



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla a soudkyň Mgr. Miroslavy Kašpírkové a JUDr. Aleny Hocké, v právní věci žalobce **SARA ML s.r.o.**, IČ 28009550, se sídlem Drmoul, Sekerská 54, zastoupeného JUDr. Radkem Ondrušem, advokátem se sídlem Brno, Těsnohlídkova 9, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10.12.2013, č.j. 30786/13/5000-14306-711377,

t a k t o:

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

O d ů v o d n ě n í

I.

Napadené rozhodnutí.

Žalobce se žalobou domáhal rozhodnutí žalovaného ze dne 10.12.2013, č.j. 30786/13/5000-14306-711377 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti platebnímu výměru Finančního úřadu v Mariánských Lázních (dále jen „prvoinstanční orgán“), ze dne 19.7.2012, č.j. 57482/12/12597040318 (dále jen „prvoinstanční rozhodnutí“), a toto rozhodnutí bylo potvrzeno.

Prvoinstančním rozhodnutím byla žalobci vyměřena daň z přidané hodnoty za 2. čtvrtletí 2010“.

II. Žaloba.

Žalobce žalobu odůvodnil tím, že prvoinstanční orgán rozhodl o dodatečném vyměření daně z přidané hodnoty v celkové výši 235.530 Kč za období 2. čtvrtletí roku 2010. Prvoinstanční správce daně neuznal nárok na odpočet daně z přijatého plnění od společnosti J-TRANS CZ, s.r.o., podle faktury č. 2010008 na zlaté šperky 750/1000 s diamanty a drahými barevnými kameny a zlaté šperky 585/1000 s diamanty a zlatými drahými kameny (základ daně 1.465.328,76 Kč, DPH 20% 293.065,75 Kč). Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce v zákonné lhůtě odvolání, v němž namítal především účelové hodnocení důkazů a s tím související nesprávná skutková zjištění, jakož i nesprávné právní hodnocení správního orgánu prvního stupně. Ve svém odvolání uvedl řadu konkrétních skutečností a argumentů na podporu svých tvrzení. Odvolací orgán se s nimi žádným způsobem nevypořádal. Namísto toho provedl obsáhlý historický výklad vývoje zákonné úpravy platby DPH a vedle toho i výklad vnímání tzv. daňového podvodu evropským právem. Na uvedený právní rámec však skutkovou situaci nijak nezakotvil, nýbrž na jejím základě, aniž by se vypořádal s námitkami stran pochybení správce daně při hodnocení důkazů a stran aplikace správního uvážení v dané věci. Namísto konkrétního vypořádání se s námitkami pouze historický exkurz doplnil citací judikatury Nejvyššího správního soudu stran tzv. autoaplikace ve věcech správy daní. Ač žalobce tvrdil a nabízel k prokázání tohoto tvrzení důkazy, že v daném případě i přes výši přijatého plnění nešlo o operaci nestandardní, nýbrž v jeho oboru v místě podnikání a s přihlédnutím k původu zástupce žalobce a většině obchodních partnerů (pocházejících ve valné většině zemí, kde ještě stále je považováno dané slovo za závazné) obvyklou, přičemž nemůže být považována za nestandardní jen z toho důvodu, že byla sjednána ústně a v této výši plnění. Žalobce obchoduje se zlatem, jeho obchodní partneři pocházejí v převážné většině ze zemí mimo EU, především ze zemí arabského světa a Asie a v menší míře ze zemí bývalého SSSR, kde všude platí, že rozhodujícím měřítkem obchodu není množství dokumentace, která ho provází, nýbrž to, že obě strany plní podmínky uzavřené dohody bez ohledu na její formu. Za toto plnění ručí svou pověstí, pokud by se ukázali v této komunitě jako nevěrohodní nebo podvodný obchodní komunita by je ze svého středu vyloučila tím, že by již s nimi nikdo žádný kontrakt neuzavřel. Tyto obchody jsou s ohledem na obchodovanou komunitu věcně a místně obvyklé a nijak nevybočují z rámce ostatních kontraktů žalobce. Protože tyto obchody fungují, žalobce neměl žádný důvod pro to, aby svého obchodního partnera (který má ostatně v ČR pobyt od dosažení dospělosti, po dobu více než šesti let je vlastníkem a statutárním orgánem dvou obchodních společností a z veřejných zdrojů nevyplývá ani jeho nevěrohodnost, ani jakékoliv podvodné jednání nebo cokoliv, co by se mohlo jevit jako podezřelé) prověřoval nad míru v jeho obchodě obvyklou. Z provedeného dokazování navíc jasně vyplynulo, že obchod se uskutečnil, žalobce zboží převzal a vyplatil za něj cenu v místě a čase rovněž obvyklou. S ohledem na výši plnění pak není možné odmítat jako neobvyklou úhradu ve splátkách. V částce 1,7 mil. Kč je plnění ve splátkách běžné všude, v celé České republice a bez ohledu na to, o jaké plnění se jedná. Nezákonnost obou napadených rozhodnutí spatřuje žalobce vedle uvedeného v dalších žalobních důvodech. Žalobci nebyla a nemůže být ukládána nad rámec další povinnost k vedení jiné než zákonné daňové evidence a k zajišťování jiných než zákonem vyžadovaných podkladů, a to v souladu s čl. 2 odst. 4 Ústavy, podle něhož každý občan může činit, co není zákonem zakázáno a

nikdo nesmí být nucen činit, co zákon neukládá. Úvaha žalovaného o tom, že „je v zájmu daňového subjektu, aby nad rámec svých běžných obchodních potřeb shromažďoval důkazy; které mohou prokázat jím tvrzené skutečnosti, neboť důkazní břemeno ohledně této skutečnosti je na jeho straně. Stejně tak je v zájmu daňového subjektu, aby nad rámec svých běžných obchodních potřeb shromažďoval důkazy, které mohou prokázat, že k uskutečnění předmětné služby skutečně došlo, neboť důkazní břemeno ohledně faktické realizace služeb, na něž chce daňově uplatnit náklady, je na jeho straně. Nad rámec běžných obchodních potřeb je tedy v zájmu daňového subjektu, aby shromažďoval důkazy, které mohou prokázat, že ke zdanitelným plněním skutečně došlo. Odvolací orgán je toho názoru, že v posuzovaném případě odvolatel neshromaždil ani takové důkazy, které jsou běžné při provozování obchodní činnosti“. Žalobce pro sebe nežádá žádné zvláštní výhody z uskutečnění obchodu, nýbrž pouze a jediné uplatňuje zcela v mezích zákona daňový odpočet. To, že k uskutečnění obchodu došlo, je zřejmé z předložených daňových dokladů, z provedených výsledků a z dalších žalobcem předložených důkazů. Je na místě připomenout, že i přes výši plnění z transakce, šlo o obchodování s movitými věcmi, navíc v podstatě genericky určenými. Žalobci nebyla ze strany finančního úřadu uložena žádná povinnost vést zvláštní daňovou evidenci spočívající v jiné než zákonné daňové evidenci, s uvedením jiných údajů než údajů v jeho předmětu podnikání obvyklých, tedy ryzosti a váhy předmětu transakce (s ohledem na váhu a povahu drahých kamenů lze zároveň konstatovat, že jejich individuální ohodnocení by nemělo při prodeji žádný efekt, neboť jejich hodnota je ve srovnání s cenou celého předmětu koupě zanedbatelná). Takový postup ostatně v podmínkách žalobce při jeho obratu ani není možný. Tyto skutečnosti byly již správci daně sděleny při provádění předchozí kontroly a jako takové akceptovány. Je zcela zřejmé, že odvolací orgán je svými znalostmi a zkušenostmi od obchodování v předmětu podnikání žalobce velmi daleko, natolik, že si jej reálně neumí představit a spokojí se s aplikací teoretických principů obchodování s jakoukoliv komoditou nebo plněním (s přihlédnutím k nedůvěře v obchodních vztazích v České republice vyplývajících z mizerné obchodní a platební morálky obecně). Tvrzené skutečnosti ostatně žalobce finančnímu úřadu dostatečně doložil. Protože však nemají písemnou formu, na niž je správce daně (a zřetelně ještě více odvolací správní orgán zvyklý, ač nejde o formu zákonem vyžadovanou), není jim přikládána žádná váha. Takový postup a tak obecné úvahy však ani skutkově ani právně nejsou na danou situaci aplikovatelné a vymykají se provedenímu hodnocení a z něj vyvozenému skutkovému stavu natolik, že lze hovořit o vysoce formalistickém přístupu a s ním souvisejícímu extrémnímu nesouladu mezi skutkovým a právním hodnocením věci, které nemá oporu v provedeném dokazování. Žalobce dále konstatoval, že nesouhlasí s tím, že neunesl důkazní břemeno podle ustanovení § 92 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, neboť správci daně prokázal, že daňovým dokladem uváděný obchod proběhl, a že došlo ke vzájemnému plnění obou stran, tedy realizaci transakce. Není jeho povinností prověřovat svého obchodního partnera nad míru, která je přiměřená shora uvedeným zvyklostem a rozhodně nemůže nést odpovědnost za jeho následné protiprávní jednání (neodvedení DPH). Pokud šlo o transakci z hlediska předmětu podnikání žalobce v objemu jeho podnikání a místě podnikání s přihlédnutím k dalším relevantním skutečnostem obvyklou, nelze mu ukládat další povinnosti, než ty, které ze zákona skutečně má. Požadavek správce daně na přezkum „objektivních okolností“ vykázané transakce nelze zaměňovat se zobecňováním těchto okolností, za nichž se transakce uskutečnila. Žalobce uvedl, že má za to, že v průběhu odvolacího řízení prokázal a doložil obvyklý mechanismus, z něhož se popsaná transakce nevymyká. Na tom nemění ničeho ani

