění napadeného rozhodnutí přezkoumatelným způsobem vyjádřit. To znamená uvést každý důkaz,

ze kterého správní orgán vycházel a příslušné skutkové zjištění, které z něj správní orgán učinil. Ze všech provedených důkazů a z nich vyplývajících skutkových zjištění pak bylo nutno učinit skutkový závěr. Skutkový závěr by měl vyplynout z racionálního myšlenkového procesu odpovídajícího požadavkům formální logiky, v jehož rámci by byl důkladně posouzen každý z provedených důkazů jednotlivě a zároveň veškeré důkazy v jejich vzájemné souvislosti a tato úvaha by měla být v odůvodnění napadeného rozhodnutí přezkoumatelným způsobem vyjádřena, neboť plně podléhá kognici správních soudů (viz výše rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne ze dne 28. 7. 2008, čj. 5Afs 5/2008–75). Každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy ve vzájemné souvislosti bylo nutno v daném případě hodnotit ve vztahu k tomu, co jimi mělo být prokázáno, tedy, že žalobkyně věděla nebo musela vědět, že jí uplatněný nárok na odpočet DPH vychází z plnění, které je součástí podvodu. Žalovaný však uvedeným způsobem nepostupoval.

Odůvodnění napadeného rozhodnutí je rozděleno do několika částí. Obsahuje „*Stručné shrnutí skutkového stavu*“ (odst. 2 – 19), tj. dosavadní průběh daňového řízení. Jsou zde zopakovány „*Uplatněné odvolací důvody*“ (odst. 20 – 21), přestřena „*Právní úprava dopadající na předmětné skutečnosti*“ (odst. 22 a násl.) včetně judikatury Soudního dvora Evropské unie (odst. 7 – 16). Následuje rozbor „*Existence daňového podvodu*“ (odst. 27 – 30) a pasáže věnované vědomostnímu testu [„*Vědomostní test – existence objektivních okolností*“ (odst. 31 – 35) a „*Vědomostní test – přijetí rozumných opatření a dobrá víra daňového subjektu*“ (odst. 36 – 44)]. Vlastní posouzení věci je obsaženo ve dvou obsáhlých kapitolách – „*Posouzení věci odvolacím orgánem*“ (odst. 45 – 64) a „*Odvolací orgán nalezl následující objektivní okolnosti*“ (odst. 65 – 93).

V postupu žalovaného při hodnocení důkazů shledal soud následující pochybení. Předně, jde o skutečnost, kdy žalovaný činí skutkový závěr, aniž by uvedl, z jakého důkazu jej činí. Tak je tomu v případě konstatování nestandardních okolností deklarovaných transakcí (odst. 66) a nákupní ceny nižší oproti originálním výrobkům s odkazem na odst. 12, kde je uvedeno: „[12] K ověření autentičnosti obchodu s kamerami a fotoaparáty (viz daňové doklady č. ASZ331 a č. 09280204) byly vyzvány k součinnosti dle ust. § 57 daňového rádu společnosti Olympus Czech Group, s.r.o., Panasonic Marketing Europe GmbH a SONY EUROPE LIMITED - organizační složka. Tyto společnosti potvrdily reálnou možnost obchodu s předmětnými produkty dle výše uvedených daňových dokladů. Z odpovědi bylo dále zjištěno, že velkoobchodní cena šetřeného zboží však byla vyšší.“ To však soud nepovažuje za vyjádření k výši obvyklé ceny u totožného zboží. Žalovaný se dále vyjadřuje ke standardním, resp. nestandardním krokům žalobkyně v obchodním styku [např. odst. 67: „V běžném obchodním styku je standardní, že (...)“, resp. odst. 69: „Tato skutečnost se dle správce daně vymyká standardnímu podnikatelskému jednání“, resp. odst. 75: „(...) deklarované transakce vykazují známky nestandardního ekonomického chování daňového subjektu.“], aniž by z napadeného rozhodnutí bylo seznatelné, z čeho žalovaný onu nestandardnost dovodil. Obvyklá cena se zjišťuje standardně znaleckým posudkem, standardní (obvyklé) chování v obchodních vztazích či standardní ekonomické chování by bylo zřejmě možné zjistit dotazem na obchodní komoru nebo dotazem na důvěryhodný subjekt, který se v obdobných obchodních transakcích pohybuje. Odpověď by však musela být v odůvodnění uvedena zcela konkrétně ve vztahu k posuzovanému plnění. Pokud není zjištěno, jaká je v obdobném případě cena obvyklá a jaké je v obdobném případě jednání

obvyklé, těžko lze učinit skutkové zjištění, resp. dospět k závěru, že je nějaká cena neobvyklá či nějaké jednání jednáním neobvyklým.

