



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla a soudkyně Mgr. Miroslavy Kašpírkové a JUDr. Aleny Hocké v právní věci **žalobkyně MetalTrans, s.r.o.**, se sídlem Žižkova 1684/41, Plzeň, *zastoupeného Mgr. Mojmírem Přívarou, advokátem se sídlem Kamenická 2378/1, Plzeň*, proti **žalovanému Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14.5.2015, čj. 14696/15/5300-22441-706470

t a k t o :

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 14.5.2015, čj. 14696/15/5300-22441-706470, **se z r u š u j e** a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni náklady řízení ve výši 15.342 Kč, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku, k rukám zástupce žalobkyně Mgr. Mojmíra Přívary, advokáta.

O d ů v o d n ě n í

I. Vymezení věci

Žalobkyně se žalobou domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 14.5.2015, čj. 14696/15/5300-22441-706470 (*dále jen „napadené rozhodnutí“*), kterým bylo změněno rozhodnutí Finančního úřadu v Plzni (*dále jen „správce daně“*), platební výměr ze dne 25.10.2010, čj. 330637/10/138512402739 (*dále jen „platební výměr“*) tak, že byla částka nadměrného odpočtu vykázaná žalobkyni v daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty za červenec 2009 částkou 403.767 Kč správcem daně snížena na 35.396 Kč, žalovaným snížena na 10.518 Kč. Dále žalobkyně požadovala přiznání náhrady nákladů řízení.

Rozsudkem zdejšího krajského soudu ze dne 14.5.2014, čj. 57Af 6/2013-83 (*dále jen „zrušující rozsudek ze dne 14.5.2014“*) bylo zrušeno rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 5.12.2012, čj. 9069/12-1300-401781, kterým byl změněn poprvé výše uvedený platební výměr ze dne 25.10.2010 pod čj. 330637/10/138512402739 tak, že byla částka nadměrného odpočtu vykázaná žalobkyní v daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty za červenec 2009 částkou 403.767 Kč správcem daně snížena na 35.396 Kč, žalovaným snížena na 10.518 Kč.

Na základě zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, účinného od 1.1.2013, došlo k reorganizaci orgánů daňové správy. Působnost správního orgánu nejbližší nadřízeného finančním úřadům přešla na Odvolací finanční ředitelství [§ 7 písm. a) tohoto zákona], se kterým krajský soud již v předchozím řízení jednal v procesním postavení žalovaného.

Ve zrušujícím rozsudku ze dne 14.5.2014 dospěl krajský soud k závěru, že žalobkyně prokázala oprávněnost osvobození od daně z přidané hodnoty s nárokem na odpočet daně z titulu dodání zboží do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státě uplatněného za zdaňovací období červenec 2009. Soud proto žalobu shledal důvodnou a zrušil napadené rozhodnutí pro vady řízení podle § 78 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (*dále jen „s.ř.s.“*) a současně ve smyslu § 78 odst. 4 s.ř.s. vyslovil, že se věc vrací žalované k dalšímu řízení. Podle § 78 odst. 5 s.ř.s. byl správní orgán v dalším řízení vázán právním názorem, který soud vyslovil ve zrušujícím rozsudku.

II. Důvody žaloby

I.

Žalovaný v rozporu se závěrem vysloveným krajským soudem ve zrušujícím rozsudku ze dne 14.5.2014 místo uznání oprávněnosti osvobození od daně z přidané hodnoty doplnil dokazování. Ke svědecké výpovědi dvakrát předvolal J.M., jednatelku společnosti WyattTrade, s.r.o., údajného dodavatele předmětného zboží společnosti EGOWAY spol. s r.o., která se nedostavila. Předvolaný svědek Z.T., jednatel společnosti Liotta s.r.o., se rozhodl nevypovídat a prohlásil, že nezná jednatele žalobkyně. Předvolán byl Ing. M.N., který měl vypovídat o činnosti obchodních společností WyattTrade, Liotta a HILLINGDON, neboť měl mít podle správce daně v roce 2009 spojitost s obchodní činností těchto společností. Z jeho svědecké výpovědi vyplývá, že zajišťoval pořízení společností WyattTrade a Liotta pro klienty a sám nemůže poskytnout jakékoliv informace o jejich podnikání. Dále vypověděl, že nezná P.K. ani společnost MetalTrans. Ke skutečnostem uváděným svědkem ohledně společnosti HILLINGDON se žalobkyně nevyjadřovala, neboť její činnost není spojována s tímto daňovým řízením. Předvolána byla M.M., která měla mít dle správce daně spojitost s obchodní činností společnosti WyattTrade. Prohlásila, že vlastní účetní agenturu, ale účetnictví společnosti WyattTrade za rok 2009 neviděla, ani jej nezpracovávala. Uvedla, že jednatele žalobkyně zná, viděla jej na finančním úřadě, ale nezná společnost MetalTrans. Dle žalobkyně je z uvedených svědeckých výpovědí patrné, že předvolaní svědci nezpochybnili dodání zboží společností EGOWAY žalobkyni a ze svědeckých výpovědí nevyplývalo, že by

svědci měli povědomí o řetězci, který správce daně uvádí v bodě 47 seznámení se zjištěnými skutečnostmi. Žádný z předvolaných svědků jakoukoliv spojitost s údajným podvodným řetězcem neosvědčil, ani nevypověděl o skutečnostech, které by nasvědčovaly tomu, že žalobkyně věděla, vědět měla či mohla o údajném podvodném jednání.

II.

Dle žalobkyně se správce daně (po 5 měsících nečinnosti a při hrozbě prekluze práva) snažil v rámci doplnění odvolacího řízení nalézt narychlo objektivní kritéria, která by svědčila o tom, že se žalobkyně účastnila domnělého podvodného jednání, či o něm alespoň mohla a měla vědět. Při absenci jakýchkoliv indicií či důkazů, které by vyplývaly ze svědeckých výpovědí, se správce daně zaměřil na skutečnosti uvedené v usnesení policie OKFK-4-863/TČ-2010-251201. Je zcela patrné, že pro správce daně je tento materiál stěžejním důkazním prostředkem. Z uvedeného spisu však není patrné, že by v rámci trestního řízení, pokud vůbec nějaké probíhá, policejní orgán dospěl k nějakému pravomocnému rozhodnutí. Lze se domnívat, že se šetření v probíhající trestním řízení mohou měnit a vyvíjet. Jejich obsah, rozsah a důvodnost nejsou žalobkyni známy, nelze je proto s odvoláním na presumpci nevinu v daňovém řízení pro absenci rozhodnutí v trestním řízení posoudit jako důkaz o tom, že žalobkyně se účastnila podvodného jednání. Uvedený materiál měl navíc žalovaný k dispozici již před vydáním zrušujícího rozsudku ze dne 14.5.2014 a již v této době žalobkyně namítala, že zjištění učiněná správcem daně v této souvislosti jsou blíže nespecifikovatelná, nepřezkoumatelná a neprověřitelná.

III.

Podnikatelská činnost v oblasti nákupu a prodeje zboží je běžnou obchodní rutinou, kdy jsou vyhledávány na trhu výhodné nákupní ceny a realizace zboží odběrateli za cenu vyšší než nákupní. Nákupní ceny zboží se v čase mění a mění se i výhodnost nákupu zboží u jednotlivých dodavatelů. Bývá pravidlem, že nakupující ztratí výhodnou nákupní cenu od svého dodavatele a poptává výhodnější nákupní cenu jiných dodavatelů. Jak bylo uvedeno v dřívějších tvrzeních žalobkyně, vyhledávání dodavatelů a odběratelů probíhalo prostřednictvím SW aplikace Messenger. Tak tomu bylo i v případě zdaňovacího období 7/2009. Pokud žalovaný učinil závěr, že dodávání obdobného zboží (nikoliv totožného) v předchozím roce, jak zjistil v usnesení policejního orgánu, je důkazem o zapojení do karuselového obchodu, pak takový důkaz postrádá podnikatelskou obchodní logiku.

Správce daně má v souvislosti s daňovým řízením u společnosti STREGA s.r.o. (*dále jen „společnost STREGA“*) k dispozici fotodokumentaci samolepek s čárovým kódem. Tato fotodokumentace byla provedena v říjnu 2009 u uvedeného daňového subjektu v souvislosti s obchodem s tímto zbožím, které bylo nakoupeno od stejného dodavatele a poskytnuto stejnému odběrateli jako v případě žalobkyně. Nemůže tedy být pravdou, že uvedený obchod byl fiktivní. Podle vyjádření společnosti Microsoft nejsou štítky určeny k samostatnému prodeji. Žalobkyně však měla v době realizace obchodu vědomí o tom, že při zadání číselného kódu ze štítku bylo možné legalizovat uživatelem stažený program Windows z internetu. Tato skutečnost tedy svědčí o dobré víře žalobkyně, že jí obchodované štítky mají užitnou hodnotu.

Nemůže proto svědčit o tom, že žalobkyně neprodávala uvedené zboží v dobré víře a že se svým obchodem vědomě zapojila do řetězce uváděného žalovaným.

K domnělé nestandardnosti okolností předmětných transakcí žalobkyně doložila dodací list č. 5019/09, na kterém je přesný název přístroje, označení výrobce, katalogové číslo výrobku, barva a počet dodaných kusů. Žalobkyně tak dostatečně v dodacím listu popsala obsah transakce. Pokud správce daně považuje takový postup za nestandardní, je patrné, že pouze vyhledává nestandardnosti tam, kde obchody probíhají podle běžných pravidel.

Tvrzení správce daně o poloviční ceně oproti velkoobchodním cenám sděleným společnostmi Canon CZ s.r.o. a SONY EUROPE LIMITED, organizační složka, je hrubě zkreslené a je pravděpodobně vedeno snahou spatřovat nestandardnost tam, kde ve skutečnosti není. Otázka výše nákupní ceny nebo prodejní ceny je věcí situace na trhu a obchodní obratnosti zúčastněných subjektů a nelze z ní činit důkazní prostředek o nestandardnosti obchodního případu. Je všeobecně známo, že zvláště u elektroniky se ceny mění a mají značný cenový rozptyl v závislosti na cenové politice obchodních řetězců.

