



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky a soudců Mgr. Ing. Veroniky Baroňové a JUDr. Petra Polácha v právní věci žalobce: **MORAVSKÉ RAFINERIE a.s.**, se sídlem Nový Přerov 54, zastoupeného Ing. Š. Č., P. H. 1395/3, M., proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 4. 2015, č. j. 10685/15/5300-22444-702642,

t a k t o:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 4. 2015, č. j. 10685/15/5300-22444-702642, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 3 000 Kč, a to do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce, Ing. Š. Č., P. H. 1395/3, M.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se včas podanou žalobou domáhal zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí žalovaného, kterým žalovaný na základě podaného odvolání žalobce změnil rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu (dále jen „správce daně“), dodatečný platební výměr

ze dne 14. 2. 2014, č. j. 33630/14/4030-07002-707674, nahrazením původního textu na str. 1: „daň z přidané hodnoty za duben 2010 ve výši 106 671 534 Kč slovy JEDNOSTOŠESTMILIONŮŠESTSETSEDMDESÁTJEDENTISÍCPĚTSETTŘICETČTYŘI Kč Podle § 37b odst. 1 písm. a) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, ve spojení s § 264 odst. 13 daňového řádu Vám z částky doměřené daně oproti poslední známé dani vzniká povinnost uhradit penále ve výši 20 %, tj. v částce 21 334 306 Kč“ textem následujícího znění:

„daň z přidané hodnoty za DUBEN 2010 ve výši 110 645 859 Kč slovy JEDNOSTODESETMILIONŮŠESTSETČTYŘICETPĚTTISÍCCOSMSETPADESÁTDEVĚT Kč. Podle § 37b odst. 1 písm. a) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, ve spojení s § 264 odst. 13 daňového řádu Vám z částky doměřené daně oproti poslední známé dani vzniká povinnost uhradit penále ve výši 20 %, tj. v částce 22 129 171 Kč“.

Žalovaný dále přistoupil ke změnám základů daně, nároků na odpočet daně a daně z přidané hodnoty (dále též „DPH“) a na str. 3 dodatečného platebního výměru změnil též původní text týkající se celkové výše doměřené daně včetně penále, a to z částky 128 005 840 Kč nově na 132 775 030 Kč. V ostatních částech pak zůstal výrok odvoláním napadeného dodatečného platebního výměru beze změny.

I. Vymezení věci

(včetně rekapitulace průběhu předchozího řízení)

U žalobce byla za předmětné zdaňovací období zahájena daňová kontrola daně z přidané hodnoty (viz protokol ze dne 9. 5. 2012, č. j. 16686/12/013067710031), v jejímž průběhu žalobce ani po opakovaných výzvěch správce daně dle § 92 odst. 4 a § 86 odst. 3 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), nepředložil žádné požadované důkazní prostředky. Správce daně proto uzavřel, že u žalobce nebylo možno za předmětné zdaňovací období stanovit daň z přidané hodnoty dokazováním, a proto přistoupil k jejímu stanovení podle pomůcek, které popsal v úředním záznamu ze dne 22. 1. 2014, č. j. 391673/13/4030-07002-707674. Žalobce následně po projednání zprávy o daňové kontrole předložil faktury vydané v jednotlivých zdaňovacích obdobích roku 2009 a 2010 a dále též výpisy z bankovního účtu za roky 2009 a 2010 vedeného u Komerční banky, a.s. Dle názoru správce daně se však předložením těchto listin nic nezměnilo na závěrech obsažených ve zprávě o daňové kontrole, a proto správce daně přistoupil k vydání dodatečného platebního výměru, kterým žalobci doměřil DPH ve shora uvedené výši.

Žalobce se proti tomuto rozhodnutí bránil odvoláním, v němž namítal, že DPH neměla být stanovena podle pomůcek, ale dokazováním, že nebylo nijak odůvodněno žalobcovo zapojení do řetězce DPH a že závěrečnou zprávu Policie České republiky (dále jen „Policie ČR“) z trestního řízení ve věci daňového subjektu PetroJet, s.r.o. (jako jednoho z dalších článků řetězce, dále jen „společnost PetroJet“) nelze pokládat za důkazní prostředek. Z této závěrečné zprávy dle žalobce nevyplývalo, že by byly naplněny znaky daňového podvodu, a správce daně se nezabýval ani tím, zda policejní orgán získal důkazy zákonným způsobem

a zda skutečnosti uvedené v závěrečné zprávě odpovídají zjištěným důkazům. Žalobce rovněž nebyl seznámen s obsahem trestního spisu a neměl možnost se seznámit s písemností ze dne 12. 8. 2010 nazvanou jako „*Vyhodnocení poznatků získaných provedeným šetřením a odposlechem a záznamem telekomunikačního provozu*“. Žalobce měl také za to, že nebyla zjištěna žádná spojitost IP adresy, z níž byly zadávány transakce, a bankovních údajů žalobce a vyjádřil se rovněž k užívání zabavených razítek konkrétním zaměstnancem žalobce a členkou dozorčí rady.