Žalobkyni byla žalovaným vytýkána nedostatečná identifikace zboží a neexistence ujednání o postupech při případné reklamaci (odst. 67 a násl.) a z toho žalovaný dovozuje, že se „*jeví jako zcela nedůvěryhodný postup, kdy současně s dodáním zboží není předložena dokumentace ohledně původu zboží a zejména skutečnost, že daňový subjekt toto nepožadoval.*“ (viz odst. 67). Následně pak uvádí: „*Daňový subjekt neměl řešen postup ohledně reklamace, s čímž souvisí kontrakt uzavřený pouze ústní formou, resp. formou elektronické komunikace bez jakékoli archivace uzavřených kontraktů a smluvených podmínek. Hlavním předmětem činnosti daňového subjektu byla původně přepravní a spediční činnost, proto je vstupu daňového subjektu do pro něj neznámého prostředí (tedy obchodování s elektronikou) bez znalosti a zkušeností, rezignování na relevantní smluvní ujednání, na jakoukoliv kontrolu kvality či kvantity obchodovaného zboží a na relevantní zajišťovací tituly jednou z indicií svědčící o povědomí daňového subjektu o podvodu.*“ I zde zcela chybí, na základě jakých důkazů žalovaný tyto skutkové závěry činí.

Žalovaný rovněž vychází z toho, že jednatel žalobkyně uvedl při výslechu na policii dne 13. 5. 2013, že se zná s L.Š. jednatelkou společnosti EGOWAY a s panem N., jednatel společnosti OLGESTION (viz odst. 69). Žalovaný k tomu uvedl: „*Dle pana Kleina probíhala přeprava zboží tak, že ho oslovila paní Š., za společnost EGOWAY, že má zboží pro společnost OLGESTION do Bratislavy. Z výše uvedeného je tedy zřejmé, že pan Klein věděl o obchodních transakcích (dodávkách elektroniky) mezi společnostmi EGOWAY a OLGESTION. Daňovému subjektu bylo umožněno „vstoupit“ do obchodního řetězce dvou subjektů (dodavatel EGOWAY - odběratel OLGESTION), pro které dříve zajišťoval pouze přepravu zboží. Tato skutečnost se dle správce daně vymyká standardnímu podnikatelskému jednání, neboť v běžných obchodních vztazích by zákonitě muselo dojít ke zdražení zboží pro odběratele OLGESTION a tento by z hlediska efektivity svého podnikání neměl mít zájem pořizovat totéž zboží prostřednictvím dalšího článku obchodního řetězce.*“ Z uvedeného zjištění však nevyplývá, že skutečnost, že jednatel žalobkyně znal uvedené dvě osoby, prokazuje, že věděl nebo musel vědět, že je dané plnění součástí podvodu. Pokud jednatel žalobkyně znal tyto osoby, nelze z toho bez dalšího dospět k závěru, jaký činí žalovaný. K učinění takového závěru je třeba učinit na základě dalších důkazů konkrétní skutková zjištění a v rámci řádného procesu hodnocení důkazů prokázat skutkový závěr, jak jej bez tohoto řádného postupu činí žalovaný.

Žalovaný v závěru napadeného rozhodnutí konstatoval (odst. 79), že „*po aplikaci právního rámce na skutkový stav a po posouzení všech relevantních skutečností došel k závěru navazujícímu na závěry dotčeného rozsudku, že ačkoliv odvolatel předložením předmětných daňových dokladů splnil formální náležitosti pro uplatnění nároku na odpočet daně, tak v důsledku prokázání, že přijaté zdanitelné plnění bylo součástí daňového podvodu, kterého se odvolatel účastnil, a za okolností, že o této skutečnosti odvolatel na základě objektivních okolností vědět mohl a měl, nevznikl odvolateli nárok na odpočet daně.*“. Zároveň uvedl: „*[61] Ze získaných důkazních prostředků (viz odst. [50] až [59]) v rámci doplnění odvolacího řízení lze usoudit, že zkoumané obchodní transakce probíhaly v rámci totožného řetězce subjektů, mezi kterými obíhaly i finanční prostředky, tedy konkrétně mezi společnostmi: Liotta*