Žalobkyně dodacím listem dokládá výrobce zboží uvedeného na faktuře 20095019 (SONY, CANON). Stejný výrobce je uveden i na dodavatelské faktuře č. ASZ335. Z obchodních zvyklostí při dodávkách obdobného zboží je patrné, že jednotlivé kamery jsou uloženy v kartónovém obalu, který obsahuje přesnou identifikaci zboží, návod k užití a reklamační podmínky. Je pravidlem, že záruční list potvrzuje až konečný prodejce po dodání konečnému odběrateli. Není tedy zvykem tyto doklady z obalů vyjmát při realizaci velkoobchodní dodávky. Žalobkyně si není vědoma povinnosti stanovené obecně závazným předpisem k dodávce přikládat dokumentaci ohledně původu zboží. Postup žalobkyně při prodeji předmětného zboží nebyl nedůvěryhodný a není tedy důkazem o zapojení žalobkyně do domnělého podvodného řetězce. V době, kdy byl jednatelem žalobkyně P.K., žalobkyně nikdy nezajišťovala přepravu zboží pro společnosti EGOWAY a OLGESTION ani jiné společnosti.

V době, kdy se P.K. stal jednatelem a společníkem žalobkyně (11.4.2005) se žalobkyně nezabývala přepravní činností. Z výpisu z veřejné části živnostenského rejstříku vyplývá, že živnost silniční motorová doprava nákladní zanikla dne 20.6.2005. Skutečnost, že je tato činnost uvedena v obchodním rejstříku, nemůže být akceptovatelným důkazním prostředkem. Naopak předmětem činnosti žalobkyně od doby, kdy se P.K. stal jejím jednatelem, byla výhradně obchodní činnost spočívající v dovozu různých komodit z Číny a Polska a vývozu komodit mimo území ČR. Předmětem činnosti byl tedy i nákup a dodání komodit na území ČR. Závěr žalovaného, že obchodováním s předmětným zbožím vstoupila žalobkyně do pro ni neznámého prostředí, je tak zcela zavádějící a nepravdivý. Žalobkyně měla v průběhu let 2005-2009 jako svoji hlavní činnost nákup a prodej zboží. Je v pravomoci žalobkyně stanovit způsob uzavření kontraktů a absence písemné smlouvy uzavřené v souladu s předpisem soukromého práva, nemůže s ohledem na uvedené nasvědčovat o povědomí podvodu. Naopak žalovaný tvrdí nepravdivé skutečnosti, na základě kterých pak provádí nesprávnou správní úvahu.

V případě nákupů zboží v tuzemsku má pořizovatel zboží povinnost uhradit dodavateli částku včetně daně z přidané hodnoty. V případě transakcí se společností EGOWAY spol. s r.o. (*dále jen „společnost EGOWAY“*) v období 7/2009 se jednalo o částku 95.557,- EUR, která byla uhrazena dne 28.7.2009 ve výši 64.069,60 EUR, dne 6.8.2009 ve výši 27.400,- EUR a dne 7.8.2009 ve výši 4.087,40 EUR. Společností OLGESTION s.r.o. (*dále jen „společnost OLGESTION“*) bylo uhrazeno 89.169,80 EUR, a to dne 27.7.2009 částka 61.916,- EUR a dne 5.8.2009 částka 27.253,80 EUR. Uhrazená částka společností OLGESTION je nižší o 6.387,20 EUR, přičemž DPH přepočtená kurzem 25,775 Kč činí 15.257,- EUR. Uhrazená částka je nižší z toho důvodu, že dodání zboží do jiného členského státu je osvobozeno od DPH, zatímco tuzemské plnění dani podléhá. Vzhledem ke skutečnosti, že předmětná daň nebyla žalobkyni vrácena, musela žalobkyně zabezpečení svých platebních povinností realizovat cizími peněžními zdroji, které pořídila od společnosti STREGA, která v té době měla volné finanční prostředky. Zbytek DPH, která musela být profinancována, byla kryta vlastními zdroji. Dle žalobkyně peněžní tok zabezpečující úhradu předmětných plnění proběhl zcela transparentně a za obvyklých podmínek. Správce daně neuvedl konkrétní důkaz o jakékoli nestandardní peněžní transakci. Je běžnou obchodní zvyklostí, že daňový subjekt nakupující plnění v tuzemsku a realizující plnění na výstupu osvobozené od daně musí ze svých či cizích zdrojů krýt nárok na odpočet daně do doby jejího vrácení. Žalobkyně v tomto případě postupovala zcela standardně a ve svých peněžních tocích nespatřuje jakoukoliv nestandardnost. Peněžní prostředky poskytnuté společností STREGA (zejména jejich výše) rozhodně neodpovídají rozdílu finanční transakce, tak aby tyto zdroje mohly být účelově poskytnuty na krytí finančního rozdílu dle žalovaného domnělé transakce.

Závěr žalovaného, že jej peněžní toky žalobkyně opravňují k tvrzení, že uvedené peněžní operace svědčí o účelovém oběhu finančních prostředků a nesvědčí o běžné obchodní činnosti vykonávané za účelem dosažení zisku, je dle žalobkyně zcela zavádějící a postrádá jakékoliv určení konkrétního pochybení žalobkyně. Z účetních záznamů žalobkyně vyplývá, že předmětná transakce po zohlednění kurzových rozdílů vytvořila hrubý zisk 194.325,- Kč (rozdíl účtů 604 a 504 po započtení kurzových rozdílů). To rozhodně nenasvědčuje tomu, že obchod byl učiněn za účelem vylákání daně. Od 3. čtvrtletí roku 2009 nebylo společností Liotta s.r.o. (*dále jen „společnost Liotta“*) vykázáno žádné dodání zboží z jiného členského státu. Z uvedeného tedy vyplývá, že nemůže být pravdivé tvrzení, že dodávky zboží nakoupené žalobkyní od společnosti EGOWAY (faktury ASZ342 a ASZ 335) a dodané společností OLGESTION (faktury 20095021 a 20095019) skončily formou uzavřeného karuselového řetězce u společnosti Liotta, když dodání zboží žalobkyní od společnosti EGOWAY proběhlo v 7/2009, tedy v období, kdy společnost Liotta žádné zboží z jiného členského státu nepořídila. Z informací uvedených žalovaným nevyplývá žádné zjištění, že by společností OLGESTION bylo společností Liotta či společností RAWOS ve 3. čtvrtletí 2009 dodáno jakékoli zboží. Závěr žalovaného, že zboží pořízené od společnosti EGOWAY a dodané společností OLGESTION je součástí řetězce, ve kterém je zboží následně dodáno společnosti RAWOS a Liotta, tedy nemůže být pravdivý a nemůže svědčit o povědomí žalobkyně o tom, že nákup a následné dodání zboží ve vztahu k uvedeným obchodním partnerům bylo součástí podvodného řetězce, o kterém žalobkyně mohla nebo měla vědět.

Žalobkyně však především poukázala na to, že žalovaný v rozporu s § 78 odst. 5 s.ř.s. nerespektoval závěr krajského soudu vyslovený ve zrušujícím rozsudku ze dne 14.5.2014, že žalobkyně prokázala oprávněnost osvobození od daně z přidané hodnoty s nárokem na odpočet daně z titulu dodání zboží do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státu uplatněného za zdaňovací období červenec 2009. Žalovaný vydal totožné rozhodnutí, když shodným způsobem provedl hodnocení důkazů, z provedeného dokazování vyvodil nesprávné závěry skutkové a následně nesprávné závěry právní. Napadené rozhodnutí je nepřehledné, postrádá konkrétní hodnocení jednotlivých provedených důkazů a je pojato jako polemika s vyjádřeními žalobkyně. Žalovaný místo, aby respektoval závěry učiněné krajským soudem, uložil správci daně provést doplnění odvolacího řízení, ve kterém měl správce daně z blíže neurčených důvodů doplňovat zkoumané obchodní transakce. Žalovaný cituje výslech svědka Z.T., který ničeho nového nepřinesl, poukazuje na to, že u Policie ČR probíhá trestní stíhání, což bylo známo i v předchozím řízení. Z těchto skutečností však nevyplývá pro danou věc nic nového. Žalovaný se snaží citovat části trestního spisu, provádět své vlastní hodnocení listin, včetně výsledků zařazených v trestním spise. Tato činnost však přísluší orgánům činným v trestním řízení. Trestní řízení zatím nedospělo do fáze řízení soudního, nebylo vydáno žádné meritorní rozhodnutí, takže trestní řízení není pravomocně ukončeno. Je proto nutno vycházet z presumpce neviny, která je základní zásadou trestního řízení. Žalovaný se snaží pracovat s vytrženými částmi trestního spisu, když z kontextu vytrhuje např. jednotlivé listiny, snaží se provádět jejich interpretaci, a to tak, aby odpovídala záměru žalovaného odmítnout závazný závěr krajského soudu o tom, že žalobkyně prokázala oprávněnost osvobození od daně z přidané hodnoty s nárokem na odpočet daně z titulu dodání zboží do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státu za zdaňovací období červenec 2009. Žalovaný se snaží fabulovat skutkový děj tak, aby mohl tvrdit, že žalobkyně tuto oprávněnost osvobození od daně z přidané hodnoty neprokázala. Interpretace jednotlivých listin je zcela účelová a nelze připustit, aby listiny, které byly shromážděny pro zvláštní účel - trestní řízení, ve kterém dosud nebylo nijak rozhodnuto, byly používány podle volného uvážení žalovaného.