Žalovaný neshledal uplatněné odvolací námitky důvodnými. Přistoupil však k výše popsané změně vydaného dodatečného platebního výměru, a to na základě odlišného právního názoru, k němuž dospěl oproti prvoinstančnímu správci daně. Žalovaný shledal správným stanovení DPH podle pomůcek, avšak nesouhlasil s jejich volbou, kterou ke stanovení DPH správce daně použil. Ke konstrukci pomůcky na výstupech žalovaný konstatoval, že prvoinstančním správcem daně nebyla uskutečněná zdanitelná plnění deklarovaná v předmětném daňovém přiznání zpochybněna. Žalobce prokazatelně uskutečňoval zdanitelná plnění, z nichž byl povinen přiznat daň a uvést ji v daňovém přiznání. Žalovaný proto souhlasně se správcem daně stanovil uskutečněná zdanitelná plnění na řádcích 1 a 2 předmětných daňových přiznání ve výši prokázané žalobcem. Žalovaný uzavřel, že poněvadž žalobce sám daň na výstupu deklaroval, nic nenasvědčuje tomu, že tato plnění neuskutečnil, a z tohoto důvodu je ani žalovaný nerozporoval. Ke vstupům pak žalovaný konstatoval, že k nároku na odpočet daně žalobce důkazní břemeno ohledně svých tvrzení neunesl, neboť ani po opakovaném vyzvání žádné doklady ani jiné důkazní prostředky k přijatým zdanitelným plněním nepředložil. V souladu s ustanovením § 98 daňového řádu (po nesplnění zákonného požadavku při dokazování) proto žalovaný stanovil DPH podle pomůcek, přičemž základ daně i daň na řádcích č. 3, 40 a 44 přiznání k DPH určil ve výši nula Kč. Tento závěr žalovaný odůvodnil skutečností, že žalobce nepředložil žádné důkazní prostředky k přijatým zdanitelným plněním, a žalovaný tak neměl k dispozici žádné indicie o uskutečnění a charakteru přijatých zdanitelných plnění (neměl žádné poznatky získané při správě daní) a ani jejich faktické uskutečnění nemohlo být ověřeno. Žalovaný uvedl, že jestliže prvoinstanční správce daně ponechal žalobci nárok na odpočet daně z části přijatých zdanitelných plnění, ačkoli rovněž nedisponoval žádnými důkazními prostředky a informacemi, dopustil se tím porušení zásady legitimního očekávání. Prvoinstanční správce daně v této souvislosti zvolil jako pomůcky pro stanovení daně údaje zjištěné z trestního spisu jiného daňového subjektu (společnosti PetroJet), kdy závěr Policie ČR byl takový, že tento jiný daňový subjekt byl účastníkem řetězce s podvodným jednáním, na němž dle názoru správce daně participoval také žalobce. Žalovaný se však s tímto posouzením neztotožnil. Dle žalovaného nebylo možno jednání žalobce označit za podvodné již z toho důvodu, že žalobce nepředložil žádné důkazní prostředky dokládající, že by přijal zdanitelná plnění uskutečněná jiným plátcem. Vést úvahu o možnosti podvodného jednání by přitom dle žalovaného bylo přípustné až tehdy, bylo-li by najisto postaveno a prokázáno, že daňový subjekt (zde žalobce) zdanitelná plnění přijal tak, jak deklaroval. Žalovaný proto vyloučil hodnoty deklarované žalobcem v předmětném přiznání k DPH (na konkrétních řádcích), neboť se jednalo o přijatá zdanitelná plnění, u kterých žalovaný stanovil DPH podle pomůcek ve výši nula Kč.

II. Obsah žaloby

Žalobce se se závěry napadeného rozhodnutí žalovaného neztotožnil. V úvodu podané žaloby podrobně shrnul uplatněné odvolací námitky, přičemž se domníval, že žalovaný se s nimi v napadeném rozhodnutí nevypořádal dostatečně. V důsledku toho proto žalobce pokládal rozhodnutí žalovaného za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Žalobce upozornil, že oprávnění správce daně stanovit daň podle pomůcek vzniká pouze tehdy, nelze-li daň stanovit dokazováním, tj. v důsledku objektivní nemožnosti, která však v daném případě nebyla správcem daně ani žalovaným náležitě odůvodněna. Žalobce se tak s odkazem na řadu konkrétně citovaných judikátů Nejvyššího správního soudu domníval, že v daném případě vůbec nebyly naplněny zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. Žalobce namítal, že v řízení doložil množství daňových dokladů (daňová přiznání, rekapitulace DPH, část faktur přijatých a vydaných, část pokladních dokladů a po projednání zprávy o daňové kontrole též faktury vydané a bankovní výpisy), jakož i daňovou evidenci, z níž byl zřejmý nejen seznam dodavatelů žalobce, ale i přijatých faktur identifikujících konkrétní přijatá zdanitelná plnění, z nichž žalobci plynul nárok na odpočet DPH. Správní orgány však nevyvinuly veškeré možné úsilí, aby jednak žalobci daly příležitost uvedené doklady doložit s určením toho, které údaje nebyly dle názoru finančních orgánů z jeho strany prokázány; a ani si samy doklady od daňových subjektů (dodavatelů), s nimiž žalobce obchodoval, nevyžádaly.

Žalobce se dále (opět s četnými odkazy na judikaturu Nejvyššího správního soudu) neztotožnil se samotnou konstrukcí pomůcky. V této souvislosti citoval konkrétní pasáže odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaného (viz bod I. odůvodnění tohoto rozsudku shora), z nichž dle jeho názoru vyplývá logický nesoulad. Na jednu stranu totiž prvoinstanční správce daně a následně též žalovaný uznali veškerá uskutečněná zdanitelná plnění přiznaná žalobcem, pokud jde o daň na výstupu, čímž potvrdili, že žalobce reálně obchodní činnost uskutečňoval. Z logiky věci ovšem nutně vyplývá, že na tuto činnost musel žalobce vynakládat určité náklady, nakupovat zboží apod. Žalobce proto pokládal za nelogické, pokud mu žalovaný v důsledku změny právního názoru neuznal žádnou daň na vstupu, a tuto stanovil ve výši nula Kč. Kdyby tomu tak skutečně bylo, nemohl by žalobce uskutečňovat žádnou obchodní činnost. Dle názoru žalobce rovněž není zřejmé, s jakými konkrétními pomůckami žalovaný v rámci odvolacího řízení pracoval. Stejně tak se žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí nevyjádřil ani k přiměřenosti pomůcek použitých správcem daně ve smyslu § 114 odst. 4 daňového řádu a neodůvodnil ani změněnou volbu, k níž v odvolacím řízení přistoupil. V souvislosti s konstrukcí pomůcky žalobce namítal také rozpor s ustanovením § 98 odst. 2 daňového řádu, z něhož vyplývá povinnost správce daně přihlídnout při stanovení daně dle pomůcek k okolnostem, z nichž pro daňový subjekt vyplývají výhody, i když jím nebyly uplatněny. Správní orgány obou stupňů se však žádnými výhodami žalobce nezabývaly, a tedy i tuto skutečnost bylo nutno pokládat za závažné procesní pochybení, stejně jako nepřezkoumání závěrů správce daně, zda z hlediska řádné aplikace pomůcek skutečně nebylo možné v tomto případě nalézt srovnatelný subjekt.