-EGOWAY - odvolatel - OLGESTION - RAWOS - Liotta.“. Tento skutkový závěr opírá žalovaný o body 50 až 59 odůvodnění, kde uvádí, z jakých důkazů vycházel, avšak v některých případech činí k důkazu své skutkové zjištění, v některých nikoli. Stěžejním důkazem je dle žalovaného evidentně usnesení ze dne 5. 12. 2013, čj. OKFK-4-863/TC-2010-251201 (dále jen „*usnesení o zahájení trestního stíhání*“), jímž bylo zahájeno trestní stíhání jednatele žalobkyně P.K., jednatele společnosti OLGESTION L.P. A.N., jednatelky společnosti EGOWAY L.Š. a Ing. M.N., a to za zvlášť závažný zločin zkrácení daně, poplatku a podobné platby podle § 240 odst. 1, 3 trestního zákoníku. Dle usnesení spočívala jejich trestná činnost v organizování fiktivních obchodů s fiktivním zbožím obchodovaným za účelem vylákání neoprávněné výhody nadměrného odpočtu při následném deklarování dodání tohoto zboží do jiného členského státu (odst. 50). Následně žalovaný v odst. 51 a násl. cituje z předmětného usnesení a z listin souvisejících s daným trestním řízením poskytnutých správci daně Policií ČR. Svědecká výpověď svědka Ing. M.N., jak ji v doplnění odvolání provedl správce daně, je zachycena v odst. 52, kde je doplněna právě citací z předmětného usnesení ohledně osoby tohoto svědka, aniž by bylo uvedeno skutkové zjištění, ke kterému správce daně po provedení této svědecké výpovědi v daňovém řízení dospěl. Citováno (odst. 53) je ze znaleckého posudku č. 4 620-18-2014 ze dne 29. 8. 2014 a jeho dodatku, jehož objednatel byl Policie ČR, ÚOKFK, SKPV Praha 7, a jeho předmětem bylo „*zodpovězení zadaných otázek v trestní věci týkající se i zkoumaných obchodních transakcí*“. Zvýrazněno je, že „*znalecký posudek konstatoval u odvolatele výši škody ve zdaňovacím období červenec 2009 v částce 420.575 Kč, což odpovídá neoprávněnému nároku na odpočet daně na vstupu z daňových dokladů od dodavatele EGOWAY (viz odst. [18]). Ve stejném znaleckém posudku je konstatováno rozsáhlé zjištění zkrácení daně také u dodavatele EGOWAY, konkrétně ve zdaňovacím období červenec 2009 v částce 288.465 Kč z plnění vykázaných v daňovém tvrzení jako tuzemská. V případě obchodního článku Liotta se nepodařilo Policii ČR zajistit žádné daňové doklady. Znalecký posudek konstatuje roli tohoto článku v rámci zkoumaných obchodních transakcí jako průběžné společnosti, zařazené uprostřed řetězce společností, kterou fiktivní zboží probíhalo pouze v rámci ČR.*“ Citováno je rovněž ze znaleckého posudku č. 4 357-17-2013 ze dne 15. 5. 2013 (odst. 54), jehož předmětem je účetnictví společnosti EGOWAY. Zmíněny jsou domovní prohlídky u obviněných osob (odst. 55). V obou případech bez jakéhokoli skutkového zjištění, které by v souvislosti s dokazováním v této právní věci učinil správce daně, resp. žalovaný. Skutkový závěr je obecně učiněn ohledně policií poskytnutých faktur vydaných společnostmi OLGESTION (odst. 56) a poskytnutých mezinárodních nákladních listů (odst. 70). Obecně je rovněž učiněn skutkový závěr v případě správcem daně zkoumaného plnění daňových povinností u dodavatele žalobkyně společnosti EGOWAY a v případě informací poskytnutých správci daně společnostmi Raiffeisenbank a.s. k dotazu, jaké osoby měly právo disponovat s účty žalobkyně a společností OLGESTION, RAWOS, Liotta a EGOWAY v období od 1. 6. 2009 do 31. 8. 2009 a skutkových zjištění učiněných z výpisů o pohybech finančních prostředků na těchto běžných účtech. Pokud soud hodnotí v části odůvodnění napadeného rozhodnutí týkající se doplnění dokazování žalovaným učiněná skutková zjištění jako obecná, pak má na mysli z odůvodnění napadeného rozhodnutí vyplývající skutečnost, že k provedeným důkazům žalovaný neuvedl skutková zjištění týkající se otázky, jak ten konkrétní důkaz prokazuje, že žalobkyně věděla či musela vědět, že uplatněný nárok vyšel z plnění, které je součástí podvodu.