skutečnost, že není v českém právním řádu obvyklá, je s ním v souladu a dokonce lze konstatovat, že je s ním v souladu více (dbaje zásady pacta sunt servanda) než většina „obvyklých“ kontraktů v této zemi bez ohledu na předmět plnění. Žalovaný pochybil, když v rozporu s ustanovením § 5 odst. 3 a § 8 daňového řádu trval na opakovaném doložení již prokázané transakce. Svůj výklad důkazního břemene podle ustanovení § 92 odst. 5 daňového řádu pak žalovaný vykládá v rozporu s citovanými ustanoveními daňového řádu, jakož i ústavním pravidlem čl. 2 odst. 4 Ústavy, k tíži žalobce způsobem, který ve vztahu k předmětu a účelu daňového řízení vykazuje znaky přepjatého právního formalismu. K doplnění prokázání dále žalobce nabídl provedení důkazu výsledkem zástupce kontrahenta a skutečně nemůže jít k jeho tíži to, že správce daně jako orgán moci veřejné není s to kontaktovat. Správce daně podle pochybil, když žalobce nepoučil v rámci řízení o rozsahu a významu požadovaných skutečností tak, aby žalobce v dalším řízení neutrpěl újmu. Pokud žalobce žalovanému sdělí, že veškeré potřebné skutečnosti, jež byly předmětem výzvy, již žalovanému, popř. nalézacímu správnímu úřadu, poskytl, byl žalovaný podle ustanovení § 6 odst. 3 daňového řádu, povinen žalobce buď poučit o tom, že tyto podklady jsou nedostatečné a vyzvat jej k jejich doplnění, nebo se v odůvodnění napadeného rozhodnutí vypořádat s obsahem těchto podkladů. Pouhé konstatování, že žalobce neunesl důkazní břemeno, bez toho, aniž by se žalovaný vypořádal s tím, proč skutečně považuje provedené důkazy za nevěrohodné (což neučinil ani správce daně ani žalovaný), nepovažuje žalobce za přezkoumatelnou skutečnost. Zákon č. 337/1992 Sb. neobsahuje výslovně úpravu poučovací povinnosti správního úřadu v rámci daňového řízení obdobně, jak je tomu v případě ustanovení § 4 odst. 2 správního řádu. Podle ustanovení § 177 odst. 1 správního řádu, se proto ustanovení § 4 odst. 2 správního řádu použije i pro případy daňového řízení. Podle citovaného ustanovení pak musí obecně výzvy podle ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků obsahovat poučení o následcích nesplnění výzvy nebo jejího částečného splnění. Takové poučení však předmětná výzva neobsahovala, kdy žalobce předpokládal, že tam, kde by žalovaný považoval jeho odpověď za nedostatečnou, popř. nepřesnou, vyzve jej k jejímu doplnění nebo odstranění vad, jak tomu ostatně v minulosti bylo. Mimo to nebylo pro žalovaného k tomu, aby podložil úvahu o obvyklosti transakce, nebo o péči řádného hospodáře, jejíž nedostatek u žalobce namítá, namísto volné úvahy bez báze skutkových zjištění problémem zjistit okolnosti obchodování v předmětu činnosti žalobce s přihlédnutím k místu podnikání a jeho charakteristikám. Svým postupem pak žalovaný porušil zásadu přiměřenosti a hospodárnosti řízení uvedenou v ustanovení § 5 odst. 3 daňového řádu, podle kterého jsou správní úřady povinny volit jen takové prostředky, které daňové subjekty co nejméně zatěžují, ale ještě umožňují dosáhnout cíle řízení. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí, ani nikde jinde neuvádí, že by podklady, na které se žalobce odvolal, považuje za nedostatečné. Za nedostatečnou považuje pouze písemnou dokumentaci transakce, aniž by uvedl, proč by měla nad rámec předloženého vůbec existovat, pokud po žalobci nic takového právní řád tohoto státu nepožaduje. Napadené rozhodnutí je v dané části nepřezkoumatelné pro absenci právní argumentace, kterou by se žalovaný s danou skutečností vypořádal. Žalobce konstatoval, že z uvedených důvodů lze dojít k závěru, že správní rozhodnutí byla vydána na základě nedostatečně zjištěného skutkového stavu věci a nesprávného právního posouzení způsobem, který žalobci upřel právo účastnit se řízení a vyjádřit se k podkladům pro vydání rozhodnutí. Žalovaný účastníka řádně nepoučil o jeho procesních právech a povinnostech, kdy napadené rozhodnutí je zčásti nepřezkoumatelné

proto, že se žalobce nevypořádal s návrhy a námitkami žalobce, především ve vztahu požadovaným dokladům a hodnocení důkazů.

III.

Vyjádření žalovaného k žalobě.

Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Ve vyjádření k žalobě uvedl, že relevantní a určující pro zodpovězení sporné otázky je právní úprava obsažená v ustanovení § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, tedy o prokázání nároku na odpočet daně na základě těchto ustanovení, v souladu s § 92 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, Nelze tak tvrdit, že samotným předložením formálního dokladu dochází k automatickému prokázání nároku na odpočet daně bez dalšího. Tento gramatický formalismus by byl v rozporu se samotným účelem ustanovení a nerespektoval by zejména procesní návaznost daňového řádu danou ustanovením § 92 odst. 5 daňového řádu k ustanovení § 72 zákona o dani z přidané hodnoty. Žalovaný nikterak neukládal žalobci, aby vedl jinou, než zákonnou evidenci. Žalovaný v napadeném rozhodnutí pouze uvedl, že by měl žalobce zachovávat při uzavírání obchodních vztahů náležitou míru obezřetnosti vzhledem k povaze své činnosti a zajišťovat si potřebné podklady pro splnění podmínek pro uplatňování práv a povinností podle příslušných ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty. Toto tvrzení žalovaného je podpořeno četnou judikaturou Nejvyššího správního soudu (příkladmo 1 Afs 103/2009 ze dne 3.2.2010, 2 Afs 177/2006 ze dne 15.5.2007, 9 Afs 67/2007 ze dne 10.1.2008, 7 Afs 80/2012 ze dne 29.8.2013). Žalovaný primárně uvádí, že samotným předložením formálního dokladu nedochází k automatickému prokázání nároku na odpočet daně. Prvotní břemeno tvrzení i důkazní leží na daňovém subjektu, který splní svou povinnost tím, že předloží jednak formálně bezvadné daňové přiznání a své účetnictví, tedy skutečnosti, které korespondují s údaji uvedenými v daňovém přiznání. Následně se důkazní břemeno přesouvá na správce daně, který prokazuje své důvodné pochybnosti o tom, že ve vztahu k tvrzením žalobce uvedeným v daňovém přiznání je jeho účetnictví věrohodné, úplné, průkazné nebo správné. Unese-li i správce daně své důkazní břemeno, je následně opět na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností a aby prokázal svá původní tvrzení a tato také relevantním způsobem doložil. Při aplikaci rozkládání důkazního břemene na předmětný případ nastala situace, kdy po vyhledání objektivních skutečností (shrnutých na str. 18) správcem daně, ze kterých je patrné, že se žalobce účastní plnění, které je zasaženo podvodem na DPH, jak bylo judikováno NSS i ESD, došlo k přenesení důkazního břemene ze správce daně na žalobce, který na základě těchto skutečností mohl a měl vědět, že plnění je součástí řetězce zasaženého daňovým podvodem. Žalovaný dále uvedl, že prvoinstanční správce daně i žalovaný jako odvolací orgán nepochybili při daňovém řízení, a to právě s odkazem na předchozí písemnosti seznatelné ze správního spisu. Dále není pravdou, že by žalovaný ve vztahu k žalobci pouze konstatoval, že žalobce neunesl důkazní břemeno, aniž by se žalovaný vypořádal s tím, proč skutečně považuje provedené důkazy za nevěrohodné. S odkazem na žalobou napadené rozhodnutí, je naopak zřejmé, že žalovaný nejdříve vymezil právní úpravu předmětného případu, dále našel skutkový stav a následně aplikoval právní úpravu na skutkový stav případu. Žalovaný v odvolacím řízení současně posoudil předmětnou věc a vypořádal se s jednotlivými odvolacími důvody. Takto konal žalovaný velmi podrobně a podle názoru žalovaného s dostatečnou argumentační silou. Z procesního hlediska také nedošlo k porušení zákonných ustanovení ze strany správce daně a žalovaného. Ze strany

správce daně nemohlo dojít k porušení zásady přiměřenosti a hospodárnosti, a že ani tato poslední žalobní námitka nemá oporu ve spise a proto nemůže zatížit žalobou napadené rozhodnutí nepřezkoumatelností. Žalobce ve své žalobě neuvádí žádné nové skutečnosti ani důkazy, které by měly prokázat jeho tvrzení.

IV.

Vyjádření účastníků při prvním soudním jednání.

Při prvním soudním jednání účastníci setrvali na svých dosavadních tvrzeních.

V.

První zrušující rozsudek.

Krajský soud v Plzni rozsudkem ze dne 3.2.2015, č.j. 57 Af 7/2014-73, zrušil napadené rozhodnutí a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Tento rozsudek byl zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 10.11.2015, č.j. 1 Afs 61/2015-46.

VI.

Vyjádření účastníků při druhém soudním jednání.

Při druhém soudním jednání účastníci setrvali na svých dosavadních tvrzeních.

Žalovaný doplnil, že odvolací orgán došel k odlišnému právnímu názoru v odvolacím řízení na základě doplněného odvolací řízení, a to v souvislosti s výpověďmi, které provedl. Po provedení svědeckých výpovědí nešla vyloučit existence zdanitelného plnění, nicméně ve spisovém materiálu žalobce byly jisté indicie, které vedly žalovaného k úvaze o tom, že předmětná daňová transakce je zasažena daňovým podvodem. Byla to jednak nedosažitelnost obchodního partnera, který se nezdržuje ve svém sídle a pro svého místně příslušného správce daně je nekontaktní, další indicií bylo neodvedení daně z uskutečnitelného daňového plnění na výstupu, další skutečností byla absence písemné kupní smlouvy při obchodu v celkové výši 1.758 394 Kč a sjednání této dohody, a to pouze ústní formou a hned na místě a také další např. zaplacení částky 1.758 394 Kč v hotovosti v několika splátkách. Tyto indicie vedly správce daně k uvažování v tom smyslu, že daná transakce je zasažena podvodem na DPH a současně bylo ze spisového materiálu zjištěno několik objektivních okolností, které lze považovat za objektivní okolnosti takové prokazující, že žalobce mohl nebo měl vědět, že je součástí právě tohoto podvodného jednání. Žalovaný se k těmto objektivním okolnostem vyjádřil ve svém napadeném rozhodnutí a tyto tam tedy uvedl. Na základě těchto potom rozhodl tak, že žalobci neuznal nárok na odpočet daně. Co se týká těchto konkrétních objektivních okolností prokazujících, že žalobce vědět mohl nebo měl, že je součástí podvodu na DPH, tak by žalovaný rád zmínil např. nebezpečnost při uzavírání prvního obchodního případu, a to taková, že nebyla ověřena identita obchodního partnera, se kterým dochází k prvnímu kontaktu, k prvnímu obchodnímu styku, nebyla po něm vyžadována žádná identifikace. Dále může být nebo je touto objektivní okolností odlišnost podpisu na daňovém dokladu oproti podpisu v obchodním rejstříku. Dále také placení částky v horentní sumě 1.758.394 Kč v několika splátkách a také určitě způsob předávání splátek v hotovosti