Žalobce dále konstatoval, že ačkoli žalovaný ve svém rozhodnutí tvrdí, že nevyužíval důkazních prostředků z trestního spisu společnosti PetroJet, není z odůvodnění napadeného

rozhodnutí seznatelné, o které konkrétní důkazní prostředky (zejména s ohledem na podstatnou změnu právního názoru) toto rozhodnutí opřel. Žalobce se dále v podané žalobě věnoval také nedostatku prozkoumání funkční personální propojenosti mezi ním a společností PetroJet, jakož i přijatým závěrům správních orgánů ohledně IP adres a nemožnosti nahlédnout do trestního spisu společnosti PetroJet (přes opakovaně vznášené žádosti). Závěrem se pak vyjádřil také k názoru správce daně, že z předložených bankovních výpisů nebylo možno beze zbytku porovnat jednotlivé položky plateb s evidencemi předloženými žalobcem, a to z důvodu částečných úhrad a neuvedení variabilních symbolů u plateb nutných pro jejich přesnou identifikaci. Žalobce se v této souvislosti naopak domníval, že řadu plateb bylo možné z bankovních výpisů identifikovat, kdy nejasnosti mohly být odstraněny též prostřednictvím výsledku žalobce, který by jednotlivé platby identifikoval. Takový pokus o odstranění pochybností však prvoinstanční správce daně neučinil, a o odstranění tohoto nedostatku se nepokusil ani žalovaný.

Dle názoru žalobce tak rozhodnutí žalovaného spočívá na nesprávných skutkových zjištěních a správní orgány nehodnotily důkazy v souladu se zásadou zákonnosti a se zásadou volného hodnocení důkazů. Napadené rozhodnutí žalovaného pak neodpovídá ani zásadě legitimního očekávání a zásadě součinnosti.

Z výše uvedených důvodů proto žalobce závěrem navrhl, aby krajský soud napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i jemu předcházející prvostupňové rozhodnutí správce daně, zrušil, a věc vrátil prvoinstančnímu správci daně k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

Žalovaný ve svém vyjádření k podané žalobě shrnul dosavadní průběh řízení a odmítl tvrzení žalobce, že by se řádně nevypořádal se všemi odvolacími námitkami. K otázce stanovení daně podle pomůcek žalovaný odkázal na znění § 98 odst. 1 daňového řádu, z něhož vyplývají kumulativní podmínky, které musí být pro tento způsob stanovení daně obligatorně splněny. Vzhledem k tomu, že žalobce přes opakované výzvy předložil pouze část účetních sestav a daňových dokladů, nesplnil svou zákonnou povinnost při dokazování, stanovení daně dokazováním bylo z tohoto důvodu objektivně znemožněno, a proto bylo přistoupeno ke stanovení daně podle pomůcek. Žalobce byl také před vydáním rozhodnutí seznámen s odlišným právním názorem, k němuž žalovaný dospěl v odvolacím řízení. Žalovaný v této souvislosti poukázal na skutečnost, že žalobce neunesl důkazní břemeno stran svých tvrzení ohledně nároku na odpočet daně dle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty, nebo též „zákon o DPH“), neboť žalobce nepředložil žalovanému žádné důkazní prostředky k přijatým zdanitelným plněním. Faktické uskutečnění těchto přijatých zdanitelných plnění tedy nemohlo být ověřeno, neboť žalovaný neměl k dispozici žádné indicie a důkazy o reálném uskutečnění plnění. Žalovaný pokračoval, že pokud tedy prvostupňový správce daně ponechal žalobci nárok na odpočet daně z části přijatých zdanitelných plnění, ačkoli nedisponoval žádnými důkazy, které by prokazovaly faktické uskutečnění daných plnění, jednal v rozporu se zásadou legitimního očekávání a zásadou rovnosti osob zúčastněných na správě daní. Uskutečněná zdanitelná plnění deklarovaná

žalobcem v podaných daňových přiznáních naproti tomu nebyla prvostupňovým správcem daně ani žalovaným zpochybněna, neboť žalobce prokazatelně uskutečňoval zdanitelná plnění, a v souladu s § 21 zákona o dani z přidané hodnoty proto byl povinen z těchto plnění daň priznat a zaplatit. Žalovaný tak setrval na svém odlišném právním názoru, a ani takto uplatněnou žalobní námitku neshledal důvodnou. Neztotožnil se pak ani s těmi námitkami žalobce směřujícími proti tomu, že prvostupňový správce daně využil jako pomůcku pro stanovení daně údaje získané z trestního spisu jiného daňového subjektu (společnosti PetroJet). Vzhledem k tomu, že žalovaný při stanovení předmětné daně z těchto informací nevycházel, pokládal tuto námitku v dané věci za irelevantní, na což poukázal již v odůvodnění napadeného rozhodnutí, na jehož obsah dále odkázal.

Žalovaný se tak domníval, že žalobou napadené rozhodnutí i rozhodnutí prvostupňového správce daně byla vydána v souladu se zákonem, a proto navrhl, aby žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta.

IV. Replika žalobce

Žalobce reagoval na vyjádření žalovaného podáním repliky, v níž zopakoval, že sporným aspektem napadeného rozhodnutí je zejména otázka možnosti správce daně vůbec stanovit daň podle pomůcek a jejich přiměřenost. Dále uvedl, že pokládá napadená rozhodnutí co do vymezení použitých pomůcek za nedostatečně odůvodněná, a tedy nepřezkoumatelná. Nadto byl žalobce přesvědčen, že ačkoli správce daně neměl k dispozici faktury přijaté, měl k dispozici jak informace z trestního spisu, tak zejména výpisy z bankovního účtu žalobce. Z uskutečněných plateb dle výpisů z účtu přitom mohl správce daně minimálně dovodit, komu platby směřovaly, a tedy jaké subjekty mohly zdanitelná plnění ve prospěch žalobce uskutečnit. Pouhým dožádáním či přímou výzvou, resp. provedením svědeckých výpovědí zástupců těchto subjektů, mohl správce daně zajistit nejen daňové doklady deklarující přijatá zdanitelná plnění, tj. plnění na vstupu, ale současně mohl u dodavatelů ověřit, zda se taková plnění uskutečnila. Žalobce nespatořoval zásadní problém v tom, že z důvodu částečných úhrad a neuvedení variabilního symbolu nebylo možné beze zbytku porovnat jednotlivé položky bankovních výpisů s evidencemi předloženými žalobcem, které nadto obsahovaly dodavatele, čísla faktur i částky daně a základu daně na vstupu.

Dle žalobce tak daňové orgány postupovaly v rozporu se zásadou, že cílem správy daně je její správné zjištění a stanovení. Žalobce byl přesvědčen, že správce daně mohl při dodržení zásady rychlosti a hospodárnosti řízení oslovit přímo dodavatele žalobce či jejich místně příslušné správce daně a že za daných okolností finanční orgány neposoudily otázku naplnění podmínek pro stanovení daně dle pomůcek správně. Žalobce měl za to, že v daném případě bylo možno stanovit daň dokazováním, a tedy nebyly naplněny podmínky obsažené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 7 Afs 89/2011.