Druhé pochybení žalovaného spočívá v tom, že v odůvodnění napadeného rozhodnutí je uveden skutkový závěr učiněný na základě konkrétního důkazu, ale chybí příslušné skutkové zjištění. Zde má soud na mysli např. závěry žalovaného vyjevené v odst. 58 a 59. V odst. 58 je konstatováno: „ (...) Z bankovních výpisů vyplývá, že jsou zde evidovány přijaté platby od společnosti OLGESTION (platba ze dne 21.07.2009 ve výši 46 061,60 EUR a ze dne 04.08.2009 ve výši 42 394,80 EUR) a následně jsou zde evidovány odchozí platby na účet společnosti EGOWAY (platba ze dne 22.07.2006 ve výši 53 216,80 EUR, ze dne 05.08.2009 ve výši 42 500 EUR a ze dne 06.08.2009 ve výši 6 480,40 EUR). Částky poukázané společnosti EGOWAY jsou vyšší než částky obdržené od OLGESTION. Na běžném účtu daňového subjektu jsou zároveň evidovány vklady v hotovosti, které kryjí nedostatek finančních prostředků v důsledku nižších přijatých plateb od odběratele proti vyšším platbám odeslaným dodavateli. Výše popsané finanční transakce na běžném účtu odvolatele nesvědčí o běžné obchodní činnosti vykonávané za účelem dosažení zisku. Naopak svědčí o účelovém oběhu finančních prostředků mezi OLGESTION-daňovým subjektem-EGOWAY, kdy je rozdíl mezi úhradou za pořízené zboží a částkou obdrženou za prodané zboží hrazen inkasovaným nárokem na odpočet daně z přidané hodnoty. V odst. 59 je citována odpověď společnosti Raiffeisenbank a.s. na výzvu k poskytnutí informací, jaké osoby měly právo disponovat s účty společností OLGESTION, RAWOS, Liotta a EGOWAY a v závěru je uvedeno: „Výše popsané pohyby finančních prostředků poskytují obraz o oběhu peněz v řetězci Liotta - EGOWAY - odvolatel - OLGESTION - RAWOS - Liotta.“ Z uvedeného ale není zřejmé, co z jednotlivých výpisů vyplývá pro závěr o vědomé účasti žalobkyně na podvodném jednání, není patrné, jaká konkrétní operace je tou, na základě které má soud dospět ke skutkovému závěru, ke kterému dospěl žalovaný. Soud nemůže dohledávat skutková zjištění ke skutkovým závěrům žalovaného a zjišťovat, která z transakcí je tou, jenž stojí na opačné straně konkrétní platební operace, a proč má konkrétní transakce, resp. sled jakých konkrétních transakcí, svědčit o účelovém oběhu finančních prostředků. To musí uvést žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí a podepřít tak svůj skutkový závěr jasnými konkrétními skutkovými zjištěními. Tomu ovšem neodpovídá hodnocení uvedené v odst. 72, kde je uvedeno: „Rozborem oběhu finančních prostředků (viz bod [59]) a prověřením fragmentů účetnictví odběratele OLGESTION (viz bod [56]) získal správce daně indicii o tom, že zkoumané obchodní transakce probíhají formou uzavřeného karuselové řetězce Liotta - EGOWAY - odvolatel - OLGESTION - RAWOS - Liotta. Zároveň z odst. [70] lze také uzavřít, že P.K. musel znát osoby L.Š. a L.N. také v souvislosti s dalšími obchodními společnostmi a věděl nebo mohl vědět, že zkoumané dodávky zboží probíhají podobně jako jiné dodávky nestandardně. Minimálně na základě opakujících se chybějících základních náležitostí u dodacích listů a u mezinárodních nákladních listů (pokud vůbec existovaly) mohl vědět, že tyto řetězce jsou zasaženy podvodem.“