Příkladem je citace znaleckého posudku ze dne 15.5.2013, který byl zjevně zpracováván pro účely trestního řízení, nikoli pro účely řízení daňového, a který se zabýval účetnictvím společnosti EGOWAY. O účetnictví žalobkyně však žádný znalecký posudek zpracován nebyl, a ani nebylo zjištěno, co dovozuje žalovaný z uvedeného posudku, když tento posudek nebyl k dispozici v rámci daňového řízení a o ničem významném pro daňové řízení v této věci nevypovídá. Velmi podrobně se zabývá žalovaný též daňovými hlášeními společnosti OLGESTION, k nimž však žalobkyně neměla žádný vztah a nemohla jejich podání či nepodání nijak ovlivnit, ani o něm neměla žádné vědomosti. Žalovaný vytýká nesprávné plnění daňových povinností společností EGOWAY, a to ve vztahu k další společnosti s tím, že tato jiná společnost nevedla účetnictví a nepodávala daňová přiznání k DPH. Opět není zjevné, jakým způsobem měla společnost žalobkyně zabránit této situaci, případně přinutit společnost EGOWAY, aby řádně plnila své daňové povinnosti. Správce daně zkoumal pohyby na bankovních účtech společností OLGESTION, EGOWAY, RAWOS SRC a Liotta v období od 1.6.2009 do 31.8.2009. Zabýval se tím, kdo měl přístup k účtům a byl disponentem účtů. Není však zřejmé, jaký závěr z toho má vyplývat pro žalobkyni. V této

souvislosti se podrobně zabývá pouze tím, že společnost Liotta nepodávala daňová přiznání, neodváděla DPH, ani ji nepřiznávala, a proto údajně tato společnost pochybila a neodvedla náležitě daň do státního rozpočtu. Chybějící daň pak údajně nenavrátila ani společnost EGOWAY, které sice byla daň doměřena, avšak nepodařilo se vymoci její úhradu. V tomto případě se nemůže jednat o pochybení ze strany žalobkyně, která je řadovým daňovým subjektem, nýbrž spíše o pochybení státních orgánů, které se mají zabývat vymáháním daní a dbát na to, aby daně byly včas a řádně placeny. Nelze tyto povinnosti přenášet na žalobkyni, která si své povinnosti v tomto směru plní. Žalovaný tedy rozšířil odůvodnění svého závěru oproti předchozímu rozhodnutí o to, že si své daňové povinnosti neplnila nejen společnost OLGESTION, ale též společnosti EGOWAY, Liotta, RAWOS SRC. V žádné z těchto společností však neměla žalobkyně účast, nemohla tyto společnosti ovládat, neměla vliv na to, zda se tyto společnosti chovají v souladu s daňovými předpisy, či tyto porušují.

VI.

V rozhodnutí se opakuje argumentace žalovaného týkající se toho, jaká má být tržní cena při obchodních transakcích mezi daňovými subjekty, a úvahy o tom, co ze zboží je a co není určeno k samostatnému prodeji, když se žalovaný v této souvislosti poměrně nestandardně zabývá otázkami umožnění reklamace, přičemž není zřejmé, komu měla být reklamace umožňována. Žalovaný uzavírá, že uvedený obchodní případ není zcela běžným způsobem podnikatelského jednání. Není však zřejmé, z čeho to dovozuje, ani z čeho lze dovozovat, že měla žalobkyně vstupovat do jakéhosi blíže neurčeného řetězce. Tyto závěry rozhodně nelze činit proto, že zboží žalobkyně odebrala od společnosti EGOWAY a bylo určeno pro společnost OLGESTION. Těmito skutečnostmi se zabýval krajský soud ve zrušujícím rozsudku ze dne 14.5.2014. Nelze se ubránit dojmu, že žalovaný postupuje tak, že hodnotí situaci, jako by měla žalobkyně přístup na běžné účty společností OLGESTION, EGOWAY, RAWOS SRC a Liotta, a bylo jí známo, jaké pohyby se na těchto účtech objevují, kdo a kdy provádí jaké transakce. Tyto znalosti však žalobkyně neměla, neboť nebyla s těmito společnostmi v žádném vztahu a neměla tedy možnost znát tyto informace, které dodatečně i žalovaný získal prostřednictvím trestního spisu. Žalobkyně k nim však přístup nemá. Žalovaný věc hodnotí z pozice, jako by žalobkyně byla ovládající společností uvedených společností, řídila transakce probíhající mezi nimi, měla o nich přehled, věděla, kdo má jaké dispoziční oprávnění, a mohla posuzovat, zda dodací listy těchto společností jsou či nejsou v pořádku a zda si plní své daňové povinnosti. Není zřejmé, co míní žalovaný tím, že jednání daňového subjektu, tedy zřejmě žalobkyně, nelze označit za péči řádného hospodáře, zda do péče řádného hospodáře u žalobkyně spadá kontrola účetnictví běžných účtů, provádění plateb jiných právních subjektů, s nimiž nemá nic společného. Právě proto, že jde o jiné právní subjekty, v nichž není žalobkyně účastna ani není jejich ovládající osobou, nemá, nemůže mít a ani neměla nikdy vliv na tyto skutečnosti a neměla o nich ani žádné vědomí. Žádná z uvedených společností nebyla povinna žalobkyni ničeho hlásit, cokoli prokazovat. Žalobkyně neměla právo požadovat po těchto společnostech přístup k jejich účetnictví, provádět kontrolu toho, zda podávají daňová tvrzení a plní si své daňové povinnosti, zda a jakým způsobem mezi nimi probíhají platby. Nelze proto dovozovat z toho, že některé z uvedených společností snad neplnily řádně své daňové povinnosti nebo prováděly mezi sebou podezřelé transakce, jak tvrdí žalovaný, že došlo u žalobkyně k porušení péče řádného hospodáře.

VII.

Žalovaný dále opírá své závěry o to, že probíhá trestní řízení pro podezření ze spáchání úmyslného zločinu zkrácení daně, poplatku a podobné platby dle § 40 odst. 1, 3 trestního zákoníku. Nerespektuje při tom zásadu presumpce neviny a přistupuje k hodnocení důkazů tak, jako by trestní řízení již skončilo pravomocným odsouzením osob v rozhodnutí v této souvislosti zmiňovaných. Tak tomu však není. Žalovaný tím, že probíhá trestní řízení a tím, že doplnil daňové řízení o některé části vyšetřovacího spisu, má za prokázané, že byla žalobkyně účastna na podvodném jednání v souladu s judikaturou Evropského soudního dvora. Je zřejmé, že žalovaný vůbec nepochopil závěry zrušujícího rozsudku ze dne 14.5.2014, a na místo toho, aby tento rozsudek respektoval, jal se doplňovat daňové řízení o listiny a důkazní materiál z trestního spisu, kde však v této trestní věci dosud není trestní řízení pravomocně ukončeno a hodnocení těchto listin opatřených pro účely trestního řízení přísluší pouze orgánům činným v trestním řízení.

I přes závěry krajského soud ulpívá žalovaný na svém názoru, že je nutno se zabývat tím, zda jsou štítky COA (coby fakturovaná komodita) obchodovatelné či nikoliv. Zkoumá, zda sjednaná kupní cena u dodávky kamery je či není dostatečně vysoká, a to přesto, že se žalobkyně opakovaně a podrobně již v průběhu odvolacího řízení vyjádřila k výsledkům doplnění dokazování. A dospívá k závěru právě opačnému, než ke kterému dospěl krajský soud. Tedy k závěru, že žalobkyně neprokázala oprávněnost osvobození od daně z přidané hodnoty s nárokem na odpočet daně z titulu dodání zboží do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státě uplatněného za zdaňovací období červenec 2009. Žalovaný při tom nehodnotil provedené důkazy podle zásady volného hodnocení důkazů (§ 8 odst. 1 d.ř.), takže z napadeného rozhodnutí nelze zjistit, které z provedených důkazů jak hodnotil ve vztahu k tomu, jak následně vyhodnotil neoprávněnost osvobození od daně z přidané hodnoty u žalobkyně. Žalovaný ještě více nežli v předchozím rozhodnutí k tíži žalobkyně vyhodnotil zjištěná neplnění daňových povinností u jiných subjektů, kdy v minulosti tak činil, pouze pokud šlo o společnost OLGESTION. V současné době tak činí i u společnost EGOWAY, Liotta a RAWOS SRC. Vady v hodnocení důkazů, které byly žalovanému vytýkány (že některá zjištění týkající se společnosti OLGESTION vyhodnotil k tíži žalobkyně) žalovaný rozšířil o další subjekty, na jejichž fungování neměla žalobkyně žádný vliv.

Žalovaný opět nerespektoval směrnice Rady 2001/115/ES a 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty. Ve věci C-142/11 se soudní dvůr vyjádřil tak, že články směrnice 2006/112/ES mají za účel bránit vnitrostátní praxi, podle níž daňový orgán odmítá přiznat osobě povinné k dani nárok odečíst od částky DPH, kterou má povinnost odvést, částku daně, která je splatná nebo byla odvedena za služby, jež jí byly poskytnuty, z důvodu, že se vystavitel faktury týkající se těchto služeb nebo některý z jejích poskytovatelů dopustil protiprávního jednání, aniž prokáže tento orgán z hlediska objektivních okolností, že dotyčná osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného uvedeným vystavitelem či jiným hospodářským subjektem vystupujícím na předcházejícím stupni dodavatelského řetězce. Soudní dvůr dále zdůraznil v odstavci 62, že je na daňových orgánech, aby provedly u osob

povinných k dani nezbytné kontroly za účelem odhalení nesrovnalostí nebo podvodů a uložily sankce té osobě povinné k dani, která se těchto nesrovnalostí či podvodů dopustila. Dále pak v odstavci 65 uvedl, že pokud by správce daně pod hrozbou, že odmítne přiznat nárok na odpočet, vyžadoval od osob povinných k dani učinit opatření zmiňovaná v odstavci 61 citovaného stanoviska Evropského soudního dvora, přenášel by v rozporu s uvedenými ustanoveními své vlastní kontrolní úkoly na osoby povinné k dani. V odstavci 61 totiž soudní dvůr uvedl, že daňový orgán obecně nemůže vyžadovat, aby osoba k dani povinná, která chce uplatňovat nárok na odpočet DPH, si ověřovala, zda vystavitel faktury týkající se zboží a služeb, na které je uplatňován tento nárok, je v postavení osoby povinné k dani, zda má k dispozici dotčené zboží a je schopen toto zboží dodat a zda splnil své povinnosti ohledně podání daňového přiznání a úhrady DPH, a tím se ujišťovala, zda nedošlo k nesrovnalostem či podvodu u subjektu na vstupu a aby v tomto ohledu měla k dispozici potřebné doklady. Krajský soud již ve zrušujícím rozsudku ze dne 14.5.2014 uvedl, že tyto závěry soudního dvora se beze zbytku dají aplikovat na uvedený případ. Žalovaný však nepostupoval v souladu s touto judikaturou a vzhledem k tomu, že veškerá svá zjištění vyložil k tíži žalobkyně, pochybil a neoprávněně odepřel žalobkyni čerpání nároku na odpočet daně.