Žalobce proto trval na podané žalobě a v závěru zopakoval svůj návrh, aby krajský soud napadené rozhodnutí zrušil pro podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

V. Posouzení věci krajským soudem

Žaloba byla podána včas (§ 72 odst. 1 s. ř. s.), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s. ř. s.) a jedná se o žalobu přípustnou (zejména § 65, § 68 a § 70 s. ř. s.).

Vzhledem k tomu, že žalobce i žalovaný výslovně souhlasili s rozhodnutím o věci samé bez jednání, rozhodl soud v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. o věci samé bez jednání.

Dle § 75 odst. 1, 2 s. ř. s. vycházel soud při přezkoumání žalobou napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích uplatněných žalobních bodů a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.

V posuzované věci je mezi účastníky řízení spor o to, zda daň z přidané hodnoty za konkrétní zdaňovací období, stanovená podle pomůcek ve smyslu § 98 daňového řádu, byla žalobci doměřena v souladu se zákonem.

Podle § 98 odst. 1 daňového řádu platí, že nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem.

Vzhledem k tomu, že žalobce v podané žalobě předně namítal, že finanční orgány přistoupily ke stanovení daně z přidané hodnoty nikoli dokazováním, ale na základě pomůcek, ačkoli pro to nebyly splněny zákonné podmínky, krajský soud se nejprve věnoval zodpovězení otázky, zda v případě žalobce byly skutečně naplněny všechny zákonné předpoklady pro stanovení daně dle pomůcek, tj. 1/ zda žalobce při dokazování jím uváděných skutečností nesplnil některou ze svých zákonných povinností, 2/ zda toto nesplnění zákonné povinnosti při dokazování mělo za následek, že v dané věci nebylo možno daňovou povinnost žalobce stanovit dokazováním, a 3/ daň mohla být za použití pomůcek stanovena spolehlivě (srovnej např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2012, č. j. 7 Afs 89/2011 - 60, dostupný na www.nssoud.cz). Stanovení daně podle pomůcek tak představuje náhradní formu stanovení daňové povinnosti v případech, kdy selže způsob základní, tedy stanovení daně dokazováním (srovnej např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 12. 2012, č. j. 7 Afs 69/2012 - 33, dostupný na www.nssoud.cz).

Krajský soud dále uvádí, že pokud jde o rozložení důkazního břemene v daňovém řízení, je dle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu daňový subjekt povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání (daňovém tvrzení nebo dalších podáních), nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Z četné judikatury Nejvyššího správního soudu přitom v této souvislosti vyplývá, že daňový subjekt primárně prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy (srovnej např. již rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, či rozsudek ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86, oba dostupné na www.nssoud.cz).

V dané věci z obsahu správního spisu vyplynulo, že žalobce v rámci zahájení daňové kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období duben až prosinec 2009 a za zdaňovací období leden, únor, duben až prosinec 2010 (viz protokol ze dne 9. 5. 2012, č. j. 16686/12/13067710031) předložil správci daně hlavní účetní knihu, rozvahu a výkaz zisku a ztráty za zdaňovací období let 2009 a 2010 s tím, že další data v elektronické podobě (deník, kniha závazků a pohledávek) budou dodána dodatečně. Protože žalobce žádné doklady ani písemnosti správci daně nepředložil, byl výzvou ze dne 13. 7. 2012, č. j. 36689/12/013067705689, vyzván k doložení dokladů a prokázání skutečností dle § 92 odst. 4 a § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu, zejména aby předložil:

- hlavní knihy, účetní deníky, účetní doklady, vnitropodnikové směrnice, doklady a písemnosti prokazující provedení inventarizace majetku a závazků, karty majetku, pokladní doklady, faktury, bankovní výpisy, interní doklady,
- evidence pro daňové účely vedené podle § 100 zákona o dani z přidané hodnoty a daňové doklady,
- smlouvy a ostatní písemnosti týkající se podnikatelských aktivit daňového subjektu apod.

V uvedené výzvě byl žalobce zároveň poučen, že v případě, že požadované doklady nejsou k dispozici, je možné je obstatat náhradním způsobem (např. potvrzením kopií daňových dokladů od odběratelů a dodavatelů); a dále byl žalobce poučen, že nesplní-li při dokazování jím uváděných skutečností některou ze zákonných povinností a nebude-li v důsledku toho možno stanovit daň na základě dokazování, stanoví správce daně daň podle pomůcek. Na uvedenou výzvu žalobce předložil správci daně toliko sestavy účtů v elektronické podobě (položkové účty za rok 2009 a za rok 2010 - viz úřední záznamy ze dne 24. 7. 2012, č. j. 36070/12/013067705689, ze dne 27. 8. 2012, č. j. 50438/12/013067705689, a ze dne 2. 10. 2012, č. j. 63063/12/013067709228), a proto správce daně přistoupil dne 2. 10. 2012 pod č. j. 60356/12/013067705689 k vydání opakované výzvy k doložení dokladů a písemností žalobce prokazujících údaje uvedené v daňových přiznáních za příslušná zdaňovací období. I v této výzvě byl žalobce poučen o možnosti obstarání dokladů náhradním způsobem a o možnosti stanovit daň podle pomůcek, nesplní-li daňový subjekt zákonné povinnosti při dokazování. Ani přes opakované výzvy však žalobce požadované důkazní prostředky nepředložil. Správce daně tedy měl k dispozici pouze část účetnictví žalobce, vnitropodnikové směrnice a některé smlouvy (viz též ručně sepsaný úřední záznam ze dne 11. 10. 2012).

Dne 14. 11. 2012 (viz protokol č. j. 76246/12/013067709228) proběhlo u žalobce místní šetření, v rámci kterého žalobce správci daně sdělil, že některé doklady včetně bankovních výpisů má u sebe členka představenstva, M. M., která je doposud přes urgence nevrátila. Žalobce konkrétně uvedl (viz např. odpovědi na otázky správce daně uvedené pod č. 11 a č. 12), že nemá k dispozici daňové doklady za rok 2010 ani skladovou evidenci, že si M. M. převzala také doklady týkající se roku 2009, z nichž žalobce může část poskytnout, avšak neví, zda jsou kompletní. Správce daně se poté opakovaně pokusil opatřit důkazní prostředky přímo od M. M., a to prostřednictvím výzev k vydání listin ze dne 16. 11. 2012, č. j. 77317/12/013067709228, a ze dne 12. 12. 2012, č. j. 87586/12/013067709228, které se však jmenované nepodařilo pro její nekontaktnost na adrese trvalého pobytu i na adrese uvedené v obchodním rejstříku doručit. Prostřednictvím výzev ze dne 16. 11. 2012, č. j.