Třetím pochybením je, že žalovaný ve vztahu k některým svým závěrům vychází z důkazu, který nemůže být způsobilým důkazem v daňovém řízení. Konkrétně jde o usnesení o zahájení trestního stíhání. To, co je uvedeno v usnesení o zahájení trestního stíhání může být v daňovém řízení určitým vodítkem pro žalovaného, kterým směrem zaměřit své vlastní dokazování. Usnesení o zahájení trestního řízení však nemůže být důkazem, ze kterého může žalovaný bez dalšího vycházet v rámci hodnocení důkazů. Pokud chce žalovaný dokázat skutečnosti tak, jak jsou uvedeny v usnesení o zahájení trestního řízení, nic mu nebrání v tom, aby ve smyslu § 92 odst. 2 daňového řádu provedl dokazování v daňovém řízení a nečekat

na pravomocné rozhodnutí v trestním řízení. Musí si však obstarat důkazy a v rámci jejich řádného zhodnocení uvést důvody, které jej vedou k závěru, že to, co je uvedeno v usnesení o zahájení trestního řízení, se skutečně stalo a týká se žalovaným posuzovaného plnění. Nesprávným je proto závěr učiněný v odst. 81 odůvodnění: „[81] *Tomuto závěru nasvědčuje také průběh trestního řízení vedeného Policií ČR, jež shledala jednání P.K., L.N., L.Š. a Ing. M.N. úmyslným páčáním zvláště závažného zločinu zkrácení daně, poplatku a podobné platby podle ust. § 240 odst. 1, 3 trestního zákoníku, a vede v tomto duchu trestní stíhání.*“ Navíc, je nutno doplnit, že žalovaný vycházel z usnesení o zahájení trestního stíhání uvedených osob a z podkladů, které jsou součástí příslušného spisu a byly správci daně poskytnuty Policií ČR. Trestní řízení je ve stádiu přípravného řízení. Z daňového spisu ani z odůvodnění napadeného rozhodnutí nevyplývá, že by bylo v této trestní věci rozhodnuto soudem, natož pak pravomocně rozhodnuto. Soud opakuje, že bylo na žalovaném, aby provedl sám příslušné důkazy, nikoli aby čerpal podklady pro rozhodnutí z usnesení o zahájení trestního stíhání, jak je výše uvedeno.

Na základě uvedených skutečností soud považuje za předčasné závěry uvedené v odst. 76 odůvodnění {„[76] *Z důvodů uvedených v předchozím bodu je nutné konstatovat, že ačkoliv daňový subjekt naplnil všechny hmotněprávní podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně z plnění přijatých od dodavatele EGOWAY, tento nárok mu odvolací orgán v souladu s judikaturou SDEU (viz odst. [27] až [44]) odepřel v důsledku prokázání jeho účasti na podvodném jednání. Jednatel společnosti o podvodném jednání na DPH věděl, nebo alespoň mohl vědět, o čemž svědčí odvolacím orgánem formulovaná objektivní kritéria v odst. [65] až [71]. Tyto skutečnosti, byť každá sama o sobě není nezákonná, 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 odvolatel věděl či minimálně mohl vědět o své účasti na podvodném jednání za účelem získání výhody v systému fungování daně z přidané hodnoty. Jednatel daňového subjektu se nemůže dovolávat dobré víry, neboť nepřijal v zájmu minimalizace podnikatelského rizika dostatečně přiměřená opatření, aby vyloučil objektivní pochybnosti o způsobu realizace deklarovaných dodávek elektroniky a štítku předstírajících licence Windows XP PRO od dodavatele EGOWAY pro odběratele OLGESTION.*“} a stejně tak na ně navazující konstatování v odst. 80, kde je uvedeno: „*Zároveň odvolací orgán ponechal daňovému subjektu v rámci zkoumaných obchodních transakcí oprávněnost uplatněného osvobození od daně z plnění poskytnutých odběrateli OLGESTION podle ust. 64 ZDPH, neboť v řízení nebylo zpochybněno, že se předmětná plnění do dispozice tohoto odběratele OLGESTION v JČS dostala (viz odst. [56]). Účelem zkoumaných obchodních transakcí však bylo získání výhody v systému fungování daně z přidané hodnoty. Z tohoto důvodu byl daňovému subjektu odepřen uplatněný nárok na odpočet daně z takto zasažených transakcí (viz bod [76]).*“