VIII.

V napadaném rozhodnutí žalovaný svůj dosavadní nesprávný postup při hodnocení důkazů ještě zmnožil tím, že k tíži žalobkyně kladl jím tvrzená pochybení zjištěná u dalších daňových subjektů, když tyto závěry čerpal z trestního spisu týkajícího se řízení, které není pravomocně skončeno, a postupoval tak, jako by jak jednatel žalobkyně, tak statutární orgány dalších zmiňovaných společností byli již za trestnou činnost pravomocně odsouzeni. Řízení je tak poznamenáno vadami řízení, které byly vytýkány již krajským soudem ve zrušujícím rozsudku ze dne 14.5.2014.

Žalovaný porušil § 8 odst. 1 d.ř., tedy zásadu volného hodnocení důkazů, § 78 odst. 5 s.ř.s. ukládající mu vázanost závěry krajského soudu a § 31 odst. 9 ZSDP, resp. § 92 odst. 3 d.ř. Žalovaný ani správce daně neunesli svou důkazní povinnost ohledně jimi vyjádřených pochybností. Žalobkyně své důkazní břemeno beze zbytku unesla, jak konstatoval i krajský soud. Dle žalobkyně tak došlo k porušení čl. 11 Listiny základních práv a svobod (*dále jen „Listina“*), podle něhož lze poplatky a daně ukládat pouze na základě zákona, a čl. 36, podle něhož se každý může domáhat stanoveným způsobem svého práva u nezávislého a nestranného soudu a ve stanovených případech u jiného orgánu.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

Žalovaný navrhoval zamítnutí žaloby a odkazoval na obsah správního spisu a odůvodnění napadeného rozhodnutí, kde jsou skutkový stav, právní posouzení a správní úvahy podrobně rozvedeny.

Dle žalovaného krajský soud sice ve zrušujícím rozsudku ze dne 14.5.2014 uvedl, že žalobce unesl své důkazní břemeno ohledně přepravy předmětného zboží, zároveň ale konstatoval, že se v důsledku toho přeneslo důkazní břemeno na správce daně, potažmo na

žalovaného. Krajský soud odkázal na judikaturu Soudního dvora Evropské unie, ze které dovodil, že pokud správce daně odmítne uznat nárok na odpočet daně z toho důvodu, že se domnívá, že je daňový subjekt účasten podvodu, je povinen prokázat, že daňový subjekt o podvodu vědět mohl a měl. Dle názoru krajského soudu žalovaný v původním odvolacím řízení toto důkazní břemeno neunesl. Žalovaný proto v tomto řízení rozsáhle doplňoval skutková zjištění, aby prokázal, že žalobce o podvodu vědět mohl a měl. Tím žalovaný unesl své důkazní břemeno ve světle judikatury Soudního dvora Evropské unie a byl tedy oprávněn z tohoto důvodu nárok na odpočet daně nepřiznat.

K námitce nerespektování presumpce neviny a hodnocení žalovaným listin a důkazů opatřených v trestním řízení žalovaný uvedl, že mu není známo, kde konkrétně nerespektoval presumpci neviny a uvedl, že předmětné osoby spáchaly trestný čin. V napadeném rozhodnutí pouze konstatoval, že je proti nim vedeno trestní stíhání. Trestní stíhání je vedeno za situace, kdy již je odůvodněný závěr o tom, že stíhána osoba spáchala vyšetřovaný trestný čin. K použitelnosti důkazů získaných v průběhu trestního řízení v daňovém řízení žalovaný odkázal na ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu, např. na rozsudky ze dne 18.2.2015, čj. 3 Afs 163/2014-38 a ze dne 30.1.2008, čj. 2 Afs 24/2007-119 (*všechny rozsudky Nejvyššího správního soudu zde citované jsou dostupné na www.nssoud.cz*), ve kterém je konstatováno, že „*listiny, z nichž je patrný obsah výpovědi svědků z jiných řízení, mohou ovšem být za splnění určitých podmínek také podkladem pro rozhodnutí: V první řadě musí být pořízeny nezávisle na příslušném daňovém řízení (tj. zejména nesmí být v jiném řízení pořízeny účelově proto, aby se správce daně vyhnul povinnosti umožnit daňovému subjektu být přítomen výslechu svědka a klást mu otázky)*. Dále je třeba, aby v onom jiném řízení byly pořízeny v souladu se zákonem (tuto předběžnou otázku správce daně vyřeší podle § 28 daňového řádu) a aby se do sféry správce daně dostaly zákonným způsobem (nelze tedy například jako důkazu užít listiny, jež byla součástí spisu, k jehož obsahu správce daně z těch či oněch důvodů neměl podle zákona přístup). Konečně musí být uvedené listiny 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.“ Listiny, které žalovaný použil a hodnotil v daňovém řízení, splňují všechny výše uvedené požadavky, a proto bylo jejich použití zcela v souladu se zákonem. Naopak v případě, kdy by se žalovaný nezabýval skutečnostmi zjištěnými v průběhu trestního řízení, byl by takový postup nezákonný, neboť by byl v rozporu s § 92 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (*dále jen „daňový řád“*), který správci daně ukládá povinnost zjistit co nejúplněji skutkový stav. Pokud bylo žalovanému známo, že v průběhu trestního řízení byly zjištěny skutečnosti rozhodné i pro daňové řízení, měl a mohl v souladu s § 93 odst. 1 daňového řádu tyto podklady z trestního řízení využít i v řízení daňovém.

K námitce, že měla žalobkyně v době realizace obchodu se štitky vědomí o tom, že při zadání číselného kódu ze štitku bylo možné legalizovat uživatelem stažený program Windows z internetu, což svědčí o dobré víře žalobkyně, žalovaný uvedl, že mu není zřejmé, jak může tvrzení žalobce o tom, že vědomě obchodoval s produktem, který umožňuje zlegalizovat nelegálně stažený software, svědčit o jeho dobré víře. A to navíc za situace, kdy na každém jednotlivém štitku je uvedeno, že není samostatně prodejný. Již tato samotná skutečnost, ale i další okolnosti tohoto obchodu uvedené v napadeném rozhodnutí jednoznačně svědčí o tom,

že žalobce měl mít minimálně pochybnost, ne-li povědomí, o problematice obchodovatelnosti tohoto produktu a tedy o zákonnosti celé obchodní transakce.

K nestandardnosti kupní ceny kamer a fotoaparátů žalovaný uvedl, že cenová politika obchodních řetězců, které prodávají elektroniku spotřebiteli, jakožto koncovému zákazníkovi, nemá vliv na posouzení ceny, za kterou žalobce předmětné kamery a fotoaparáty nakupoval. Ačkoliv se určitým způsobem může měnit i cenová politika dodavatelů této elektroniky, jeví se jako přinejmenším nestandardní to, že ji žalobce nakoupil za polovinu ceny, za kterou ji prodávají výrobci společnost Canon CZ s.r.o. a SONY EUROPE LIMITED, organizační složka. K argumentaci žalobce ohledně absence dokumentů souvisejících s dodávkou tohoto zboží žalovaný uvedl, že nepochybně skutečnost, že zboží bylo identifikováno na obalech, neobsahovalo však žádnou identifikaci na dodacích listech. Z dokladů, které zboží provázely, tak nebylo vůbec zřejmé, jaké konkrétní zboží je předáváno. Není tedy důležité, zda bylo zboží identifikováno na krabici, když nebylo možné určit, jaká konkrétní krabice byla vlastně předávána. Žalobce skutečnost, že svému dodavateli hradil vyšší částku, než dostával od svého odběratele, vysvětluje tím, že dodání do jiného členského státu je osvobozeno od daně a prodejní cena tedy byla logicky nižší. K tomu žalovaný uvedl, že tuto skutečnost konstatoval již v napadeném rozhodnutí, kde uvedl, že rozdíl mezi kupní a prodejní cenou je hrazen nárokovaným odpočtem daně a že tato transakce není zjevně činěna za účelem dosažení zisku.

K námitce nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, námitce nedostatku konkrétního hodnocení důkazů a porušení § 8 odst. 1 daňového řádu, žalovaný uvedl, že na stranách 7 až 11 napadeného rozhodnutí jsou rozepsána skutková zjištění, která opatřil při doplnění odvolacího řízení. Na stranách 12 až 17 je pak každé konkrétní skutkové zjištění hodnoceno, jsou popsány závěry učiněné na základě všech skutečností žalovanému v průběhu daňového řízení známých a je zde uvedeno, jakou správní úvahou k těmto závěrům dospěl a co ho k této správní úvaze vedlo. Žalovaný tak postupoval zcela v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů, neboť hodnotil všechna skutková zjištění samostatně a též ve vzájemných souvislostech. Žádná ze zjištěných skutečností totiž sama o sobě nevypovídá o nezákonnosti žalobcova jednání. Jejich vzájemné zhodnocení ale vede k ucelenému závěru o tom, že žalobkyně měla mít minimálně pochybnosti o zákonnosti celé transakce jako takové, přičemž vzhledem k tomu, že nepřijala ani minimální opatření k minimalizaci podnikatelského rizika, nemůže mít na výše uvedené závěry vliv ani její tvrzení o dobré víře. Žalovaný tak v průběhu daňového řízení dostatečně prokázal, že žalobkyně o podvodném jednání vědět mohla a měla.

IV. Vyjádření účastníků při jednání soudu

O věci samé rozhodl soud po provedeném jednání, při němž žalobce i žalovaný setrvali na svých stanoviscích a odkázali na svá písemná podání.

V. Posouzení věci krajským soudem

Z čeho soud vycházel

Při přezkoumání napadeného rozhodnutí soud vycházel podle § 75 odst. 1 s.ř.s. ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, podle § 75 odst. 2 s.ř.s. přezkoumal napadený výrok rozhodnutí v mezích žalobou včas uplatněných žalobních bodů.

Žaloba je důvodná.

Právní hodnocení

Právní úprava a judikatura

Vytýkací řízení bylo se žalobkyní zahájeno výzvou ze dne 11.9.2009, tedy za účinnosti zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (*dále jen „ZSDP“*). V souladu s § 264 odst. 1 daňového řádu, účinného od 1.1.2011, bylo řízení žalovaným dokončeno podle nového daňového řádu. Hmotněprávním předpisem je v daném případě zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro zdaňovací období červenec 2009 (*dále jen „ZDPH“*).