nechaných v obálce v obchodě, kde opět bylo žalobcem tvrzeno, že nebo kde ani paní prodavačka si prostě neověřovala identitu subjektu, který přišel danou hotovost tam vyzvednout. V této fázi řízení bylo na žalobci, aby prokázal svou dobrou víru, tedy to, že se na základě těchto všech objektivních okolností tohoto daňového podvodu žádným způsobem nezúčastnil, aby prokázal dobrou víru v ten svůj předmětný obchodní případ. Když žalovaný zmínil tyto objektivní okolnosti konkretizované k danému případu, na základě kterých žalobce vědět mohl a měl, že se účastní plnění, které je zasaženo daňovým podvodem, rád by k tomu řekl, že tyto objektivní okolnosti jsou považovány za dostačující i odbornou veřejností, např. byly téměř z celé části citovány JUDr. Lichnovským v jeho článku, který se jmenuje „*Podvody na DPH*“. Jsou to tedy objektivní okolnosti, které dopadají na předmětný případ, ale současně jsou chápány za dostačující tedy i odbornou veřejností. Bohužel v daném případě žalobce dále neprokázal svou dobrou víru, tedy neúčast na daňovém podvodu. Pokud by ještě měl žalovaný jen zabrousit do judikatury Soudního dvora Evropské unie, tak v případě těchto objektivních okolností a v případě právě nastalého případu judikatura Soudního dvora Evropské unie říká, že takový subjekt, kterého jsme si vymezili, je považován právě za účastníka daňového podvodu bez ohledu na to, zdali z dané obchodní transakce měl prospěch či nikoliv. Toto nalezneme právě v rozsudku Soudního dvora Evropské unie ve věci Alex Kittel, a to v odst. 55 až 59. Pokud bylo žalovanému vytýkáno, že nezohlednil specifika obchodování se zlatem, je nutné zdůraznit, že žalovaný posuzoval daný případ jako obchodní vztah, jako obchodování se zbožím. A to zejména také z toho důvodu, že společnost žalobce má ve svých oborech činnosti, z obchodního rejstříku je patrné, že její živnostenské oprávnění je na maloobchod a velkoobchod a zprostředkování obchodu a služeb. Pro žalovaného tedy sice leč uvedl, že přihlédl ke specifikům obchodování se zlatem, byla tato transakce brána i z pohledu běžného obchodního styku a v případě, že by obchodoval s jakýmkoliv jiným zbožím, uvažoval by žalovaný stejnou cestou, nicméně ta situace nenastala, takže se k ní nemůže konkrétně vyjádřit. Ještě by žalovaný z rozsudku Nejvyššího správního soudu zdůraznil rozsudek, který tam byl připomenutý, a to ve věci č.j. 2 Afs 15/2014-59 ze dne 10.6.2015, kdy byl Nejvyšším správním soudem posuzován případ, ve kterém daňové orgány založily svůj závěr o tom, že stěžovatelka věděla nebo měla vědět o účasti na daňovém podvodu na vyhodnocení celkem čtyř okruhů indicií. Byla to neobvyklá cena emisních povolenek, absolutní selhání kontrolních mechanismů, byly tam nějaké záznamy telefonických hovorů a způsob obchodování stěžovatelky. Absolutní selhání kontrolních mechanismů, i když to přesně nebylo řečeno v rozhodnutí žalovaného, bylo zcela jistě i v tomto případě, ale i všechny objektivní okolnosti jsou shrnuty v napadeném rozhodnutí. Je nutné si uvědomit, že objektivní okolnosti je nutné brát v souhrnu a to tak, že v souhrnu prokazují, že žalobce měl a mohl vědět, nikoliv jednotlivě nebo separovaně. Pokud by měl žalovaný říci k těm „*nějakým zajetým pravidlům toho obchodování*“, v projednávané věci se pohybuje i stran těchto subjektů předmětného obchodního plnění v prostředí českého práva, obě dvě společnosti jak žalobce, tak jeho smluvní partner byly založeny podle českého práva a je tedy na nich, aby dodržovaly zákony České republiky. V tomto obchodním případě nebyl tedy zahraniční prvek tak, abychom pak např. zkoumali další specifika obchodování v zahraničí. Když pan jednatel říkal, že jsou důležité reference v jeho obchodních vztazích, tak ve své výpovědi uvedl, že to byl první styk s daným člověkem, takže má žalovaný za to, že pokud tento styk byl prvním obchodním stykem, tak žádné reference mít nemohl, toho člověka si neověřoval, nemohl vědět, kdo k němu přichází, když ho neznal a jednal s ním poprvé. Žalobce mohl svou dobrou víru prokázat např. skutečností, že by nějakým způsobem i

zkoumal původ zboží. Z obchodního rejstříku je seznatelné, že obě dvě společnosti nemají živnost koncesovanou, ale mají pouze živnost volnou, tedy tyto věci, tedy předmět obchodního styku nemohou vyrábět. Proto by bylo záhodno, aby byla aspoň zkoumána nějakým způsobem pravost, aby na daňovém dokladu v případě, že se jedná o obchodování se šperky a drahými kameny, nebyly ani odlišeny např. váha zlata a specifikace těch jednotlivých kamenů. Tady tyhle všechny skutečnosti mohl žalobce prokázat a prokázal by tak svou dobrou víru a i svůj nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Žalovaný dále uvedl, že v judikatuře je konstatováno, že je zde nějaký řetězec subjektů, v nyní souzeném případě jsou zde konstatovány společnosti žalobce a jeho smluvního partnera, přičemž na základě nekontaktnosti nebylo možno zjistit další subjekty. Současně ale ze živnostenského oprávnění vyplývá, že smluvní partner žalobce nemá živnost řemeslnou zlatnictví, tzn. dané šperky nemohl vyrobit z díkce věci že má velkoobchod, ale musel je od někoho nakoupit, tzn. byla zde další nějaká společnost před ním. Dále nebylo možné z důvodu jeho nekontaktnosti prověřit odkud pochází zboží. Následně bylo i z úřední evidence prokázáno, že za předmětné zdaňovací období společnost daň neodvedla, to znamená, že zde existence chybějící daně, tady je proto vnímána i z hlediska judikatury Soudního dvora Evropské unie, což znamená v takovéto situaci rozlišující případ, kdy je zneužívající způsob, protože zneužití práva je vnímáno tak, že vše je v souladu se zákonem, akorát to zastírá stav faktický. Jsme stále v díkcích zákona, ale nic neporušujeme. V takovémto případě, ale porušujeme daňové předpisy, kdy neodvedeme svojí daňovou povinnost a neuhradíme si ji, buď ji nepřiznáme, nezaplatíme nebo není možno prakticky jakoby ověřit, že je ve správné výši. A následně i z dalších skutečností vyplývá, že se jednalo o podvod. V takovémto případě je zde situace, kdy sem přijde subjekt za někým, kdy prakticky doslovně donese „2 kila zlata“ konkrétně šperků s drahými kameny v igelitce, které někomu nabídne, že je od něj koupí. Druhý subjekt prakticky v takovém případě předpokládá nesrovnalost, protože když obchoduje vlastně s „tímhletím“ a nikoho nezná a nabízí mu „dvě kila zboží“ v hodnotě bezmála dvou milionů, tak nelze srovnávat, že to je v obchodním styku obvyklé. Na základě toho, těchto nesrovnalostí, v tom obchodním případě nemůže žalovaný stanovit, že ty podmínky jsou běžné. V daném případě se jedná o daňový podvod. Z díkce judikatury Soudního dvora Evropské unie vyplývá, že samotná existence daňového podvodu neznamena neuznání nároku na odpočet daně. Nárok na odpočet daně není pouze v situaci, kdy dojde k tomu, že jsou zjištěny subjektivní okolnosti, které svědčí o tom, že daný subjekt o spáchání podvodu věděl, nebo mohl vědět. To znamená je tam dána existence jakýchkoliv nesrovnalostí, které mohly vést k tendenci, že se nejedná o běžný obchodní případ. Na základě toho, když se prokážou objektivní skutečnosti, je zde možnost nedbalosti nebo úmyslu, i když se nedokázalo, že je to úmyslně. Následně je v takovém případě na daňovém subjektu, možnost prokázat svou dobrou víru, tzn. že podnikl, nějaké kontrolní interní mechanismy, které vedly k tomu, že mohl předcházet té situaci, že když by ty mechanismy splnil, tak by tomu jakoby nemohl zabránit. Pokud je přijal, tak mu nelze klást k tíži, že se účastnil daňového podvodu, protože on byl v dobré víře. Tyto skutečnosti ale v případě žalobce nebyly shledány, protože tam nejsou, ani jakoby běžné kontrolní mechanismy, které fungují v obchodním styku.