77400/12/013067709228 a č. j. 77401/12/013067709228, se správci daně podařilo získat bankovní výpisy a pohyby na účtech žalobce vedených u Komerční banky, a.s. a Raiffeisenbank a.s.

Při místním šetření dne 29. 11. 2012 (viz protokol č. j. 80741/12/013067709228) pak žalobce předložil správci daně část faktur přijatých (číselná řada od č. 0001 až 999) a faktur vydaných (v číselné řadě od č. 001 do č. 450), končících červencem roku 2009, pokladní doklady za rok 2009 a některé účetní doklady, včetně přiznání k DPH a evidencí pro daňové účely. Za rok 2010 byla předložena pouze účetní závěrka, včetně daňového přiznání a jednotlivých účtů hlavní knihy položkově. K dotazu správce daně žalobce upřesnil, že se nejedná o kompletní doklady, kdy u přijatých faktur chybí asi polovina roku (končí červencem 2009), přičemž doklady za srpen až prosinec roku 2009 má u sebe Marcela Machová. Vydané faktury má žalobce k dispozici v elektronické podobě, jinými doklady než uvedenými žalobce nedisponoval.

Je tedy zřejmé, že ani přes opakované výzvy žalobce správci daně nepředložil úplné a průkazné účetnictví, skladovou evidenci ani daňové doklady vztahující se k tomu kterému konkrétnímu zdaňovacímu období [pozn.: doklady týkající se zdaňovacích období duben až červenec roku 2009 správce daně akceptoval a za tato zdaňovací období stanovil daň dokazováním], přičemž se jednalo o nesplnění důkazní povinnosti v takovém rozsahu a intenzitě, která vyloučila možnost stanovení daně na základě dokazování.

Krajský soud se přitom ztotožňuje s argumentací žalobce do té míry, že ne každé nesplnění zákonné povinnosti při dokazování bude mít za následek závěr o nemožnosti provedení dokazování. V daném případě však správce daně s ohledem na nekompletní účetnictví žalobce (což ostatně žalobce sám ve svých vyjádřeních v průběhu daňové kontroly potvrdil) nemohl ověřit správnost a úplnost daňových tvrzení žalobce obsažených v daňovém přiznání, přičemž následkem těchto nedostatků pozbylo účetnictví žalobce stran záznamní evidence k DPH důkazní hodnoty. Žalobce současně nebyl schopen prokázat skutečnosti, k nimž byl opakovaně správcem daně vyzýván, jinými důkazními prostředky, a proto se krajský soud ztotožňuje s hodnocením správních orgánů obou stupňů, že v posuzovaném případě byly naplněny zákonné podmínky pro postup správce daně (resp. žalovaného) dle § 98 odst. 1 daňového řádu a stanovení výsledné daňové povinnosti žalobce za použití pomůcek.

Na těchto závěrech pak nemůže nic změnit ani skutečnost, že část důkazních prostředků, a to v podobě bankovních výpisů z účtu vedeného u Komerční banky za rok 2009 a 2010 a vydaných faktur, žalobce následně správci daně předložil. Jak vyplynulo z rekapitulace průběhu daňové kontroly výše, správce daně měl výpisy z bankovního účtu vedeného u Komerční banky k dispozici již na základě výzvy k poskytnutí informací (viz výše); a ani doložení vydaných faktur nemohlo nic změnit na závěrech správce daně, že základ daně z přidané hodnoty a její výši nebylo možné na základě dokazování stanovit. V tomto ohledu pak nemohou obstát ani námitky žalobce, že se prvoinstanční správce daně ani žalovaný nepokusili odstranit pochybnosti týkající se identifikace plateb (částečných úhrad) obsažených na těchto bankovních výpisech a že správní orgány nepřistoupily k vyžádání si daňových dokladů přímo od dodavatelů žalobce.

Krajský soud na tomto místě připomíná, že je to žalobce, kdo ve smyslu § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu primárně nese důkazní břemeno k vlastním daňovým tvrzením obsaženým v podaných daňových přiznáních, jakož i ke skutečnostem, k nimž byl správcem daně vyzván. Pokud se tedy žalobce domníval, že řadu plateb (resp. nijak blíže nespecifikovaných částečných úhrad) obsažených ve výpisech z bankovního účtu u Komerční banky bylo možné bez pochybností identifikovat, nic žalobci nebránilo, aby tuto identifikaci provedl a správci daně předestřel. Žalobce však sám identifikaci plateb na vlastním bankovním účtu neprovedl a správci daně konkrétní údaje nenabídl. Naopak přistoupil k výtkám, že se o odstranění nejasností či pochybností v platbách nepokusil správce daně a že si přijaté daňové doklady nevyžádal od dodavatelů žalobce. Úlohou správce daně však není nahrazovat důkazní povinnost žalobce a cokoli za něj vyžadovat či dohledávat. V daném případě nadto správci daně nelze vytýkat ani namítanou pasivitu, neboť se výzvami na poskytnutí součinnosti obracel nejen na bankovní instituce za účelem doložení bankovních účtů žalobce, ale bez úspěchu též především na členku představenstva, M. M., za účelem předložení účetnictví žalobce a veškerých dokladů a písemností, jimiž měla jmenovaná disponovat. Sám žalobce přitom následně podáním doručeným správci daně dne 20. 3. 2013 (evidovaným pod č. j. 102235/13) sdělil, že k prokázání základu daně z přidané hodnoty a k prokázání tvrzení uvedených v daňových přiznáních předloží kopie dokladů a písemností, které získá u dodavatelů a odběratelů spolupracujících se žalobcem v letech 2009 a 2010, přičemž dne 3. 4. 2013 prostřednictvím svého zástupce do protokolu č. j. 105219/13/4030-07002-709228 dále doplnil, že se pokouší zkompletovat všechny přijaté doklady, avšak některé firmy zůstávají nekontaktní, a tedy není možné sdělit konkrétní termín jejich předložení. Ve stanovené lhůtě pak žalobce na výzvu správce daně (resp. rozhodnutí o stanovení lhůty č. j. 115889/13/40630-07002-709228) k předložení dokladů nereagoval a požadované důkazní prostředky ke kontrole nepředložil, ač splnění této povinnosti výše avizoval. Sám žalobce si tak byl vědom skutečnosti, že důkazní břemeno v tomto ohledu leží na něm, a následným výtkám žalobce směřujícím proti namítané pasivitě správce daně tedy krajský soud nemohl z výše uvedených důvodů přisvědčit.