Správce daně vycházel ve vytýkacím řízení z ustanovení § 31 odst. 9 ZSDP, podle něhož *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván*. Podle § 31 odst. 8 písm. c) ZSDP *správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem*. Obdobnou úpravu obsahuje i daňový řád účinný od 1.1.2011. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních*. Podle § 92 odst. 5 písm. c) d.ř. *správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem*.

K aplikaci zásady volného hodnocení důkazů v daňovém řízení se za účinnosti zákona o správě daní a poplatků vyslovil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 28.7.2008, čj. 5Afs 5/2008–75, publikovaném pod č. 1702/2008 Sb. NSS, tak, že *„zásada volného hodnocení důkazů zakotvená v tomto ustanovení znamená, že správce daně není vázán žádnými formálními pravidly, jež by stanovily, jaká je důkazní síla jednotlivých důkazních prostředků, neznámá to však, že by závěry správce daně o skutkové stránce věci mohly být výsledkem libovůle. Naopak takové závěry musí vyplynout z racionálního myšlenkového procesu odpovídajícího požadavkům formální logiky, v jehož rámci bude důkladně posouzen každý z provedených důkazů jednotlivě a zároveň budou veškeré tyto důkazy posouzeny v jejich vzájemné souvislosti. Tato úvaha musí být v konečném rozhodnutí přezkoumatelným způsobem vyjádřena a také plně podléhá kognici správních soudů. Rovněž v poslední větě § 31 odst. 4 daňového řádu, podle níž provedené důkazní řízení osvědčí, které z předložených důkazních prostředků se staly skutečně důkazem, je možné rozumět tak, že z úvahy správce daně o zhodnocení všech důkazů vyplyne, které z nich podporují tvrzení daňového subjektu a které ho naopak zpochybňují či vyvracejí, rozhodně však toto ustanovení neposkytuje správci*

daně oprávnění k tomu, aby některé předložené důkazy svévolně ze své úvahy vyloučil a přihlížel pouze k některým, které si sám zvolí.“ Vzhledem k obdobné úpravě obsažené v novém daňovém řádu lze uvedené aplikovat i na postup při hodnocení důkazů podle nového daňového řádu.

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

Předchozí soudní řízení (57Af 6/2013)

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

V předchozím odvolacím řízení dospěl odvolací orgán k závěru, že „byla daná obchodní transakce ze strany daňového subjektu takto pouze simulována a jejím cílem bylo čerpání nároku na odpočet daně (při deklarovaném nákupu zboží od EGOWAY spol. s r.o.) a následné uplatnění osvobození od daně na výstupu (při deklarovaném dodání zboží do jiného členského státu).“ K hodnoceným důkazním prostředkům uvedl, že jimi „nebylo prokázáno, že za zdaňovací období červenec 2009 došlo k uskutečnění zdanitelných plnění ve prospěch společnosti OLGESTION s.r.o. deklarovaných doklady č. 200925019 ze dne 13.7.2009 a č. 20095021 ze dne 28.7.2009, a dále, že v průběhu odvolacího řízení nebylo prokázáno, že došlo k uskutečnění přijatých zdanitelných plnění od dodavatele EGOWAY spol. s r.o. deklarovaných doklady č. FP43 ze dne 10.7.2009 (doklad ASZ 335) a č. FP 48 ze dne 28.7.2009 (doklad Č. ASZ 342), tj. ze strany daňového subjektu nebyl na základě předmětných dokladů prokázán nárok na uplatnění odpočtu daně, neboť správce daně v rámci celého daňového řízení prokázal existenci celé řady pochybností, které činí účetnictví a údaje o předmětných účetních případech nevěrohodnými, neúplnými a neprůkaznými a nelze tedy přisvědčit námitkám daňového subjektu, že k uskutečnění přijatých a uskutečněných plnění došlo tak, jak je deklarují předmětné doklady a že důkazní břemeno přešlo na správce daně.“

Se závěrem odvolacího orgánu krajský soud nesouhlasil a konstatoval, že odvolací orgán porušil zásadu volného hodnocení důkazů stanovenou v § 8 odst. 1 daňového řádu

a nedostál požadavkům kladeným na hodnocení důkazů (viz výše rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28.7.2008, čj. 5Afs 5/2008–75).

Svůj závěr odůvodnil krajský soud tím, že žalobkyně k prokázání svého tvrzení skutkové verze předložila faktury přijaté č. FP 43 - ASZ335 ze dne 10. 7. 2009 na 60 ks digitálních kamer Sony a 80 ks digitálních kamer Canon na částku 64.069,60 EUR a fakturu přijatou č. FP 48 - ASZ342 ze dne 28. 7. 2009 na 900 ks Licence Windows XP PRO znějící na částku 31.487,40 EUR. Dále písemné prohlášení Ludmily Špicarové, jednatelky společnosti EGOWAY, dodavatele zboží žalobkyni, ve kterém tato prohlásila, že daňové doklady č. ASZ335 a č. ASZ342 byly společností EGOWAY zahrnuty v evidenci dle § 100 ZDPH a byla z nich v příslušném zdaňovacím období odvedena daň na výstupu. Dále faktury vydané, doklady č. 20095019 ze dne 13. 7. 2009 na 60 ks digitálních kamer Sony a 80 ks digitálních kamer Canon v částce 61.916,- EUR a č. 20095021 ze dne 28.7.2009 na 900 ks Licence Windows XP PRO v částce 27.253,80 EUR, včetně dodacích listů, na nichž je datum převzetí, razítko a podpis odběratele. Dále předložila kopie výpisů z bankovních účtů žalobkyně. Provedeny byly svědecké výpovědi L.Š., jednatelky společnosti EGOWAY, dodavatele předmětného zboží žalobkyni, a L.N., tehdejšího jednatele společnosti OLGESTION, odběratele předmětného zboží, kteří skutkovou verzi žalobkyně. Oba uvedení svědci učinili před podáním svědeckých výpovědí prohlášení, která shodně jako jejich svědecké výpovědi potvrzovala dodání zboží žalobkyni, resp. jeho předání odběrateli na území Slovenska. Je-li v odůvodnění napadeného rozhodnutí zpochybňováno, kým bylo prohlášení učiněné jednatelem společnosti OLGESTION učiněno, když jméno osoby, která jej provedla, a jejíž podpis byl ověřen notářem, bylo N. a jednatelem společnosti OLGESTION je osoba s příjmením N., (bylo tedy vloženo „e“ za písmeno i), pak toto zpochybnění nemá vliv na obsah podaného prohlášení, a to proto, že jednatel společnosti OLGESTION, potvrdil skutečnosti uváděné v prohlášení v následně poskytnuté svědecké výpovědi. Jednatel žalobkyně, který je současně jednatelem společnosti STREGA, která předmětné zboží na Slovensko dne 29.7.2009 vozidlem RZ ... Mercedes-Vito, dopravovala, prokázal úhradu dálničních poplatků na Slovensku a doklad o nákupu PHM dne 29.7.2009. Odlišná není ani výpověď Ludmily Špicarové a jednatele žalobkyně týkající se faktického předání předmětného zboží na adrese společnosti STREGA, Vejprnická 61, Plzeň. Pro posouzení této skutečnosti není rozhodné, jakým datem bylo označeno uskutečnění zdanitelného plnění a polemika nad ustanovením § 13 odst. 1 ZDP, tedy kdy došlo k dodání zboží a kdy k uskutečnění zdanitelného plnění. Rozhodující dle názoru krajského soudu bylo, zda bylo ve smyslu § 13 odst. 2 ZDPH prokázáno, že bylo předmětné zboží žalobkyni skutečně přepraveno do jiného členského státu, a to uvedenými důkazy prokázáno bylo.

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

předestřenou žalobkyní. Na správní orgán se totiž unesením důkazního břemene žalobkyní přeneslo břemeno důkazní.

Vzhledem k argumentaci odvolacího orgánu tím, že se v daném případě jednalo o simulovanou obchodní transakci, jejímž cílem bylo čerpání nároku na odpočet daně, kterou dokládal provedením dalších důkazů (dotazem na společnosti Microsoft, Canon CZ a SONY EUROPE LIMITED) a zejména obsahem listin z vyšetřovacího spisu Policie ČR – Útvaru odhalování korupce a finanční kriminality, bylo na odvolacím orgánu, aby postupoval podle judikatury Soudního dvora Evropské unie.

Konkrétně krajský soud uvedl rozsudek C-80/11 a C-142/11 v řízeních jednak mezi Mahagében kft a krajským finančním ředitelstvím Dél-Dunántúl, jednak mezi P.D. a krajským finančním ředitelstvím Észak-Alföld, kterým bylo rozhodováno o předběžné otázce výkladu směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17.5.1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, ve znění směrnice Rady 2001/115/ES (dále jen „šestá směrnice“) a směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty. Soudní dvůr zde k otázkám položeným ve věci C 142/11 uvedl, že příslušné články směrnice 2006/112/ES, jichž se výklad týkal, „brání vnitrostátní praxi, podle níž daňový orgán odmítne přiznat osobě povinné k dani nárok odečíst od částky DPH, kterou má povinnost odvést, částku daně, která je splatná nebo byla odvedena za služby, jež jí byly poskytnuty, z důvodu, že se vystavitel faktury týkající se těchto služeb nebo některý z jejich poskytovatelů dopustil protiprávního jednání, aniž tento orgán z hlediska objektivních okolností prokáže, že dotyčná osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného uvedeným vystavitelem či jiným hospodářským subjektem vystupujícím na předcházejícím stupni dodavatelského řetězce“. K otázkám položeným ve věci C-80/11 Soudní dvůr v odst. 61 uvedl: „Obecně nemůže daňový orgán vyžadovat, aby osoba povinná k dani, která chce uplatnit nárok na odpočet DPH, ověřovala, zda vystavitel faktury týkající se zboží a služeb, na které je uplatňován tento nárok, je v postavení osoby povinné k dani, zda má k dispozici dotčené zboží a je s to uvedené zboží dodat a že splnil své povinnosti ohledně podání daňového přiznání a úhrady DPH, a tím se ujistila, že nedošlo k nesrovnalostem či podvodu u subjektu na vstupu, a dále, aby v tomto ohledu měla k dispozici potřebné doklady. Dále v odstavci 62 uvedl, že „je na daňových orgánech, aby u osob povinných k dani provedly nezbytné kontroly za účelem odhalení nesrovnalostí nebo podvodů a uložily sankce osobě povinné k dani, která se těchto nesrovnalostí či podvodů dopustila.“ V odstavci 65 pak uvedl: „... kdyby správce daně pod hrozbou, že odmítne přiznat nárok na odpočet, vyžadoval od osob povinných k dani učinit opatření uvedená v bodě 61 tohoto rozsudku, přenesl by v rozporu s uvedenými ustanoveními vlastní kontrolní úkoly na osoby povinné k dani.“ V uvedeném rozsudku Soudní dvůr uzavřel, že je nutno dotazované články směrnice 2006/112/ES vykládat tak, že „brání vnitrostátní praxi, podle níž daňový orgán odmítne přiznat nárok na odpočet z důvodu, že se osoba povinná k dani neujistila, zda vystavitel faktury na zboží, na které je uplatňován nárok na odpočet, byl v postavení osoby, povinné k dani, která měla k dispozici dotčené zboží a byla schopna toto zboží dodat, a zda splnil své povinnosti ohledně podání daňového přiznání a úhrady DPH, nebo z důvodu, že uvedená osoba povinná k dani nemá kromě uvedených faktur k dispozici jiné doklady, jimiž lze prokázat, že byly tyto skutečnosti splněny,