Žalobce k tomu uvedl, že pokud byl zmíněn rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10.6.2015, č.j. 2Afs 15/2014-59, tak zde skutečně byly zhodnocovány čtyři okruhy indicií, ale ty čtyři okruhy indicií naprosto nesouvisí s případem žalobce, jsou jiné než ty, které by měly být posuzovány nebo jsou posuzovány nyní. U toho rozsudku se jednalo o

neobvyklou cenu, ta zde není neobvyklá v daném případě, pak zde bylo posuzováno absolutní selhání kontrolních mechanismů, to je otázka, zda ty kontrolní mechanismy zde selhaly a to absolutně, dále je v tom rozsudku zmiňována existence záznamů telefonických hovorů zaměstnanců, nic takového v daném případě není, naopak zde zaměstnanci se vyslovili všichni naprosto stejně, všichni potvrdili, že obchod se uskutečnil tak, jak se uskutečnil. A dále způsob obchodování stěžovatelky, který byl spatřován v nestandardně pasivním přístupu. To v tomto případě vůbec není. Žalobce má obchody řadu let. Vydává stovky faktur, spolupracuje se společnostmi Český granát v Turnově, má celou řadu dodavatelů a nemůže pokaždé u dodavatele zkoumat, tedy to co se de facto po něm žádá, aby zkoumal. Pokud žalovaný tvrdí, že důkazní břemeno přešlo na žalobce, má žalobce za to, že to tak není. Žalobce má za to, že daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat a toto si nese břemeno tvrzení a má povinnost toto tvrzení doložit. V tomto směru si nese tedy břemeno důkazní. Jestliže správce daně vyjádří pochybnost o věrohodnosti, průkaznosti a správnosti atd. těch tvrzení, které uvádí daný subjekt, tak důkazní břemeno ve stylu prokázání důvodnosti naopak nese právě správce daně, a to vychází i z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu. Žalobce má za to, že zde nejsou žádné znaky podvodného jednání. Pokud jde o absenci písemné smlouvy, neexistuje právní předpis, který by stanovil povinnost uzavírat kupní smlouvu v písemné podobě. Žalobce má za to, že nelze spravedlivě požadovat povinnost uzavírat kupní smlouvu v písemné formě. Ústně bylo dohodnuto vše, byl dohodnut předmět smlouvy, kupní cena, způsob uhrazení. Pokud jde ale o ověření identity, není povinností nikoho, aby při obchodní transakci ověřoval, zda souhlasí podpisový vzor podle obchodního rejstříku. Pokud jde o zaplacení v hotovosti v několika splátkách a způsobem předávání splátek v hotovosti. Hrazení kupní ceny ve splátkách, ať už jakkoliv vysoké není nestandardním způsobem uhrazení kupní ceny. Navíc pro žalobce není způsob ve formě podobných splátek nikterak zvláštní, splátka byla vždy vložena do obálky, kterou si následně na prodejně, jednatel společnosti způsobně vyzvedl. Pokud jde o míru rizika, kterou jeden nebo druhý subjekt nesl, je faktem, že žalobce nesl určité riziko, nicméně toto riziko bylo přiměřené míře. Mnohem větší míru rizika nesl právě ten dodavatel. Ten nechal zboží na prodejně, následně spoléhal na to, že mu ta cena bude uhrazena. Pokud jde o nekontaktnost jednatele dodavatele žalobce, opět nelze klást k tíži žalobci nekontaktnost dodavatele, v tomto smyslu se k tomu vyjadřoval i Nejvyšší správní soud.

VII.

Druhý zrušující rozsudek.

Krajský soud v Plzni rozsudkem ze dne 26.1.2016, č.j. 57 Af 7/2014-125, zrušil napadené rozhodnutí a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Tento rozsudek byl zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 15.2.2017, č.j. 1 Afs 53/2016-55.

VIII.

Vyjádření účastníků při třetím soudním jednání.

Při třetím soudním jednání účastníci setrvali na svých dosavadních tvrzeních.

Žalobce doplnil, že čestné prohlášení pana J.P. učiněné před notářem ze dne 14.5.2014 prokazuje, že se obchod skutečně stal tak, jak vyplývá ze svědeckých výpovědí. Z této listiny lze přinejmenším dovodit, že žalobce nevěděl, ani nemohla mít vědomost o tom, že se účastní na nějakém daňovém podvodu. Jádrem sporu se v podstatě zredukovalo na otázku, zda žalobce věděl či nevěděl o tom, že se účastní daňového podvodu. I Nejvyšší správní soud je toho názoru, že nebylo prokázáno zneužití práva. Přitom Nejvyšší správní soud uvádí, že vědomost žalobce je třeba posuzovat v jednotlivých krocích, a to podle objektivních okolností. S takovýmto závěrem žalobce nesouhlasí, je toho názoru, že posuzovat vědomost či nevědomost není možné výhradně podle objektivních okolností, ale je třeba přihlídnout i ke specifčnosti toho konkrétního posuzovaného obchodu tak, jak to učinil krajský soud. S ohledem na variabilitu obchodních transakcí nelze posuzovat vědomost či nevědomost pouze objektivně, tedy v podstatě izolovaně od skutečného obchodního života. Z pohledu žalobce se jedná o zcela standardní obchod, kdy navíc naprosto stěžejní míru rizika toho konkrétního obchodu nesl právě dodavatel, nikoliv žalobce. Nelze tedy na straně žalobce očekávat nebo předvídat, jak to Nejvyšší správní soud vytýká žalobci, že by se jednalo o obchod, který by byl daňovým podvodem. Okolnosti transakce u žalobce nevzbuzovaly žádné pochybnosti, žádné podezření o možném podvodu a nelze tedy kalkulovat, že pokud transakce vzbuzuje pochybnosti, pak žalobce měl podle toho jednat a měla být v dané věci obezřetnější. Nejvyšší správní soud dovodil z následného jednání dodavatele, že se tedy na jeho straně jednalo o daňový podvod. Podle názoru žalobce by správně měl Nejvyšší správní soud posuzovat i následné jednání žalobce, ze kterého by buďto tedy vyplývalo anebo nevyplyvalo, zda mohl vědět nebo nemohl vědět o tom, zda se podílí na daňovém podvodu. Nic takového však Nejvyšší správní soud neučinil. Žalobce dále uvedl, že na českém trhu působí od roku 2008, dosud tedy téměř 9 let po celou dobu svého působení, byť se tady v daném případě jedná o DPH za rok 2010, plnil řádně své daňové povinnosti, podává řádně svá daňové priznání, nadále vyvíjí obchodní činnost. S ohledem na objem obchodů žalobce a s ohledem na právě řečené není důvod ani potřeba žalobce, aby se podílel na nějakém daňovém podvodu. Žalobce uvedl, že znovu zdůrazňuje, že pro žalobce se jedná o standardní obchodní transakci. Jediné co požaduje, je pouze a jediné daňový odpočet. Nejvyšší správní soud konstatoval, že nebylo prokázáno, že by došlo ke zneužití práva. Podle názoru žalobce však účast na daňovém podvodu do určité míry předpokládá, že ke zneužití práva mohlo dojít nebo mělo dojít. Pokud však zneužití práva nebylo prokázáno, pak se tedy žalobce nemohl svou vědomostí, ať již v intenzitě, že věděla nebo měla vědět, nemohl podílet na daňovém podvodu. Nejvyšší správní soud v dané věci postupuje velmi formalistickým přístupem, když není respektován skutečný obchodní život.

IX.

Posouzení věci soudem.

V souladu s § 75 odst. 1, 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen s.r.s.) vycházel soud při přezkoumání napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů uplatněných v žalobě.

S ohledem na skutečnost, že předchozí rozsudky Krajského soudu v Plzni byly zrušeny rozsudky Nejvyššího správního soudu, byl soud na základě ustanovení § 110 odst. 4

s.ř.s. současně vázán právními názory vyslovenými Nejvyšším správním soudem ve zrušovacích rozhodnutích.

Pro posouzení důvodnosti či nedůvodnosti žalobních námitek jsou předně podstatné závěry, ke kterým Nejvyšší správní soud dospěl ve druhém zrušujícím rozsudku.