Další námitky žalobce uplatněné v podané žalobě se již týkaly samotné volby pomůcek. Z obsahu správního spisu, jakož i z odůvodnění vydaných rozhodnutí přitom v této souvislosti vyplynulo, že správce daně založil své rozhodnutí na závěrech, že žalobce byl účastníkem řetězce s podvodným jednáním, jehož se účastnil a na němž participoval. Zároveň s ohledem na specifickou činnost žalobce (filtrování monoalkylesteru přes bělicí hlinku) a různorodost jeho dalších podnikatelských aktivit (např. obchodování s řepným olejem, pohonnými hmotami, osobními vozidly pořízenými z Evropské unie) správce daně dovodil, že z hlediska aplikace pomůcek nebylo možné nalézt na trhu srovnatelný subjekt. Při konstrukci pomůcky proto správce daně jednak využil údaje z podaných daňových přiznání, jednak vycházel z údajů zjištěných v řízení vedeném se společností PetroJet, a to na základě přenosu informací provedeného dle § 52 odst. 5 písm. a) daňového řádu. Žalovaný se však se závěry správce daně o účasti žalobce na podvodném řetězci DPH neztotožnil, a to s odůvodněním, že žalobce nepředložil žádné důkazní prostředky, které by dokládaly, že přijal zdanitelná plnění uskutečněná jiným plátcem. Žalovaný proto s odkazem na konkrétní judikaturu Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora EU dovodil, že vést úvahu o možnosti podvodného jednání je přípustné až tehdy, je-li postaveno najisto, že daňový

subjekt zdanitelné plnění přijal. V daném případě však u žalobce nebylo prokázáno, že by přijal zdanitelná plnění tak, jak deklaroval, a proto se již žalovaný blíže nezabýval jednáním žalobce ve smyslu objasnění, zda si tento mohl být vědom možného zatížení svých obchodních vztahů podvodem.

Z tohoto důvodu se žalovaný ani neztotožnil s učiněnou volbou pomůcek použitých pro stanovení daně a přistoupil k jejich vlastní konstrukci, když v odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl následující (viz str. 11 a 12):

„Odvolací orgán využil jako pomůcky pro stanovení daně jednak důkazní prostředky, které nebyly zpochybněny, a dále vlastní poznatky získané při správě daní následně:

Výstup

*Prvoinstančním správcem daně nebyla uskutečněná zdanitelná plnění deklarovaná v předmětném daňovém přiznání zpochybněna. Odvolatel prokazatelně uskutečňoval zdanitelná plnění a podle ustanovení § 21 ZDPH byl povinen z uskutečněných zdanitelných plnění přiznat daň a uvést ji v daňovém přiznání. **Odvolací orgán souhlasně s prvoinstančním správcem daně stanovil uskutečněná zdanitelná plnění na řádcích 1 a 2 předmětných daňových přiznání ve výši vykázané odvolatelem.** Protože odvolatel sám daň na výstupu deklaroval, nic nenasvědčuje tomu, že tato plnění neuskutečnil, a z toho důvodu je odvolací orgán nerozporuje. Co se týče řádku 3 předmětného přiznání, uvede odvolací orgán svůj názor společně s vyhodnocením přijatých zdanitelných plnění.*

Vstup

Důkazní břemeno ohledně svých tvrzení k nároku na odpočet daně odvolatel neunesl, neboť ani po opakovaném vyzvání žádné doklady ani jiné důkazní prostředky k přijatým zdanitelným plněním nepředložil. Odvolatel tak nedostal zákonnému požadavku ZDPH na prokázání nároku na odpočet daně (§ 72 a § 73 ZDPH). V souladu s ustanovením § 98 daňového řádu, po nesplnění zákonného požadavku při dokazování, stanovuje odvolací orgán DPH podle pomůcek a základ daně i daň na řádcích č. 3, 40 a 44 předmětného přiznání k DPH je stanovena ve výši nula Kč. Toto své vyhodnocení odvolací orgán odůvodňuje skutečností, že odvolatel nepředložil žádné důkazní prostředky k přijatým zdanitelným plněním. Odvolací orgán tak nemá žádné indicie o uskutečnění a charakteru přijatých zdanitelných plnění (nemá žádné poznatky získané při správě daní – ustanovení § 98 odst. 3 písm. d) daňového řádu) a jejich faktické uskutečnění nemohl být ověřeno. Jestliže prvoinstanční správce daně ponechal odvolateli nárok na odpočet daně z části přijatých zdanitelných plnění, ačkoli rovněž nedisponoval žádnými důkazními prostředky a informacemi k přijatým zdanitelným plněním, dopustil se tím porušení zásady legitimního očekávání (ustanovení § 8 odst. 2 daňového řádu) a porušení rovnoprávnosti ve správě daní, když jiným daňovým subjektům nárok na odpočet daně při porušení ustanovení § 72 a § 73 ZDPH není přiznán. S ohledem na ustanovení § 98 odst. 3 písm. a) daňového řádu nemohly být použity nezpochybněné důkazní prostředky týkající se plnění na vstupu, protože odvolatel žádné nepředložil.“

Žalobce se s výše citovanými závěry žalovaného neztotožnil. Namítal-li předně v podané žalobě, že postup použitý při stanovení výše základu daně a výše daně z přidané hodnoty v daném případě vůbec neodpovídal postupu, kdy je daň určována podle pomůcek,

krajský soud v obecné rovině uvádí, že ve smyslu § 98 odst. 3 daňového řádu jsou pomůckami zejména

- a) důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny,
- b) podaná vysvětlení,
- c) porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností,
- d) vlastní poznatky správce daně získané při správě daní.

Pomůckou tak mohou nejen poznatky správce daně získané při provádění daňové kontroly, ale též doklady, neúplné evidence či účetnictví daňového subjektu, které sice pro svou neúplnost nemohou být použity jako důkaz, avšak v dílčích položkách mohou správci daně poskytovat relevantní podklad pro stanovení daně za použití pomůcek. Daňový řád tedy nevylučuje, že by pomůckami nemohly být též důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny.