ačkoli hmotněprávní a formální podmínky upravené směrnicí 2006/112 k uplatnění nároku na odpočet byly splněny a osoba povinná k dani nemá žádné indicie odůvodňující podezření, že na straně uvedeného vystavitele došlo k nesrovnalostem či podvodu.“ Uvedené závěry Soudního dvora, i když se týkají daně z přidané hodnoty na vstupu, jsou aplikovatelné i na daný případ dovozu zboží žalobkyní do jiného členského státu Evropské unie.

Krajský soud konstatoval, že žalovaný v souladu s touto judikaturou Soudního dvora nepostupoval a svá zjištění v rámci odvolacího řízení učiněná aplikoval k tíži žalobkyně, aniž by zjišťoval, zda žalobkyně věděla či mohla vědět o podvodném jednání svého dodavatele a odběratele, resp. zda jí bylo známo, že se účastní simulované obchodní transakce, jejímž cílem bylo čerpání nároku na odpočet daně.

Posouzení nyní žalobou napadeného rozhodnutí

Žalovaný v rámci nového odvolacího řízení vycházel ze závěru krajského soudu, že žalobkyně unesla důkazní břemeno ve vztahu ke svému tvrzení, že splnila podmínky pro uplatnění nároku na odpočet DPH za zdaňovací období červenec 2009 stanovené v § 13 odst. 2 ZDPH a v § 64 odst. 1 a 5 ZDPH, když zejména bylo ve smyslu § 13 odst. 2 ZDPH provedenými důkazy prokázáno, že bylo předmětné zboží žalobkyní skutečně přepraveno do jiného členského státu. Žalovaný si byl vědom závěru krajského soudu, že se důkazní břemeno přeneslo na žalovaného, a protože měl za to, že skutkový děj proběhl jinak, soustředil se na to, jak uvedl i ve vyjádření k žalobě, aby obstaral důkazy způsobilé vyvrátit skutkovou verzi předestřenou žalobkyní.

Dle žalovaného se v daném případě jednalo o simulovanou obchodní transakci uskutečněnou mezi společnostmi Liotta, EGOWAY, společností žalobkyně a společností OLGESTION se sídlem v jiném členském státě. Cílem této obchodní transakce bylo čerpání nároku na odpočet daně. V předchozím odvolacím řízení toto odvolací orgán dokládal důkazy, a to dotazem na společnosti Microsoft, Canon CZ a SONY EUROPE LIMITED a zejména obsahem listin z vyšetřovacího spisu Policie ČR – Útvaru odhalování korupce a finanční kriminality. Krajským soudem bylo ve zrušujícím rozsudku ze dne 14.5.2014 konstatováno, že odvolací orgán nepostupoval v souladu s judikaturou Soudního dvora Evropské unie a jím provedenými důkazy nebylo prokázáno, že žalobkyně věděla či musela vědět o podvodném jednání svého dodavatele společnosti EGOWAY (která zboží získala od společnosti Liotta) a odběratele společnosti OLGESTION, resp. že se účastní simulované obchodní transakce, jejímž cílem bylo čerpání nároku na odpočet daně.

Žalovaný se proto v rámci doplnění odvolacího řízení zaměřil na provedení důkazů, kterými by prokázal, že žalobkyně o podvodu věděla nebo vědět musela. Na základě uvedeného činí krajský soud dílčí závěr, že žalovaný postupoval v odvolacím řízení v souladu s § 78 odst. 5 s.ř.s. vázán právním názorem vysloveným krajským soudem ve zrušujícím rozsudku ze dne 14.5.2014. Žalobní námitka tvrdící opak je proto nedůvodná. Otázkou jinou, kterou se bude krajský soud zabývat následně, je posouzení, zda žalovaný správně aplikoval zásadu volného hodnocení důkazů.

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

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

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

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

Bylo-li cílem žalovaného prokázat, že žalobkyně věděla nebo musela vědět, že uplatňuje nárok na odpočet DPH na základě plnění, které bylo součástí podvodu, bylo jeho povinností zajistit k tomu příslušné důkazy, z každého důkazu vyvodit konkrétní skutkové zjištění a na základě všech skutkových zjištění učinit skutkový závěr a ten právně zhodnotit. Následně pak bylo povinností žalovaného uvedený postup hodnocení důkazů v odůvodnění napadeného rozhodnutí přezkoumatelným způsobem vyjádřit. To znamená uvést každý důkaz, ze kterého správní orgán vycházel a příslušné skutkové zjištění, které z něj správní orgán učinil. Ze všech provedených důkazů a z nich vyplývajících skutkových zjištění pak bylo nutno učinit skutkový závěr. Skutkový závěr by měl vyplynout z racionálního myšlenkového procesu odpovídajícího požadavkům formální logiky, v jehož rámci by byl důkladně posouzen každý z provedených důkazů jednotlivě a zároveň veškeré důkazy v jejich vzájemné souvislosti a tato úvaha by měla být v odůvodnění napadeného rozhodnutí přezkoumatelným způsobem vyjádřena, neboť plně podléhá kognici správních soudů (viz výše rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne ze dne 28.7.2008, čj. 5Afs 5/2008–75). Každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy ve vzájemné souvislosti bylo nutno v daném případě hodnotit ve vztahu k tomu, co jimi mělo být prokázáno, tedy, že žalobkyně věděla nebo musela vědět, že jí uplatněný nárok na odpočet DPH vychází z plnění, které je součástí podvodu. Žalovaný však uvedeným způsobem nepostupoval.

Odůvodnění napadeného rozhodnutí je rozděleno do několika částí. Obsahuje „*Stručné shrnutí skutkového stavu*“ (odst. 2 – 4), tj. dosavadní průběh daňového řízení. Jsou zde zopakovány „*Uplatněné odvolací důvody*“ (odst. 5 – 6). Nastíněn je „*Právní rámec posuzovaného případu*“ včetně judikatury Soudního dvora Evropské unie (odst. 7 – 16). Uvedeny jsou „*Poznatky z daňového řízení před vydáním dotčeného rozsudku*“ (odst. 17 – 28), dále část „*Doplnění odvolacího řízení*“ (odst. 29 – 42) a část „*Po aplikaci právního rámce na skutkový stav a po posouzení všech relevantních skutečností vyslovil odvolací orgán následující právní názor navazující na závěry dotčeného rozsudku*“ (odst. 43 – 68). Poslední částí je část nazvaná „*Nyní k uplatněným odvolacím důvodům*“ (odst. 69 – 70).

V postupu žalovaného při hodnocení důkazů shledal soud následující pochybení. Zaprvé jde o situaci, kdy činí žalovaný skutkový závěr, aniž by uvedl, z jakého důkazu jej činí. Tak je tomu v případě konstatování nestandardních okolností deklarovaných transakcí (odst. 47) a zhruba poloviční nákupní ceny oproti originálním výrobkům s odkazem na odst. 23, kde je uvedeno: „*[23] K ověření autentičnosti obchodu s kamerami a fotoaparáty (viz daňové doklady č. ASZ335 a č. 20095019) byly vyzvány k součinnosti dle ust. § 57 daňového řádu společnosti Canon CZ s.r.o. a SONY EUROPE LIMITED, org. složka. Potvrdily reálnou možnost obchodu s předmětnými produkty dle výše uvedených daňových dokladů. Samy však šetřené zboží nabízejí za vyšší ceny (řádově dvojnásobek).*“ Toto však není vyjádření k výši obvyklé ceny u totožného zboží. Rovněž v odst. 48 je uvedeno: „*V běžném obchodním styku je standardní ...*“ Je tomu tak i v případě nestandardního ekonomického chování (odst. 54). V uvedených případech není zřejmé, z čeho žalovaný nestandardnost, resp. neobvyklost, dovodil. Obvyklá cena se zjišťuje standardně znaleckým posudkem, standardní (obvyklé) chování v obchodních vztazích či standardní ekonomické chování by bylo zřejmě možné zjistit dotazem na obchodní komoru nebo dotazem na důvěryhodný subjekt, který se v obdobných obchodních transakcích pohybuje. Odpověď by však musela být v odůvodnění uvedena zcela konkrétně ve vztahu k posuzovanému plnění. Pokud není zjištěno, jaká je v obdobném případě cena obvyklá a jaké je v obdobném případě jednání obvyklé, těžko lze učinit skutkové zjištění, resp. dospět k závěru, že je nějaká cena neobvyklá či nějaké jednání jednáním neobvyklým.