Nejvyšší správní soud v bodech 33 až 35 uvedl: „*Koncept zneužití práva Soudní dvůr používá v různých oblastech unijního práva, včetně práva daňového. Společným znakem je, že míří na tzv. čistě umělé situace, kdy fyzická či právnická osoba záměrně uměle vytvoří podmínky pro získání výhody plynoucí z unijního práva, aniž by právní normy formálně porušila. I přes formální splnění podmínek stanovených právem tak nedojde k dosažení cíle těchto norem. V oblasti daní Soudní dvůr uznává, že osoba povinná k dani má právo na volbu struktury své činnosti tak, aby omezila svůj daňový dluh, a pokud má možnost volby mezi dvěma plněními, neukládá jí unijní právo, aby si zvolila takové plnění, s nímž je spojeno placení nejvyšší částky daně. Za zneužití je však považována situace, kdy ze všech objektivních okolností vyplývá, že hlavním účelem dotčených plnění bylo získání daňového zvýhodnění. I přes formální použití podmínek stanovených relevantními ustanoveními šesti směrnice [resp. v současnosti platné směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, dále jen „směrnice o DPH“] a vnitrostátních předpisů provádějících tuto směrnici by poskytnutí daňového zvýhodnění osobě povinné k dani bylo v rozporu s cílem sledovaným těmito ustanoveními. Soudy jsou proto oprávněny zjistit skutečný obsah a význam dotčených plnění a mohou přitom vzít v úvahu čistě umělý charakter těchto plnění, jakož i právní, hospodářské nebo personální vztahy mezi subjekty účastnicími se plánu na snížení daňové zátěže (viz rozsudek Soudního dvora ze dne 21. 2. 2006, Halifax, C-255/02, odst. 73-75 a 81). Za zneužití práva lze proto obecně označit obcházení smyslu a účelu právních norem, aniž by muselo dojít k jednání v rozporu s jejich zněním. Naopak podvodem na DPH dochází k porušení právních norem. Podvody na DPH mohou nabývat různých forem. Jak výstižně poznamenal generální advokát Ruiz-Jarabo Colomer ve svém stanovisku ke spojeným věcem Kittel a Recolta (C-439/04 a C-440/04, odst. 35), ve skutečnosti existují varianty tak neobvyklé a spletité, jako je představitelstev těch, kteří je připravují, ve všech případech jde v podstatě o to, že není odvedena určitá částka získaná jako DPH (viz též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 12. 2011, č. j. 9 Afs 44/2011 – 343). Jedná se tedy o dva odlišné způsoby, jak neoprávněně získat daňový prospěch. Žalobkyni proto nelze přisvědčit, že existence podvodu na DPH je podmíněna tím, že bylo shledáno zneužití práva“.*

V bodech 36 až 44 rozsudku Nejvyšší správní soud uvedl: „*Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem v tom, že zneužití práva nebylo v posuzované věci prokázáno, nesouhlasí však již s hodnocením krajského soudu vztahujícím se k otázce, zda žalobkyně byla v dobré víře, že se přijetím dotčeného plnění neúčastní podvodu na DPH. Pro posouzení, zda se žalobkyně účastnila podvodu na DPH spáchaného dodavatelem, je třeba postupovat v několika krocích. Nejprve, je třeba zjistit, zda k podvodu spáchanému dodavatelem došlo. Pokud ano, je třeba na základě objektivních skutkových okolností posoudit, zda žalobkyně věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, a zda přijala veškerá opatření, která od ní mohla být rozumně vyžadována, aby zajistila, že ji přijetí plnění nepovede k účasti na podvodu. Nejvyšší správní soud přisvědčil stěžovateli, že zjištěné skutkové okolnosti svědčí pro závěr, že se společnost J-TRANS*

(dodavatel posuzovaného plnění) dopustila podvodu na DPH. Jednou z typických forem podvodu na DPH je situace, kdy plátce DPH prodá zboží s DPH, ale vybranou DPH neodvede do státní pokladny, ačkoliv je k tomu povinen. Dojde tedy k daňovému úniku. Poté tento dodavatel „zmizí ze scény“. Nepodává daňová přiznání, je pro místně příslušného správce daně nekontaktní, registrované sídlo je pouze formální (zpravidla na dané adrese formálně sídlí velké množství subjektů, které se tam fakticky nevyskytují) apod. Takové okolnosti byly zjištěny i v nyní posuzované věci. Podle sdělení Finančního úřadu pro Prahu 3 (místně příslušného správce daně pro společnost J-TRANS) ze dne 25. 8. 2011 společnost J-TRANS sídlí na virtuální adrese, na které je zaregistrováno 271 dalších subjektů a fyzicky se zde nenachází, na opakované předvolání finančního úřadu nereaguje, poslední daňové přiznání podala za 4. čtvrtletí roku 2009. Z uvedeného sdělení tedy vyplývá, že společnost J-TRANS nepodala daňové přiznání ani za období, k němuž se vztahuje nyní posuzované plnění, a že oproti DPH získané od žalobkyně neuplatnila případné vlastní odpočty z nákupu zboží. Získanou DPH tedy byla povinná odvést. Za této situace je třeba posoudit, zda je možné žalobkyni odepřít nárok na odpočet z důvodu spoluúčasti na popsáném podvodu. Obecně platí, že „[n]árok osoby povinné k dani, která uskutečnila plnění, na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené 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 s daní z přidané hodnoty, aniž by to sama posledně uvedená věděla nebo mohla vědět“ [rozsudek Soudního dvora ze dne 12. 1. 2006, Optigen, spojené věci C-354/03, C-355/03 a C-484/03, odst. 55 a výrok]. „Naopak, pokud je s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet“ [rozsudek Soudního dvora ze dne 6. 7. 2006, Kittel a Recolta, spojené věci C-439/04 a C-440/04, odst. 61 a výrok]. Nárok na odpočet daně je tedy chráněn pouze za situace, kdy plátce daně o záměru zkrátit daň nevěděl a ani nemohl s přihlédnutím ke všem objektivním okolnostem vědět. Pouze za této situace je namístě trvat na tom, že každé plnění musí být zohledněno samo o sobě a povaha určitého plnění v řetězci dodávek se nemůže měnit na základě předcházejících nebo následujících událostí. Pravidlo, že každé plnění je třeba posuzovat samostatně a samo o sobě, bez ohledu na jeho účel nebo výsledky, totiž vychází z požadavku, aby společný systém DPH byl neutrální, a ze zásady právní jistoty, která vyžaduje, aby používání unijních právních předpisů bylo předvídatelné pro subjekty, na které se vztahuje. V opačném případě, tedy je-li s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet (viz rozsudek č. j. 9 Afs 44/2011 – 343, obdobně též rozsudek ze dne 30. 5. 2012, č. j. 1 Afs 26/2012 – 34). Osoba povinná k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, musí být pro účely směrnice o DPH považována za osobu účastnící se tohoto podvodu, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží prospěch, či nikoli. V takové situaci totiž osoba povinná k dani pomáhá pachatelům podvodu a stává se jejich spolupachatelem. Takový výklad je v souladu s cílem unijního systému DPH, neboť tím, že ztěžuje podvodná plnění, může jim i zabránit (viz rozsudek Kittel a Recolta, odst. 56 až 58). Skutečnost, že se na takovou osobu hledí pro účely DPH jako na „spolupachatele“ podvodu nezakládá bez dalšího trestní odpovědnost,

důsledkem je pouze ztráta nároku na odpočet. Jakkoliv nárok na odpočet nemůže být v zásadě omezen, boj proti podvodům a daňovým únikům je cíl uznaný a podporovaný směrnicí o DPH i Soudním dvorem (viz např. rozsudek ze dne 27. 9. 2007, Teleos, C-409/04, odst. 61)“.

V bodech 45 až 56 rozsudku Nejvyšší správní soud uvedl: „Klíčovou otázkou pro posouzení nároku žalobkyně na odpočet tedy je, zda věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. „Vědomost“ žalobkyně je přitom třeba posoudit podle objektivních okolností. Nejvyšší správní soud přisvědčil stěžovateli, že v posuzované věci byly zjištěny objektivní okolnosti svědčící pro závěr, že žalobkyně měla vědět, že se nákupem zlatých šperků od společnosti J-TRANS účastní podvodu. Za takové okolnosti soud považuje zejména (1) uzavření pouze ústní dohody, přestože se jednalo o obchod v hodnotě 1.758.394 Kč, a zároveň (2) placení uvedené částky v hotovosti v několika splátkách, pohybujících se v blízkosti limitu stanoveného zákonem č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti (v rozhodné době 15.000 EUR). Takový postup vzbuzuje pochybnosti o souladu s účelem a smyslem zákona o omezení plateb v hotovosti, kterým je omezit daňové úniky, racionalizovat a optimalizovat peněžní hotovostní oběh, zvýšit bezpečnost zúčastněných subjektů a působit proti legalizaci výnosů z trestné činnosti (viz důvodová zpráva k uvedenému zákonu, dostupná na www.psp.cz, sněmovní tisk č. 264/0, 4. volební období). Pochybnosti o standardním průběhu transakce posiluje také způsob předávání uvedených splátek. Ve sdělení ze dne 21. 3. 2012 žalobkyně popsala průběh hotovostních plateb tak, že její zplnomocněný zástupce MUDr. A. A. T. nechal hotovost s výdejními pokladními doklady na prodejně. Když přišel Y.P. (jednatel společnosti J-TRANS), hotovost mu vydala v případě nepřítomnosti MUDr. A. A. T. prodavačka oproti podpisu výdejového pokladního dokladu. Člověk, který přebíral hotovost, byl totožný s člověkem, který zboží přivezl, proto žalobkyně nepovažovala za nutné, aby jej legitimovala. Nejvyšší správní soud přisvědčil stěžovateli, že popsané okolnosti měly u žalobkyně vyvolat přinejmenším podezření, zda se přijetím dotčeného plnění nebude podílet na daňovém podvodu. V rozsudku Mahagében a Dávid Soudní dvůr uzavřel, že „[j]estliže existují náznaky vzbuzující podezření, že došlo k nesrovnalosti nebo podvodu, lze samozřejmě od obezřetného subjektu v závislosti na okolnostech projednávaného případu vyžadovat, aby si zjistil informace o druhém subjektu, u něhož zamýšlí nakoupit zboží či služby za účelem ujištění se o jeho věrohodnosti“ (odst. 60). Pouze v případě standardních okolností platí, že správce daně nemůže „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“ (rozsudek Mahagében a Dávid, odst. 61). Pokud však okolnosti transakce vzbuzují podezření o možném podvodu na DPH, lze po osobě povinné k dani požadovat větší obezřetnost. Krajský soud odkázal pouze na odstavec 61 rozsudku Mahagében a Dávid, aniž přihlédl k tomu, že tento odstavec se vztahuje k plněním, která proběhnou za standardních (tj. podezření nevzbuzujících) okolností, a že Soudní dvůr zároveň připustil výjimku pro situace, kdy existují indicie, že došlo k nesrovnalosti nebo podvodu (viz výše citovaný odstavec 60). S ohledem na popsané okolnosti nyní posuzované věci bylo možné po žalobkyni rozumně požadovat, aby přijala opatření, která by zajistila, že se přijetím dotčeného plnění nebude podílet na daňovém podvodu. Žalobkyně přijetí takových opatření netvrdila, a tím méně

prokázala. Ze zjištění učiněných v daňovém řízení naopak vyplývá, že i za takto podezřelých okolností jednala neobezřetně. Neověřila totožnost osoby, která přinesla zlaté šperky do její provozovny a následně si přicházela vyzvednout hotovost. Neověřila v obchodním rejstříku podpisový vzor ve Sbírce listin a neporovnála jej s podpisem na faktuře. Jakkoliv bez znaleckého posudku nelze jednoznačně posoudit pravost podpisu na faktuře, nelze přijmout ani prosté tvrzení krajského soudu, že mu podpisy na faktuře a ve Sbírce listin připadají podobné. Určité odlišnosti podpisů jsou zřejmé na první pohled, proto aniž by bylo třeba učinit jednoznačný závěr o pravosti podpisu na faktuře, lze se důvodně domnívat, že pokud by si žalobkyně podpis ve Sbírce listin ověřila, odlišnosti podpisů by byly dalším upozorněním, že žalobkyně má předmětné transakci věnovat větší pozornost, aby se nezapojila do podvodu. Jakkoliv bylo na žalobkyni, za jakých podmínek obchod uzavře a jaká rizika je ochotna podstoupit, pokud následně chtěla nárokovat odpočet DPH vztahující se k takové transakci, bylo na ní, aby si zajistila podklady, které jí umožní takový nárok řádně uplatnit a které prokážou, že jednala v dobré víře, že se neúčastní podvodného jednání. Lze předpokládat, že pokud by si žalobkyně vyžádala patřičné záruky obchodu, tzn. obchodování za přiměřeně obezřetných obchodních podmínek, eliminovala by možnost podvodný obchod vůbec uzavřít, nebo přinejmenším by tímto způsobem osvědčila svou dobrou víru založenou na tom, že učinila vše, co po ní bylo možné rozumně požadovat, aby své účasti na podvodu zabránila. Krajský soud nesprávně dovodil standardní průběh transakce na základě svědecké výpovědi MUDr. A. A. Tahy, podle kterého je pro něj popsán způsob obchodování (uzavření pouze ústní smlouvy, platby v hotovosti) běžný a obvyklý. Pokud si plátce počíná běžně a obvykle neobezřetně, není to okolnost, která by mohla svědčit v jeho prospěch a podpořit tvrzení, že si nemohl být vědom účasti na podvodu. Právě naopak takové tvrzení svědčí o obecné absenci kontrolních mechanismů v obchodní činnosti žalobkyně. Východiska stanovená judikaturou Soudního dvora směřují k ochraně nároku na odpočet plátců, kteří jednají v dobré víře. Za tímto účelem přinášejí ovšem i povinnost věnovat zvýšenou pozornost interním kontrolním mechanismům, aby v případě odhalení podvodného jednání nevzniklo podezření, 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 (viz rozsudek č. j. 9 Afs 44/2011 – 343). Stěžovateli lze přisvědčit také v tom, že krajský soud v rozporu s pokynem v předcházejícím zrušujícím rozsudku hodnotil okolnosti dotčené transakce pouze izolovaně. Krajský soud nepřihlédl k tomu, že zjištěné okolnosti ve svém souhrnu prokazují závěr, že žalobkyně si účasti na podvodném jednání společnosti J-TRANS přinejmenším měla být vědoma. Každý důkaz zajištěný ve správním řízení, zvláště důkaz nepřímý, je třeba vždy hodnotit v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů v kontextu s ostatními důkazy, nikoliv izolovaně. I v případě, že žádný ze shromážděných důkazů není sám o sobě dostačujícím důkazem k prokázání protiprávního jednání, ucelený souhrn těchto důkazů může mít dostatečnou vypovídací schopnost (srov. např. rozsudky ze dne 29. 1. 2015, č. j. 8 Afs 25/2012 – 351, odst. 261, nebo ze dne 29. 3. 2012, č. j. 5 Afs 7/2011 – 619). Okolnosti posuzované věci ve svém souhrnu jasně ukazují, že žalobkyně dobrou víru osvědčit nemůže. Jinými slovy, s ohledem na okolnosti zjištěné a prokázané správními orgány žalobkyně nemůže úspěšně tvrdit, že o daňovém podvodu nevěděla nebo nemohla vědět. V posuzované věci se tedy neuplatní základní ratio judikatury Soudního dvora, kterým je ochrana subjektivní práv a legitimního očekávání daňových subjektů, které si nejsou a

nemohou být vědomy daňového podvodu, a jednají s veškerou rozumnou opatrností, aby se nestaly součástí takového daňového podvodu - slovy rozhodnutí ve spojených věcech Kittel a Recolta: „subjekty, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o podvod na DPH, nebo jiné podvody, musejí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátu svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu“ (srov. rozsudek ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008 – 100). Nejvyšší správní soud nepřisvědčil krajskému soudu ani v závěru, že rozhodnutí stěžovatele je nepřezkoumatelné, protože pouze konstatoval, ale nevysvětlil specifika obchodování se zlatem. Stěžovatel se dopustil pochybení, neboť skutečně neupřesnil, jakým způsobem se zvláštnosti obchodování se zlatem promítly do jeho závěrů. Nejvyšší správní soud však toto pochybení nepovažuje s ohledem na odůvodnění napadeného rozhodnutí jako celku za natolik závažné, aby způsobilo nepřezkoumatelnost daného rozhodnutí. V rozsudku ze dne 10. 4. 2008, č. j. 2 Afs 35/2007 – 111, Nejvyšší správní soud uzavřel, že „[v]zhledem ke zvýšenému riziku těchto podvodů právě v oblasti obchodování se zlatem bude možné klást na subjekty se zlatem obchodující vyšší nároky stran posouzení otázky, zda věděly nebo mohly vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty.“ Byly-li by zvláštnosti obchodování se zlatem zohledněny, mohla by být vědomost žalobkyně o účasti na podvodu posuzována ještě přísněji. Odůvodnění stěžovatele však ze shora podrobně rozebraných důvodů obstálo i bez toho, aby byly vyžadovány zvýšené nároky na obezřetnost v oblasti obchodu se zlatem zmíněné v citovaném rozhodnutí“.

S ohledem na závěry, ke kterým dospěl Nejvyšší správní soud ve druhém zrušujícím rozsudku, nemohou obstát závěry, ze kterých při svém rozhodování vycházel Krajský soud v Plzni. Naopak zcela ob stojí závěry, ze kterých vycházel žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí, neboť jak uvedl Nejvyšší správní soud, „byly zjištěny objektivní okolnosti svědčící pro závěr, že žalobkyně měla vědět, že se nákupem zlatých šperků od společnosti J-TRANS účastní podvodu“ a pochybení žalovaného, spočívající „v neupřesnění, jakým způsobem se zvláštnosti obchodování se zlatem promítly do jeho závěrů“, nemohlo mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.

Na tomto závěru není způsobilý cokoli změnit ani obsah čestného prohlášení pana J.P. učiněného před notářem ze dne 14.5.2014, který byl při třetím soudním jednání proveden k důkazu. V této listině je popsán průběh smluvního jednání tak, jak byl žalovaným i Nejvyšším soudem hodnocen. Na konečném závěru, že „byly zjištěny objektivní okolnosti svědčící pro závěr, že žalobkyně měla vědět, že se nákupem zlatých šperků od společnosti J-TRANS účastní podvodu“, se tak nemůže nic změnit.

S ohledem na vázanost právním názorem Nejvyššího správního soudu soud neshledal důvodnou také žalobní námitku, o které Nejvyšší správní soud v části prvního zrušujícího rozsudku uvozené slovy „IV.C Poučení ve výzvě k vyjádření se v rámci odvolacího řízení“, uvedl, že „stěžovatel dále odmítá výtku krajského soudu ve vztahu k poučení ve výzvě k vyjádření se v rámci odvolacího řízení. Názor krajského soudu by vedl k absurdním důsledkům a převrácení důkazního břemene v rozporu s § 92 daňového řádu. Správce daně by musel daňovým subjektům sdělovat, jak konkrétně mají reagovat na jeho výzvu. Daňové subjekty by ve výsledku podávaly pouze obecná vyjádření a povinnosti správce daně by bylo

na tato vyjádření reagovat a vyzývat je k upřesnění. Podle § 6 odst. 3 daňového řádu platí: „Správce daně umožní osobám zúčastněným na správě daní uplatňovat jejich práva a v souvislosti se svým úkonem jim poskytne přiměřené poučení o jejich právech a povinnostech, je-li to vzhledem k povaze úkonu potřebné nebo stanoví-li tak zákon.“ Podle § 115 odst. 2 daňového řádu platí: „Provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.“ V souladu s § 92 daňového řádu pak platí: „(3) Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. (4) Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.“ Předmětná výzva stěžovatele ze dne 7. 11. 2013, č. j. 27586/13/5000-14306-711377, obsahovala poučení tohoto znění: „Uplyne-li shora uvedená lhůta pro Vaše vyjádření marně, bude o Vašem odvolání rozhodnuto v souladu s výše uvedenými závěry. K případným návrhům na provedení dalších důkazů, podaných po uplynutí stanovené lhůty, nebude odvolací orgán přihlížet (v souladu s ust. § 115 odst. 4 daňového řádu). Proti tomuto rozhodnutí se nelze samostatně odvolat (§ 109 odst. 2 daňového řádu).“ Podle krajského soudu takto formulované poučení vedlo k oprávněnému očekávání žalobkyně, že stěžovatel po obdržení její odpovědi na tuto výzvu nepřistoupí k vydání napadeného rozhodnutí. Z tohoto poučení vyplývá, že rozhodnutí bude vydáno, uplyne-li stanovená lhůta marně, a stěžovatel neuvedl, co se stane, pokud žalobkyně podá vyjádření. Podle Nejvyššího správního soudu bylo hodnocení daného poučení ze strany krajského soudu příliš přísné. Je třeba vyjít z toho, že šlo o výzvu související se změnou právního názoru stěžovatele na posuzovanou věc oproti názoru správce daně podle § 115 odst. 2 daňového řádu. Jejím smyslem a účelem je zejména zachování zásady kontradiktornosti a umožnění daňovému subjektu, aby se k tomuto novému právnímu názoru vyjádřil a případně navrhl provedení dalších důkazů k prokázání svých tvrzení. V kontextu dané věci z výše citovaného poučení nevyplývá, že rozhodnutí bude vydáno jen za podmínky, že marně uplyne lhůta k vyjádření. Poučení se zabývá jen a pouze tím, jak bude stěžovatel postupovat, pokud se žalobkyně nevyjádří. Možnost rozhodnout po podání včasného vyjádření ale toto poučení nijak nevyklučuje. Nejvyšší správní soud nevidí žádnou nezákonnost v tom, že stěžovatel žalobkyni nepoučil, co se stane, pokud splní, k čemu je vyzývána. V postupu stěžovatele, na rozdíl od krajského soudu, proto nevidí pochybení“.

X.

Rozhodnutí soudu.

Soud neshledal žádný z žalobcem uvedených žalobních bodů důvodným, a proto žalobu podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl, neboť není důvodná.

XI.

Náklady řízení.

Podle § 60 odst. 1 s.ř.s. by měl právo na náhradu nákladů řízení žalovaný, když měl ve věci plný úspěch. Jelikož žalovanému žádné důvodně vynaložené náklady nevznikly, rozhodl soud, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

P o u ě n í : Proti tomuto rozsudku je kasační stížnost nepřipustná; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu (§ 104 odst. 3 písm. a) s.ř.s.). V tomto případě musí být kasační stížnost podána do dvou týdnů po doručení rozsudku. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.

V Plzni dne 25. dubna 2017

Mgr. Alexandr Krysl, v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Lenka Kovandová