Žalobce však rovněž v podané žalobě namítal, že z pomůcky, kterou žalovaný konstruoval odlišně oproti prvostupňovému správci daně, vyplývá logický nesoulad. Na jednu stranu totiž prvoinstanční správce daně a žalovaný uznali všechna uskutečněná zdanitelná plnění přiznaná žalobcem, pokud jde o daň na výstupu, čímž *de facto* potvrdili, že žalobce uskutečňoval obchodní činnost. Z logiky věci však zároveň vyplývá, že žalobce musel na tuto činnost vynakládat určité náklady, nakupovat zboží apod. Proto žalobce nepokládal za logické, že žalovaný neuznal žádnou daň na vstupu, a tuto stanovil ve výši nula. Žalobce rovněž upozorňoval, že není zřejmé, s jakými konkrétními pomůckami žalovaný vůbec v rámci odvolacího řízení pracoval. Žalovaný se pak nevyjádřil ani k otázce přiměřenosti použitých pomůcek, ani se nevypořádal s otázkou přihlédnutí k okolnostem, z nichž pro daňový subjekt vyplývají výhody (§ 98 odst. 2 daňového řádu).

K takto uplatněným námitkám krajský soud předně konstatuje, že správce daně (resp. žalovaný) má při výběru pomůcek zákonem omezenou míru volné úvahy (k tomu srovnej již rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2011, č. j. 8 Afs 69/2010 - 103, dostupný na www.nssoud.cz). Správce daně tak pomůcky obstarává na základě své volné úvahy, bez součinnosti s daňovým subjektem, přičemž je při výběru konkrétních pomůcek limitován zákonem. „*Daňový subjekt tedy nemá právo účastnit se procesu výběru pomůcek pro stanovení jeho daňové povinnosti, navrhopat použitelné a vhodné pomůcky, a logicky mu tedy nesvědčí ani právo domáhat se bez dalšího jiného, dle jeho názoru vhodnějšího, výběru pomůcek. Takové právo by mu svědčilo jen v případě, že by celková daňová povinnost stanovená podle pomůcek nebyla s ohledem na nepřiměřenost použitých pomůcek stanovena dostatečně spolehlivě*“ (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007 - 156, dostupný na www.nssoud.cz).

Pomůcky tedy musí mít racionální povahu a jako kvalifikovaný odhad musí v maximální dostupné míře usilovat o přesnost jimi určovaných skutečností. Jak Nejvyšší správní soud uvedl již v rozsudku ze dne 28. 6. 2007, č. j. 2 Afs 184/2006 - 123, dostupném na www.nssoud.cz: „*Cílem a posláním pomůcek je s co největší mírou pravděpodobnosti stanovit základ daně a daň pro dlužníka, u něhož není možné stanovit daň dokazováním. Je nezbytné, aby pomůcky obsahovaly správné informace, byly relevantní ve vztahu ke skutečnosti a byly také správně hodnoceny.*“

V posuzovaném případě však krajský soud dospěl ve shodě se žalobcem k závěru, že zvolený přístup žalovaného se zcela vymyká ekonomické realitě a v maximální možné míře neusiluje o kvalifikovaný odhad daňové povinnosti žalobce tak, aby jeho daňová povinnost byla stanovena dostatečně spolehlivě. Je zřejmé, že pokud daňové orgány obou stupňů z hlediska stanovení daně na výstupu uznaly veškerá uskutečněná zdanitelná plnění přiznaná žalobcem na základě předložených vydaných faktur, uskutečňovaná obchodní činnost žalobce se nemohla odehrávat bez vstupů, tj. bez nákupu zboží (pohonných hmot aj.) a obecně bez jakýchkoli jiných nákladů vynakládaných na tuto činnost. Žalovaný však na konstrukci pomůcky, pokud jde o daň na vstupu, zcela rezignoval, a v odůvodnění napadeného rozhodnutí se omezil toliko na konstatování, že vzhledem k tomu, že žalobce neunesl důkazní břemeno ohledně svých tvrzení k nároku na odpočet daně, neboť ani po opakovaném vyzvání nepředložil žádné doklady ani jiné důkazní prostředky k přijatým zdanitelným plněním, stanovil žalovaný základ daně a daň ve výši nula Kč. Ve svých důsledcích je tedy možno dovodit, že pokud jde o daň na vstupu, nelze vůbec o konstrukci pomůcky hovořit, a rozhodnutí žalovaného je tak nutno v tomto ohledu pokládat až za nepřezkoumatelné pro nedostatek odůvodnění. Důvody, o které žalovaný opřel stanovení základu daně a daně na vstupu ve výši nula Kč, jsou totiž ve skutečnosti důvody, které představují primární a vstupní předpoklad pro tzv. přechod na pomůcky a pro stanovení daňové povinnosti tímto způsobem.

Žalovaný přitom disponoval vlastními poznatky získanými při správě daní, jakož i poznatky získanými v průběhu prováděné daňové kontroly, neboť žalobce správci daně předložil přijaté daňové doklady za jednotlivá zdaňovací období až do července roku 2009, které nebyly zpochybněny, a za tato zdaňovací období byla daň stanovena dokazováním. Žalovanému tedy v situaci, kdy zde nebylo možné vycházet z údajů srovnatelného daňového subjektu, nic nebránilo, aby např. kvalifikovaně odhadl vývoj výstupů a vstupů žalobce v čase, včetně jejich vzájemného poměru (též při zohlednění údajů z předchozích zdaňovacích období v minulých letech, za která zde byla k dispozici podaná daňová přiznání a nezpochybněné účetnictví); případně aby náležitě odůvodnil, proč a z jakých konkrétních důvodů toto porovnání nebylo možné, a nebylo možno dospět ke kvalifikovaným výsledkům, které by se co nejvíce blížily skutečnosti, a základ daně a daň žalobce stanovily s co největší mírou pravděpodobnosti. Ke splnění této zákonné povinnosti však žalovaný vůbec nepřistoupil, a o žádnou konstrukci pomůcky se tak *de facto* vůbec nepokusil. Již z tohoto důvodu proto rozhodnutí žalovaného nemůže obstát, a krajský soud shledal námitky, které byly v této souvislosti v podané žalobě uplatněny, důvodnými. V návaznosti na takto vyslovené závěry pak zároveň bylo předčasné zabývat se námitkami ohledně přiměřenosti použitých pomůcek či přihlížení k okolnostem, z nichž pro daňový subjekt vyplývají výhody.