Dle krajského soudu se žalovaný při hodnocení důkazů nesoustředil na zodpovězení otázky, zda bylo či nebylo prokázáno, že žalobkyně věděla či musela vědět, že uplatněný nárok vyšel z plnění, které je součástí podvodu. V odůvodnění napadeného rozhodnutí je řada nekonzistentních závěrů vyplývajících např. z toho, že je konstatován obsah svědecké výpovědi nebo znaleckých posudků, ale není vůbec konkrétním způsobem uvedeno, proč tyto důkazy a jakým konkrétním způsobem mají svědčit o tom, že žalobkyně věděla nebo vědět musela, že je účastna na podvodu. O tom, že k nějakému podvodu na DPH došlo, mohou

vypovídat znalecké posudky, konkrétní svědecké výpovědi, ale to samo o sobě neznamená, že o této skutečnosti žalobkyně věděla či vědět musela. To vypovídá pouze a jenom o tom, že k nějakému podvodu na DPH došlo. V odůvodnění napadeného rozhodnutí není uveden popis a rozbor konkrétních skutkových zjištění. Úkolem soudního řízení však není, aby soud z jednotlivých listin zjišťoval a dohledával důvody pro to, aby závěry učiněné žalovaným obstály. Je to povinností správního orgánu, neboť i konkrétní skutková zjištění musí být uvedena v odůvodnění napadeného rozhodnutí, aby měla žalobkyně možnost tato konkrétní skutková zjištění zpochybňovat v případném soudním řízení.

Sama žalobkyně ve vyjádření ze dne 6. 7. 2015 ke skutečnostem zjištěným správcem daně v odvolacím řízení přednesla logické vysvětlení, proč postupovala tak, jak postupovala, a upozornila, že nemohla zodpovídat za některé další skutečnosti, které se vyskytovaly u jiných článků popsaného řetězce společností. Z důvodu uvedených pochybení žalovaného neskýtá odůvodnění napadeného rozhodnutí podklad pro závěr, že žalobkyně věděla nebo musela vědět, že jí uplatněný nárok na odpočet DPH vychází z plnění, které je součástí podvodu. Pokud žalovaný bude chtít tuto skutečnost prokázat, musí tak učinit řádným procesním způsobem, jak je výše uvedeno. Musí zajistit příslušné důkazy, z každého důkazu vyvodit konkrétní skutkové zjištění a na základě všech skutkových zjištění učinit skutkový závěr a ten právně zhodnotit. Následně pak postup při hodnocení důkazů v odůvodnění napadeného rozhodnutí přezkoumatelným způsobem vyjádřit. To se v daném případě nestalo.

Soud proto shledal žalobu důvodnou a napadené rozhodnutí, tedy rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 13. 10. 2015, čj. 32477/15/5300-22443-702189, zrušil ve smyslu § 78 odst. 1 s. ř. s. pro vady řízení. Současně ve smyslu § 78 odst. 4 s. ř. s. vyslovil, že se věci vrací žalovanému k dalšímu řízení. Podle § 78 odst. 5 s. ř. s. je správní orgán v dalším řízení vázán právním názorem, který soud vyslovil ve zrušujícím rozsudku.

[VI] Náklady řízení

Žalobkyně, která měla ve věci plný úspěch, má podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. proti žalovanému správnímu orgánu, který ve věci úspěch neměl, právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem ve výši **15.342,- Kč**, skládající se ze zaplaceného soudního poplatku za žalobu ve výši 3.000,- Kč a dále z odměny advokáta za tři úkony právní služby v plné výši, tj. po 3.100,- Kč/úkon, a z náhrady hotových výdajů za tři úkony právní služby po 300,- Kč/úkon podle § 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), d), g) a § 13 odst. 1 a 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „advokátní tarif“). Za úkony právní služby oceněné plnou výší se považují převzetí a příprava zastoupení, podání žaloby a účast u jednání soudu dne 30. 8. 2017. Odměna advokáta a náhrada advokáta byly navýšeny o částku 2.142,- Kč odpovídající dani, kterou je advokát povinen z odměny a z náhrad odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (§ 57 odst. 2 s. ř. s.).

Ke splnění povinnosti nahradit náklady řízení bylo žalované určeno platební místo podle § 149 odst. 1 o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s. a stanovena pariční lhůta podle § 160

odst. 1 část věty za středníkem o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s. (s přihlédnutím k možností žalovaného tuto platbu realizovat).

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost do dvou týdnů po jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

V Plzni dne 30. srpna 2017

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

Za správnost vyhotovení: M. K.