Žalobci byla žalovaným vytýkána nedostatečná identifikace zboží a neexistence ujednání o postupech při případné reklamaci a z toho žalovaný dovozuje, že se „*jeví jako zcela nedůvěryhodný postup, kdy současně s dodáním zboží není předložena dokumentace ohledně původu zboží a zejména skutečnost, že daňový subjekt toto nepožadoval.*“ (viz odst. 48). Následně pak uvádí: „*Daňový subjekt neměl řešen postup ohledně reklamace, s čímž souvisí kontrakt uzavřený pouze ústní formou, resp. formou elektronické komunikace bez jakékoli archivace uzavřených kontraktů a smluvených podmínek. Hlavním předmětem činnosti daňového subjektu byla původně přepravní a spediční činnost, proto je vstupu daňového subjektu do pro něj neznámého prostředí (tedy obchodování s elektronikou) bez znalosti a zkušeností, rezignování na relevantní smluvní ujednání, na jakoukoliv kontrolu kvality či kvantity obchodovaného zboží a na relevantní zajišťovací tituly jednou z indicíí svědčící o povědomí daňového subjektu o podvodu.*“ Zde zcela chybí, na základě jakých důkazů žalovaný tyto skutkové závěry činí.

Žalovaný rovněž vychází z toho, že jednatel žalobkyně uvedl při výslechu na policii dne 13.5.2013, že se zná s L.Š., jednatelkou společnosti EGOWAY a s panem N., jednatelem společnosti OLGESTION (viz odst. 50). Žalovaný k tomu uvedl: „Dle pana K. probíhala přeprava zboží tak, že ho oslovila paní Š. za společnost EGOWAY, že má zboží pro společnost OLGESTION do Bratislavy. Z výše uvedeného je tedy zřejmé, že pan K. věděl o obchodních transakcích (dodávkách elektroniky) mezi společnostmi EGOWAY a OLGESTION. Daňovému subjektu bylo umožněno „vstoupit“ do obchodního řetězce dvou subjektů (dodavatel EGOWAY - odběratel OLGESTION), pro které dříve zajišťoval pouze přepravu zboží. Tato skutečnost se dle správce daně vymyká standardnímu podnikatelskému jednání, neboť v běžných obchodních vztazích by zákonitě muselo dojít ke zdražení zboží pro odběratele OLGESTION a tento by z hlediska efektivity svého podnikání neměl mít zájem pořizovat totéž zboží prostřednictvím dalšího článku obchodního řetězce.“ Z uvedeného zjištění však nevyplývá, že skutečnost, že jednatel žalobkyně znal uvedené dvě osoby, prokazuje, že věděl nebo musel vědět, že je dané plnění součástí podvodu. Pokud jednatel žalobkyně znal tyto osoby, nelze z toho bez dalšího dospět k závěru, jaký činí žalovaný. K učinění takového závěru je třeba učinit na základě dalších důkazů konkrétní skutková zjištění a v rámci řádného procesu hodnocení důkazů prokázat skutkový závěr, jak jej bez tohoto řádného postupu činí žalovaný.

Žalovaný uvedl část odůvodnění napadeného rozhodnutí nazvanou „Po aplikaci právního rámce na skutkový stav a po posouzení všech relevantních skutečností vyslovil odvolací orgán následující právní názor navazující na závěry dotčeného rozsudku“ (odst. 43 – 68) obecným tvrzením: „[43] Ze získaných důkazních prostředků (viz body [33] až [42]) v rámci doplnění odvolacího řízení lze usoudit, že zkoumané obchodní transakce probíhaly v rámci totožného řetězce subjektů, mezi kterými obíhaly i finanční prostředky, tedy konkrétně mezi společnostmi: Liotta -EGOWAY - odvolatel - OLGESTION - RAWOS - Liotta.“ Tento skutkový závěr opírá žalovaný o body 33 až 42 odůvodnění, kde uvádí, z jakých důkazů vycházel, avšak v některých případech činí k důkazu své skutkové zjištění, v některých nikoli. Bez skutkového zjištění ponechává konstatování obsahu svědecké výpovědi svědka Z.T., jednatele společnosti Liotta (viz odst. 31 a 32). Stěžejním důkazem je dle žalovaného evidentně usnesení ze dne 5.12.2013, čj. OKFK-4-863/TC-2010-251201 (dále jen „usnesení o zahájení trestního stíhání“), jímž bylo zahájeno trestní stíhání jednatele žalobkyně P.K., jednatele společnosti OLGESTION L.P.A.N. jednatelky společnosti EGOWAY L.Š. a Ing. M.N., a to za zvlášť závažný zločin zkrácení daně, poplatku a podobné platby podle § 240 odst. 1, 3 trestního zákoníku. Dle usnesení spočívala jejich trestná činnost v organizování fiktivních obchodů s fiktivním zbožím obchodovaným za účelem vylákání neoprávněné výhody nadměrného odpočtu při následném deklarování dodání tohoto zboží do jiného členského státu (odst. 33). Následně žalovaný v odst. 34 až 40 cituje z předmětného usnesení a z listin souvisejících s daným trestním řízením poskytnutých správcí daně Policií ČR. Svědecká výpověď svědka Ing. M.N., jak ji v doplnění odvolání provedl správce daně, je zachycena v odst. 35, kde je doplněna právě citací z předmětného usnesení ohledně osoby tohoto svědka, aniž by bylo uvedeno skutkové zjištění, ke kterému správce daně po provedení této svědecké výpovědi v daňovém řízení dospěl. Citováno je ze znaleckého posudku č. 4 620-18-2014 ze dne 29.8.2014 a jeho dodatku, jehož objednatel byl Policie ČR, ÚOKFK, SKPV Praha 7, a jeho předmětem bylo „zodpovězení zadaných otázek v trestní věci týkající se i zkoumaných obchodních transakcí“. Zvýrazněno je, že „znalecký posudek

konstatoval u odvolatele výši škody ve zdaňovacím období červenec 2009 v částce 393.249 Kč, což odpovídá neoprávněnému nároku na odpočet daně na vstupu z daňových dokladů od dodavatele EGOWAY (viz bod [3]). Ve stejném znaleckém posudku je konstatováno rozsáhlé zjištění zkrácení daně také u dodavatele EGOWAY, konkrétně v částce 288.465 Kč z plnění vykázaných v daňovém tvrzení jako tuzemská. V případě obchodního článku Liotta se nepodařilo Policii ČR zajistit žádné daňové doklady. Znalecký posudek konstatuje roli tohoto článku v rámci zkoumaných obchodních transakcí jako průběžné společnosti, zařazené uprostřed řetězce společností, kterou fiktivní zboží probíhalo pouze v rámci ČR.“ Citováno je ze znaleckého posudku č. 4 357-17-2013 ze dne 15.5.2013 (odst. 37), jehož předmětem je účetnictví společnosti EGOWAY. Zmíněny jsou domovní prohlídky u obviněných osob (odst. 39). V obou případech bez jakéhokoli skutkového zjištění, které by v souvislosti s dokazováním v této právní věci učinil správce daně, resp. žalovaný. Skutkový závěr je obecně učiněn ohledně policíí poskytnutých faktur vydaných společností OLGESTION (odst. 39) a poskytnutých mezinárodních nákladních listů (odst. 40). Obecně je rovněž učiněn skutkový závěr v případě správcem daně zkoumaného plnění daňových povinností u dodavatele žalobkyně společnosti EGOWAY a v případě informací poskytnutých správci daně společností Raiffeisenbank a.s. k dotazu, jaké osoby měly právo disponovat s účty žalobkyně a společností OLGESTION, RAWOS, Liotta a EGOWAY v období od 1.6.2009 do 31.8.2009 a skutkových zjištění učiněných z výpisů o pohybech finančních prostředků na těchto běžných účtech. Pokud soud hodnotí v části odůvodnění napadeného rozhodnutí týkající se doplnění dokazování žalovaným učiněná skutková zjištění jako obecná, pak má na mysli z odůvodnění napadeného rozhodnutí vyplývající skutečnost, že k provedeným důkazům žalovaný neuvedl skutková zjištění týkající se otázky, jak ten konkrétní důkaz prokazuje, že žalobkyně věděla či musela vědět, že uplatněný nárok vyšel z plnění, které je součástí podvodu.

Druhé pochybení žalovaného spočívá v tom, že je v odůvodnění napadeného rozhodnutí uveden skutkový závěr učiněný na základě konkrétního důkazu, ale chybí příslušné skutkové zjištění. Zde má soud na mysli např. účetní operace prováděné na účtech žalobkyně, jak jsou uvedeny v odstavci 42 odůvodnění napadeného rozhodnutí, kde je citována odpověď společnosti Raiffeisenbank a.s. na výzvu k poskytnutí informací, jaké osoby měly právo disponovat s účty žalobkyně a společností OLGESTION, RAWOS, Liotta a EGOWAY. V závěru je uvedeno: „Výše popsané pohyby finančních prostředků poskytují obraz o oběhu peněz v řetězci Liotta -EGOWAY - odvolatel - OLGESTION - RAWOS - Liotta.“ Z uvedeného není zřejmé, co z jednotlivých výpisů vyplývá, jaká konkrétní operace je tou, na základě které má soud dospět ke skutkovému závěru, ke kterému dospěl žalovaný. Soud nemůže dohledávat skutková zjištění ke skutkovým závěrům žalovaného a zjišťovat, která z transakcí je tou, jenž stojí na opačné straně konkrétní platební operace, a proč má konkrétní transakce, resp. sled jakých konkrétních transakcí, svědčit o účelovém oběhu finančních prostředků. To musí uvést žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí a podepřít tak svůj skutkový závěr jasnými konkrétními skutkovými zjištěními. Tomu neodpovídá hodnocení uvedené v odst. 51 napadeného rozhodnutí, kde je uvedeno: „[51] Na běžném účtu odvolatele jsou evidovány přijaté platby od společnosti OLGESTION a následně odchozí platby na účet společnosti EGOWAY, přičemž částka poukázaná společnosti EGOWAY je vyšší než částka obdržaná od společnosti OLGESTION. Na běžném účtu odvolatele jsou zároveň evidovány vklady v hotovosti, které kryjí nedostatek finančních

prostředků v důsledku nižších přijatých plateb od odběratele proti vyšším platbám odeslaným dodavateli (viz bod [42]). Výše popsané finanční transakce na běžném účtu daňového subjektu svědčí o účelovém oběhu finančních prostředků mezi OLGESTION - daňovým subjektem - EGOWAY, kdy rozdíl mezi platbami za pořízené a dodané zboží je vyrovnáván inkasem odpočtu daně z přidané hodnoty ze státního rozpočtu.“ Ani hodnocení uvedené v odst. 52, kde je uvedeno: „Rozborem oběhu finančním prostředků (viz bod [42]) a prověřením fragmentů účetnictví odběratele OLGESTION (viz bod [39]) získal správce daně indicii o tom, že zkoumané obchodní transakce probíhají formou uzavřeného karuselové řetězce Liotta - EGOWAY - odvolatel - OLGESTION - RAWOS - Liotta. Zároveň z bodu [40] lze také uzavřít, že P.K. musel znát osoby L.Š. a L.N. také v souvislosti s dalšími obchodními společnostmi a věděl nebo mohl vědět, že zkoumané dodávky zboží probíhají podobně jako jiné dodávky nestandardně. Minimálně na základě opakujících se chybějících základních náležitostí u dodacích listů a u mezinárodních nákladních listů (pokud vůbec existovaly) mohl vědět, že tyto řetězce jsou zasaženy podvodem.“

V odst. 54 napadeného rozhodnutí žalovaný rekapituluje a uvádí: „že, ačkoli se jednalo o plnění v částkách za miliony Kč, nebyla nikterak prověřována kvalita a množství předávaného zboží, zboží nebylo pojištěno, osoby na straně dodavatele a odběratele daňového subjektu jsou personálně i společensky propojené, v rámci dodavatelsko-odběratelských vztahů došlo k nestandardnímu vývoji, kdy byl oběh zboží nejprve deklarován v opačném pořadí, předmětem obchodování bylo buď zboží nulové hodnoty a upotřebitelnosti, anebo v druhém případě, přestože předmětem transakcí bylo zboží vysoké finanční hodnoty, nebyla ze strany daňového subjektu učiněna žádná bezpečnostní opatření při převozu a skladování zboží, nákup a prodej zboží se uskutečňoval vždy v jeden den bez bližší kontroly a specifikace předávaného zboží jak ze strany dodavatele, tak ze strany odběratele, nebyl řešen způsob reklamace, kontrakty byly uzavírány pouze ústní formou, za ceny na trhu nevýhodné.“

Zde je řada skutkových závěrů, aniž by byla uvedena jakákoli skutková zjištění a konkrétní důkazy, na základě kterých žalovaný činí tyto skutkové závěry.

Proto nebylo možné učinit závěr, jaký činí žalovaný v odst. 55 odůvodnění: „[55] Z důvodů uvedených v předchozím bodu je nutné konstatovat, že ačkoliv daňový subjekt naplnil všechny hmotněprávní podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně z plnění přijatých od dodavatele EGOWAY, tento nárok mu odvolací orgán v souladu s judikaturou SDEU (viz body [13] až [16]) odepřel v důsledku prokázání jeho účasti na podvodném jednání. Jednatel společnosti o podvodném jednání na DPH věděl, nebo alespoň mohl vědět, o čemž svědčí odvolacím orgánem formulovaná objektivní kritéria v bodech [45] až [53]. Tyto skutečnosti, byť každá sama o sobě není nezákonná, ve svém souhrnu tvoří logický, ničím nenarušený a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě a jednoznačně prokazují skutečnost, že odvolatel věděl či minimálně mohl vědět o své účasti na podvodném jednání za účelem získání výhody v systému fungování daně z přidané hodnoty. Jednatel daňového subjektu se nemůže dovolávat dobré víry, neboť nepřijal v zájmu minimalizace podnikatelského rizika dostatečně přiměřená opatření, aby vyloučil objektivní pochybnosti o způsobu realizace deklarovaných dodávek elektroniky a štitků předstírajících licence Windows XP PRO od dodavatele EGOWAY pro odběratele OLGESTION.“ A na něj navazující konstatování v odst. 56, kde je uvedeno: „Zároveň

odvolací orgán ponechal daňovému subjektu v rámci zkoumaných obchodních transakcí oprávněnost uplatněného osvobození od daně z plnění poskytnutých odběrateli OLGESTION, neboť v řízení nebylo zpochybněno, že se předmětná plnění do dispozice tohoto odběratele OLGESTION v JČS dostala (viz bod [39]). Účelem zkoumaných obchodních transakcí však bylo získání výhody v systému fungování daně z přidané hodnoty. Z tohoto důvodu byl daňovému subjektu odepřen uplatněný nárok na odpočet daně z takto zasažených transakcí (viz bod [55]).“

Třetím pochybením je, že žalovaný ve vztahu k některým svým závěrům vychází z důkazu, který nemůže být způsobilým důkazem v daňovém řízení. Konkrétně jde o usnesení o zahájení trestního stíhání. To, co je uvedeno v usnesení o zahájení trestního stíhání může být v daňovém řízení určitým vodítkem pro žalovaného, kterým směrem zaměřit své vlastní dokazování. Usnesení o zahájení trestního řízení však nemůže být důkazem, ze kterého může žalovaný bez dalšího vycházet v rámci hodnocení důkazů. Pokud chce žalovaný dokázat skutečnosti tak, jak jsou uvedeny v usnesení o zahájení trestního řízení, nic mu nebrání v tom, aby ve smyslu § 92 odst. 2 daňového řádu provedl dokazování v daňovém řízení a nečekat na pravomocné rozhodnutí v trestním řízení. Musí si však obstarat důkazy a v rámci jejich řádného zhodnocení uvést důvody, které jej vedou k závěru, že to, co je uvedeno v usnesení o zahájení trestního řízení, se skutečně stalo a týká se žalovaným posuzovaného plnění. Nesprávným je proto závěr učiněný v odst. 57 odůvodnění: „[57] *Tomuto závěru nasvědčuje také průběh trestního řízení vedeného Policií ČR, jež shledala jednání P.K., L.N., L.Š. a Ing. M.N. úmyslným páčáním zvláště závažného zločinu zkrácení daně, poplatku a podobné platby podle ust. § 240 odst. 1, 3 trestního zákoníku, a vede v tomto duchu trestní stíhání.*“ Navíc je nutno doplnit, že žalovaný vycházel z usnesení o zahájení trestního stíhání uvedených osob a z podkladů, které jsou součástí příslušného spisu a byly správci daně poskytnuty Policií ČR. Trestní řízení je ve stádiu přípravného řízení. Z daňového spisu ani z odůvodnění napadeného rozhodnutí nevyplývá, že by bylo v této trestní věci rozhodnuto soudem, natož pak pravomocně rozhodnuto. Proto není při respektování presumpce neviny správné konstatování žalovaného o tom, že policie shledala jednání uvedených osob úmyslným páčáním ... Soud opakuje, že bylo na žalovaném, aby provedl sám příslušné důkazy, nikoli aby čerpal podklady pro rozhodnutí z usnesení o zahájení trestního stíhání, jak je výše uvedeno.

Nutno dát za pravdu žalobkyni, že žalovaný v další části odůvodnění napadeného rozhodnutí (odst. 58 – 68) toliko polemizuje s vyjádřením žalobkyně obdobným jako nyní v podané žalobě, podaným po té, kdy byla seznámena „*s právním názorem odvolacího orgánu, který vyplynul z doplnění odvolacího řízení*“. V této části odůvodnění žalovaný v podstatě setrvává na své argumentaci a žádným konkrétním způsobem nenapravuje pochybení uvedená výše.

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

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

Z důvodu uvedených pochybení žalovaného neskýtá odůvodnění napadeného rozhodnutí podklad pro závěr, že žalobkyně věděla nebo musela vědět, že jí uplatněný nárok na odpočet DPH vychází z plnění, které je součástí podvodu. Pokud žalovaný bude chtít tuto skutečnost prokázat, musí tak učinit řádným procesním způsobem, jak je výše uvedeno. Musí zajistit příslušné důkazy, z každého důkazu vyvodit konkrétní skutkové zjištění a na základě všech skutkových zjištění učinit skutkový závěr a ten právně zhodnotit. Následně pak postup při hodnocení důkazů v odůvodnění napadeného rozhodnutí přezkoumatelným způsobem vyjádřit. To se v daném případě nestalo.

Závěr

Na základě výše uvedeného dospěl soud k závěru, že je žaloba důvodná. Zrušil proto rozhodnutí žalovaného podle § 78 odst. 1 s.ř.s. pro vady řízení ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) s.ř.s. pro podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Podle § 78 odst. 4 s.ř.s. vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení, ve kterém je žalovaný podle § 78 odst. 5 s.ř.s. vázán právním názorem vysloveným soudem ve zrušujícím rozsudku.

VI. Náklady řízení

Žalobce měl ve věci plný úspěch, proto mu soud přiznal podle § 60 odst. 1 s.ř.s. právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil. Náklady řízení spočívají v zaplaceném soudním poplatku za žalobu a odměně advokáta stanovené podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (dále jen advokátní tarif). Zástupce žalobce, advokát, je plátcem daně z přidané hodnoty, proto se částka odměny advokáta zvyšuje o DPH vypočtenou podle zákona č. 235/2004 Sb. za použití sazby platné v době rozhodnutí soudu, tj. 21 %.

Sazba za jeden úkon právní služby ve věcech žalob projednávaných podle soudního řádu správního činí podle § 9 odst. 4 písm. d) a § 7 advokátního tarifu 3.100 Kč a podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu má advokát za jeden úkon právní služby nárok na paušální částku 300 Kč.

Odměna advokáta sestává ze tří úkonů právní služby, a to jednoho úkonu podle § 11 odst. 1 písm. a) advokátního tarifu (převzetí a příprava věci), jednoho úkonu podle § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu (podání žaloby) a jednoho úkonu podle § 11 odst. 1 písm. g)

advokátního tarifu (účast na jednání soudu dne 25.10.2016), tj. včetně paušální částky 10.200 Kč (9.300 + 900). DPH z této částky činí 2.142 Kč. Odměna advokáta tak činí 12.342 Kč.

K odměně advokáta bylo připočteno 3.000 Kč za zaplacený soudní poplatek podle položky 18 bod 2. písm. a) Sazebníku poplatků, přílohy zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů. Náklady řízení tak činí žalobcem požadovanou částku 15.342 Kč.

Poučení: Proti tomuto rozsudku lze podat do dvou týdnů po jeho doručení kasační stížnost u Nejvyššího správního soudu. Lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

V Plzni dne 25. října 2016

Mgr. Alexandr Krysl, v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení: Lenka Kovandová