Pokud se jedná o námitky žalobce týkající se jeho zapojení do podvodného řetězce DPH a využití informací získaných z trestního spisu Policie ČR vedeného ve věci společnosti PetroJet (včetně spojitosti IP adres a bankovních údajů), krajský soud upozorňuje, že s ohledem na skutečnost, že žalovaný v důsledku změny právního názoru oproti prvostupňovému správci daně nevycházel z těchto údajů při stanovení daně podle pomůcek, pozbyly následkem této skutečnosti předmětné námitky co do meritorního posouzení daného případu svou relevanci.

Přesto krajský soud nad rámec výše uvedeného uvádí, že ve smyslu § 93 odst. 2 daňového řádu lze jako důkazní prostředky použít i veškeré podklady předané správci daně jinými orgány veřejné moci, které byly získány pro jimi vedená řízení, jakož i podklady převzaté z jiných daňových řízení nebo získané při správě daní jiných daňových subjektů, což Nejvyšší správní soud potvrdil již ve svém rozsudku ze dne 5. 6. 2013, č. j. 1 Afs 24/2013 - 43, dostupném na www.nssoud.cz, v němž vyslovil, že „*důkazní prostředky opatřené v jiných řízeních mohou být podkladem pro rozhodnutí v daňovém řízení při splnění několika podmínek: musí být pořízeny nezávisle na příslušném daňovém řízení, musí být pořízeny v souladu se zákonem a dostat se do sféry správce daně zákonným způsobem a musí být daňovému subjektu zpřístupněny, aby se mohl seznámit s jejich obsahem a případně navrhnout další důkazy, které by zjištění vyplývající z dotyčných listin upřesnily, korigovaly či vyvrátily*“.

Již v průběhu daňové kontroly přitom byly skutečnosti vyplývající z jiného řízení u společnosti PetroJet ve smyslu ustanovení § 52 odst. 5 písm. a) daňového řádu přeneseny do daňového řízení ve věci žalobce za účelem jejich dalšího využití. Úřední záznam o přenosu informací ze dne 26. 11. 2013, č. j. 489115/13/4030-07002-707674, je součástí správního spisu a žalobce následně byl prostřednictvím svého zástupce s jeho obsahem seznámen a byla mu též poskytnuta jeho kopie (viz protokol ze dne 27. 3. 2014, č. j. 69033/14/4030-07002-707674). Jelikož pak žalobce v odvoláních proti vydaným dodatečným platebním výměrům vyjádřil svůj zájem na seznámení se se závěrečnou zprávou Policie ČR, byla tato jako příloha písemnosti „Zaslání důkazních prostředků“ č. j. 130872/14/4030-07002-709228 doručena dne 18. 6. 2014 jako součást doplnění odvolacího spisu. Vzhledem k tomu, že žalobce požádal také o předložení samotného trestního spisu od policejního orgánu, správce daně poskytl rovněž další přílohy, zahrnuté již v závěrečné zprávě Policie ČR, obsahující souhrn všech důkazních prostředků zjištěných v rámci trestního řízení vedeného u společnosti PetroJet. S ohledem na zachování povinnosti mlčenlivosti dle § 52 a násl. daňového řádu byl přitom text týkající se jiných společností a osob začerněn tak, aby se s ním žalobce nemohl seznámit, a povinnost mlčenlivosti tak zůstala zachována. Konkrétně se jednalo o následující listiny:

- Úřední záznam ze dne 8. 10. 2010, č. j. OKFK-244-405/TC-2009-200236, nazvaný jako Analýza zajištěných věcí z domovních prohlídek a z prohlídek jiných prostor;
- Žádost o získání informací z evidencí ze dne 22. 12. 2009, č. j. OKFK-244-58/TČ-2009-069028 (zjištění majitele a všech dostupných dat ke konkrétním IP adresám);
- Sdělení ze dne 28. 12. 2009, č. j. UZC-53993/ČJ-2009-009ZBR, ve věci zjištění poskytovatelů spravujících IP adresy;
- Vyhodnocení poznatků získaných provedených šetření s odposlechem a záznamem telekomunikačního provozu ze dne 12. 8. 2010, č. j. V38-z/2010-OKFK/7;
- Protokol o provedení prohlídky jiných prostor a pozemků ze dne 7. 10. 2010, č. j. OKFK-244-1742/TČ-2009-200236;
- Úřední záznam ze dne 10. 8. 2011, č. j. OKFK-244-1558/TČ-2009-200236 (zajištění e-mailových zpráv);
- Výzvy k poskytnutí informací ze dne 20. 5. 2013, č. j. 187486/13-4000-17201-506413, a ze dne 20. 6. 2013, č. j. 253304/13-4000-17201-506413.

Veškeré tyto listiny byly přitom doručeny k rukám zplnomocněného zástupce žalobce, Ing. Š. Č., dne 27. 10. 2014, o čemž svědčí připojená doručenka u průvodního dopisu vyhotoveného správcem daně k předání těchto písemností ze dne 24. 10. 2014, č. j. 226251/14/4030-07002-707674. Již ovšem bylo uvedeno výše, že žalovaný s ohledem na změnu právního názoru nevycházel z údajů opatřených z trestního spisu společnosti PetroJet, neboť měl oproti prvostupňovému správci daně za to, že nebylo postaveno najisto, zda žalobce byl účastníkem řetězce s podvodným jednáním a zda skutečně přijal zdanitelná plnění od jiného plátce. Proto se i takto uplatněné námitky žalobce následně staly v řízení bezpředmětnými.

VI. Závěr a náklady řízení

Krajský soud tak na základě výše uvedených skutečností shledal žalobu důvodnou, a proto podle § 78 odst. 1 s. ř. s. napadené rozhodnutí žalovaného zčásti pro nezákonnost a zčásti pro podstatné vady řízení dle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. zrušil.

Ve smyslu § 78 odst. 4 s. ř. s. krajský soud dále vyslovil, že se věc vrací žalovanému k dalšímu řízení, v němž je žalovaný vázán právním názorem vysloveným krajským soudem ve zrušovacím rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.). V dalším řízení tak bude nutno opětovně posoudit veškeré žalobcem uplatněné námitky s ohledem na shora vyslovené závěry krajského soudu.

Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce měl ve věci plný úspěch, a proto má vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení před soudem. Náklady řízení spočívají v zaplaceném soudním poplatku za žalobu ve výši 3 000 Kč. Ke splnění uvedené povinnosti byla žalovanému stanovena přiměřená lhůta.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku lze podat do dvou týdnů po jeho doručení kasační stížnost. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

V Brně dne 12. 12. 2016

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu