



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Věry Šimůnkové a soudců Mgr. Jitky Zavřelové a Mgr. Ing. Petra Šuránka ve věci **žalobce: G. t., spol. s r. o.**, se sídlem x, právně zastoupen společností ARIADNA, s. r. o., se sídlem Bořivojova 2419/21, 130 00 Praha 3, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno – Střed, v řízení o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 27. 9. 2013, č. j. 24084/13/5000-14302-704601, a ze dne 3. 10. 2013, č. j. 24599/13/5000-14302-704601,

t a k t o :

- I. **Rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 9. 2013, č. j. 24084/13/5000-14302-704601, a ze dne 3. 10. 2013, č. j. 24599/13/5000-14302-704601 se z r u š u j í a věc se v r a c í žalovanému k dalšímu řízení.**
- II. **Žalovaný je p o v i n e n zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku ve výši 38.912 Kč, a to do patnácti dnů od právní moci tohoto rozsudku.**

O d ů v o d n ě n í :

Samostatnou žalobou ze dne 28. 11. 2013 se žalobce domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 9. 2013, č. j. 24084/13/5000-14302-704601 (dále též jen „první napadené rozhodnutí“), kterým byly na základě odvolání žalobce přezkoumány následující dodatečné platební výměry Finančního úřadu v Příbrami (dále jen „správce daně“) ze dne 20. 8. 2012 na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“):

- č. j. 158464/12/063911201659, kterým byla žalobci doměřena DPH za zdaňovací období červen roku 2008 ve výši 717.889 Kč a současně bylo rozhodnuto o povinnosti uhradit penále ve výši 143.577 Kč,
- č. j. 158481/12/063911201659, kterým byla žalobci doměřena DPH za zdaňovací období červenec roku 2008 ve výši 259.428 Kč a současně bylo rozhodnuto o povinnosti uhradit penále ve výši 51.885 Kč,
- č. j. 158489/12/063911201659, kterým byla žalobci doměřena DPH za zdaňovací období září roku 2008 ve výši 184.149 Kč a současně bylo rozhodnuto o povinnosti uhradit penále ve výši 36.829 Kč,
- č. j. 158493/12/063911201659, kterým byla žalobci doměřena DPH za zdaňovací období říjen roku 2008 ve výši 347.772 Kč a současně bylo rozhodnuto o povinnosti uhradit penále ve výši 69.554 Kč,
- č. j. 158497/12/063911201659, kterým byla žalobci doměřena DPH za zdaňovací období únor roku 2009 ve výši 387.769 Kč a současně bylo rozhodnuto o povinnosti uhradit penále ve výši 77.553Kč,
- č. j. 158499/12/063911201659, kterým byla žalobci doměřena DPH za zdaňovací období březen roku 2009 ve výši 192.460 Kč a současně bylo rozhodnuto o povinnosti uhradit penále ve výši 38.492 Kč,
- č. j. 158500/12/063911201659, kterým byla žalobci doměřena DPH za zdaňovací období září roku 2009 ve výši 38.257 Kč a současně bylo rozhodnuto o povinnosti uhradit penále ve výši 7.651 Kč.

Žalovaný svým rozhodnutím změnil výrok shora specifikovaných výměrů v tom smyslu, že stanovil náhradní lhůtu splatnosti doměřené daně a upravil údaje týkající se bankovního spojení; z hlediska věcného posouzení však odvolacím námitkám žalobce nepřisvědčil a závěry správce daně potvrdil.

Druhou samostatnou žalobou ze dne 30. 11. 2013 se žalobce domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 10. 2013, č. j. 24599/13/5000-14302-704601 (dále též jen „druhé napadené rozhodnutí“), kterým byly na základě odvolání žalobce přezkoumány následující dodatečné platební výměry správce daně ze dne 20. 8. 2012 na DPH:

- č. j. 158502/12/063911201659, kterým byla žalobci doměřena DPH za zdaňovací období říjen roku 2009 ve výši 1.360.537 Kč, a současně bylo rozhodnuto o povinnosti uhradit penále ve výši 272.107 Kč
- č. j. 158505/12/063911201659, kterým byla žalobci doměřena DPH za zdaňovací období listopad roku 2009 ve výši 2.615.083 Kč a současně bylo rozhodnuto o povinnosti uhradit penále ve výši 523.016 Kč,

Stejně jako v předchozím případě, i tentokrát žalovaný pouze stanovil náhradní lhůtu splatnosti a opravil bankovní spojení, věcně se však ztotožnil se závěry správce daně.

Krajský soud v Praze zjistil, že obě napadená rozhodnutí vzešla z daňových výměrů vydaných v rámci jedné daňové kontroly, a proto svým usnesením ze dne 19. 8. 2015, č. j. 47 Af 15/2013 - 52, spojil obě žaloby ke společnému projednání.

II.

Shrnutí obsahu žalob

Žalobce v obou svých žalobách obsáhle citoval ze svého odvolání proti platebním výměrům, ve kterém namítal, že ve věci vydaná zpráva o daňové kontrole č. j. 155223/12/063931201271 neobsahuje všechny zákonné náležitosti ve smyslu § 88 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném ke dni vydání napadených rozhodnutí (dále jen „daňový řád“), zejména nesplňuje požadavky na odůvodnění, neboť správce daně řádně nevyhodnotil provedené důkazy. Své úvahy žalobce podpořil rozsáhlou citací judikatury a komentářové literatury k daňovému řádu. Žalovanému pak vytkl, že žádné z odvolacích námitek směřujících proti náležitostem zprávy o daňové kontrole nepřisvědčil. Žalobce tak má za to, že žalovaný i správce daně v rozporu s ustanovením § 8 odst. 1 daňového řádu a související judikaturou neposuzovali prováděné důkazy ve vzájemné souvislosti, a proto závěry napadených rozhodnutí označil za výsledek zvláště obou daňových orgánů. V tomto ohledu žalobci především vadilo, že žalovaný či správce daně k prováděným důkazním prostředkům mnohdy pouze konstatovali, že neprokazují tvrzení žalobce, ale nijak blíže se jimi už nezabývali, ani nezmínili úvahu, jak je hodnotí v souvislosti s jinými důkazními prostředky, a naopak účelově přihlíželi pouze k těm, které si sami zvolili. K této obsahově nejpodrobnější námitce žalobce poukázal na zásadní mezery v úvahách daňových orgánů o povaze plnění vykazovaných fakturami vystavenými společností L. s. r. o. (dále jen „L.“), podnikající fyzickou osobou J. D. a společností M. s. r. o. (dále jen M.“):

V případě plnění vykazovaného fakturami společnosti L. považuje žalobce za nepřípustné, že proti němu bylo ze strany žalovaného a správce daně argumentováno nekontaktností dodavatele v letech 2008 a 2009. Je-li L. pro orgány finanční správy již od roku 2003 nekontaktní, pak je podivné, že jí byla opakovaně rušena a znovuoobnovována registrace k DPH. Zaevidování společnosti L. v rejstříku plátců DPH totiž jejím obchodním partnerům signalizovalo, že je s touto společností vše v pořádku. Žalobce tudíž nemůže nést odpovědnost za zanedbání povinností místně příslušného orgánu finanční správy vůči nekontaktnímu daňovému subjektu. Žalobce dále brojl proti způsobu, jakým byl v průběhu daňového řízení prováděn výslech V. R., jednatele společnosti L.. Dožádaný orgán provádějící výslech se totiž vyslýchaného svědka dotazoval na skutečnosti známé z obchodního rejstříku či sdělení správce daně, a naopak se nedotazoval na důležité okolnosti týkající se žalobce. Poté, co V. R. odmítl vypovídat, jej úřední osoba vedoucí výslech nepoučila o možnosti odeprít výpověď jen ze zákonných důvodů a nevymohla si pokračování ve výpovědi případným ukládáním pořádkových pokut. Dle názoru žalobce tak byl důkaz výslechem svědka zmařen a získaná výpověď proto nemohla relevantním způsobem prokázat

či vyvrátit věrohodnost či správnost daňových dokladů ani dalších žalobcem uplatněných důkazních prostředků. Při hodnocení důkazů naopak nebylo přihlíženo k tomu, že platby odpovídaly daňovým dokladům opatřeným razítkem společnosti a podpisem jejího jednatele, kdy pravost podpisu nepřímo potvrdil i znalecký posudek, který uvádí, že podpisy na fakturách a dodacích listech pochází s velkou pravděpodobností od téhož pisatele. Jestliže předmětné doklady byly podepsány statutárním orgánem společnosti L., pak žalobci nepřijde příliš logické, že by tyto doklady orazítkovala cizí osoba, která neměla s tímto subjektem nic společného. Proto byl-li otisk razítka uznán za pravý, pak je v souvislosti s ostatními důkazními prostředky zřejmé, že doklady byly vystaveny deklarovanou společností a plnění na nich vykázaná se opravdu uskutečnila. Žalovaný ani správce daně však v tomto směru dle žalobce neuvedli žádnou relevantní myšlenkovou úvahu a v celém daňovém řízení tak chybí smysluplně zformulovaný závěr o hodnocení důkazů. Dle žalobce daňové orgány pouze u každého provedeného důkazu dokola opakovaly, že sám o sobě nic neprokazuje a odkázaly přitom na judikaturu, aniž by jej hodnotily s ostatními souvisejícími důkazy. Například není vůbec zřejmé, proč by zjištění, že L. odhlásila své zaměstnance, mělo znevěrohodnit tvrzení žalobce, že „materiál dodalo více lidí“, neboť podnikatel přece nezbytně nemusí dodávat zboží prostřednictvím zaměstnanců, ale může využít i jiných osob. Stejně tak není nic zvláštního na tom, že žalobce prováděl platby na více účtů společnosti L., k nimž měl dispoziční právo jednatel V. R., který tento způsob zřizování bankovních účtů patrně zvolil z obavy před exekucí. Není přitom nijak neobvyklé, že podnikatelé mají otevřené účty u více bank, aby se případně chránili před jejich krachem. Rovněž nebylo nezbytné, aby L. měla dodávaný materiál ve svém vlastnictví, když rozhodující skutečností pro uplatnění nadměrného odpočtu je dodání.

Podobně žalobce argumentoval i v případě fakturace dodávek od J. D., u nichž rovněž není pro účely uplatnění nadměrného odpočtu rozhodující, zda prodávaný materiál byl ve vlastnictví J. D. či nikoliv. Nechal-li se J. D. přemluvit cizími osobami k vystavení faktury na materiál dodaný jeho jménem a následně přijal za tento materiál úhradu, muselo mu být zřejmé, že tím vstupuje do obchodněprávního vztahu s žalobcem, který tak byl ohledně jednání J. D. přinejmenším v dobré víře. Žalobce přitom nepovažoval za divné, že dodávky fakturované J. D. vyjednával s panem S., když se při prvním kontaktu s žalobcem dostavili oba společně. Žalobce proto neměl potřebu zkoumat, zda pan S. byl zaměstnanec J. D. nebo jím najatý živnostník pro odvoz materiálu. Dle žalobce je podstatné, že daňový doklad na převzetí dodávky osobně potvrdil J. D. a že za ni přijal úhradu na svůj účet. Skutečnost, že tento účet byl veden na paní D., není dle žalobce rozhodující, neboť stále jde o účet sdělený J. D. pro zasílání úhrad za zakoupený kov. Žalobce se rovněž domnívá, že J. D. v průběhu výsledku před správcem daně vypovídal účelově a nepravdivě, neboť si byl zjevně vědom toho, že se dopustil krácení daně, když platbu žalobce nepřiznal ve svých daňových přiznáních, čemuž napovídá i to, že se vyhýbal předvolání ke správci daně a musel být nakonec předveden Policií ČR. Žalobce rovněž poukázal na to, že si ve své provozovně při první návštěvě J. D. ověřil jeho totožnost a jeho zaregistrování jako plátce daně. Neměl však žádné informace, že by šlo o nespolehlivou osobu, neboť byl přesvědčen, že nespolehlivé osobě by místně příslušný správce daně zrušil registraci plátce DPH.

V souvislosti s registrací společnosti L. a J. D. jako plátců DPH žalobce opakovaně a podrobně upozorňoval na dalekosáhlá porušení povinnosti orgánů finanční správy, které tyto subjekty navzdory jejich nekontaktnosti a opakovaným nepodáváním daňových přiznání neodregistrovaly, a současně vyslovil domněnku, že orgány finanční správy tak učinily patrně účelově s úmyslem znemožnit žalobci prokázat v jiném daňovém řízení realizaci deklarovaných dodávek.

Z této úvahy žalobce částečně vycházel i v žalobních bodech směřujících proti závěrům daňových orgánů ohledně plnění vykazovaných fakturami od společnosti M. I zde žalobce namítal, že správce daně se mu za každou cenu snažil doměřit daň, a proto neodstranil nesrovnalosti mezi listinnými důkazy a výpovědí svědkyně P. S., současné jednatelky M., a naopak se mu hodilo, že vyslychaná svědkyně jakoukoliv spojitost s M. odmítala, přestože byla v obchodním rejstříku zapsaná jako jediná společnice a jednatelka. Podobně i u výsledku bývalého jednatele J. K. správce daně pouze konstatoval obsah výpovědi, kterou ale nijak nehodnotil, ani nezjišťoval, které části jsou věrohodné, ani nezkoumal možnou motivaci svědka nevypovídat pravdivě navzdory indiciím nasvědčujícím spáchání trestného činu krácení daně, ani se nepokusil vyslechnout jiné bývalé společníky a jednatele M., ačkoliv se na obchodování této společnosti podíleli. Správce daně se navíc odmítl zabývat předběžnou otázkou, zda byl platný převod obchodních podílů a jednatelských oprávnění na P. S. V souvislosti s tím žalobce vyslovil domněnku, že správce daně svým postupem nadržuje pochybným společnostem snažícím se zbavit povinnosti odvést daň a tuto povinnost přenáší na žalobce. Proti shora uvedenému brojil již ve svém odvolání, žalovaný se však s jeho námitkami řádně nevypořádal a postupoval v rozporu s ustanovením § 114 odst. 2 daňového řádu. Žalobce rovněž rozporoval závěr žalovaného o faktickém nedodání stříbrných granulí, kdy žalovaný vycházel z úvahy, že bývalý jednatel M. J. K. na jednu stranu vypověděl, že stříbro nakoupené v Polsku též den vlastním vozidlem dovezl žalobci, ačkoliv z údajů poskytnutých polskou finanční správou plyne, že společnost M. odebírala stříbro od svého polského dodavatele v jiných dnech, než které jsou uváděny na dodacích fakturách M. vystavených pro žalobce. V tomto směru žalobce argumentoval, že odvézt zboží vlastním vozidlem do společnosti není totéž jako poskytnout zdanitelné plnění, a současně se snažil ozřejmit funkci tzv. nárokových účtů umožňujících mu podle potřeby prodat u něho uskladněné drahé kovy svým odběratelům i bez převodu vlastnického práva. Žalovaný rovněž nedomyslel, co se mohlo stát se zmiňovanými dodávkami od polského dodavatele odebranými M., když bývalý jednatel vypověděl, že společnost M. žádného jiného odběratele než žalobce neměla. V dalších žalobních bodech týkajících se plnění vykazovaného fakturami M. žalobce znovu poukazoval na nedostatečné nebo zcela chybějící zdůvodnění myšlenkových postupů daňových orgánů ve vztahu k předloženým důkazním prostředkům, přičemž nesouhlasil s tím, že by nesplnil svou povinnost prokázat skutečnosti vyvracející věrohodnost předložených daňových dokladů. V zásadě shodně jako předtím u dodavatele L., tak i ve vztahu ke společnosti M. žalobce namítal, že je-li tato společnost dlouhodobě nekontaktní, nemůže to jít k jeho tíži, neboť jde spíše o porušení povinnosti příslušného orgánu finanční správy. A stejně jako v případě dodavatele J. D., tak i v případě jednatelů dodavatele M. žalobce argumentoval tím, že si tyto osoby ověřil osobní identifikací, popř.

výpisem z obchodních rejstříků a evidencí plátců DPH, přičemž v rámci běžné obchodní činnosti je sotva mohl ověřit nějak blíže, a proto byl v dobré víře o jejich jednání.

S ohledem na výše uvedené žalobce vyslovil názor, že prokázal uskutečnění jím deklarovaných zdanitelných plnění, čímž důkazní břemeno přešlo na správce daně, potažmo na žalovaného. Ten však jeho námitky řádně nevypořádal a jeho postup je tedy nepřezkoumatelný. V závěru svých žalob žalobce přednesl obsáhlý výčet práv garantovaných mu Ústavou i zákony, které dle jeho názoru měli žalovaný a správce daně svými postupy porušit. Proto navrhl, aby byla napadená rozhodnutí zrušena.

II.

Shrnutí vyjádření účastníků

Žalovaný ve svých vyjádřeních, která předložil ke každé z žalob samostatně, shodně uvedl, že žalobcem uplatněné námitky nepovažuje ani v jednom případě za důvodné. Odkázal přitom primárně na odůvodnění obou svých rozhodnutí a příslušný spisový materiál. Odmítl žalobní námitku, že by nedošlo k řádnému projednání zprávy o daňové kontrole, přičemž žalobce byl poučen o tom, že bezdůvodné odepření podpisu nemá vliv na použitelnost zprávy jako důkazního prostředku. Dále se podrobně vyjádřil k jednotlivým žalobním námitkám, kdy se snažil obhájit své úvahy o povaze plnění vykazovaných žalobcem předloženými fakturami. V tomto směru argumentoval v základních bodech stejně jako v odůvodnění žalobami napadených rozhodnutí, na jejichž závěrech setrval. Rovněž odmítl, že by svým postupem zkrátil žalobce na jím zmiňovaných ústavních či jiných právech. Navrhl proto, aby obě žaloby byly zamítnuty.

Na vyjádření žalovaného reagoval žalobce dvěma samostatnými replikami téměř totožného obsahu. Ve svých replikách vysvětlil, že v daném případě bylo odepření podpisu zprávy o daňové kontrole důvodné, neboť považoval za nutné zaznamenat pro účely dalších případných řízení své výhrady proti postupu správce daně. Dle žalobce přitom nelze přijmout výklad, že nedostatky při projednání zprávy o daňové kontrole lze zhojit v odvolání. Naopak má za to, že rozhodnutí opírající se o zprávu o daňové kontrole nemající všechny náležitosti musí být vždy zrušeno pro nezákonnost. V dalších částech jedné z replik pak jinými slovy znovu zopakoval stěžejní žalobní argumentaci. Dále poukázal na závěry judikatury Soudního dvora EU, podle jejíhož výkladu nelze odmítnout nárok na odpočet DPH jen proto, že plátce předložil pouze daňové doklady, konkrétně pak analyzoval rozsudek zmiňovaného soudu ze dne 21. 6. 2012 ve spojené věci C-80/11 a C-142/11 Mahagében a David, jehož závěry považuje za aplikovatelné i na tento případ. S ohledem na uvedené setrval na svých žalobách.

Žalovaný v reakci na repliky žalobce odpověděl obsahově takřka shodnými duplikami, ve kterých zopakoval své argumenty týkající se poučení žalobce o následcích nepřipojení podpisu. Znovu důrazně odmítl, že by zákonným způsobem nevyhodnotil žalobcovy námitky, a setrval na závěru, že pokud byl žalobce vyzván k prokázání skutečností u jím deklarovaných plnění od dodavatelů M., L. a J. D. a tyto požadované skutečnosti správcem daně neprokázal, pak je nesprávný jeho závěr o přenesení důkazního břemene. Žalobcem zmiňovaný rozsudek

Soudního dvora EU se na případ žalobce nevztahuje a jeho závěry jsou pro danou věc neaplikovatelné. Žalovaný proto setrval na návrhu, aby žaloby byly zamítnuty.

K duplikám žalovaného připojil žalobce další vyjádření, ve kterém opětovně vyslovil nesouhlas s hodnocením žalovaného, neboť důkazní povinnost daňových subjektů nemůže být bezbřehá, a podrobně popsal důvody, proč považuje judikát Soudního dvora EU, který zmiňoval ve svých replikách, na danou věc za přílehlavý.

III.

Společná skutková zjištění

Z předloženého spisu daňových orgánů vyplývá, že dne 12. 8. 2010 zahájil správce daně u žalobce kontrolu DPH za zdaňovací období leden až prosinec 2008 a leden až prosinec 2009. V průběhu daňové kontroly vyšlo najevo, že žalobce v uvedených zdaňovacích obdobích nárokoval odpočet DPH, mimo jiné též na základě daňových dokladů vystavených společnostmi M. a L. a podnikající fyzickou osobou J. D. Právě ve vztahu k těmto vykázaným plněním vznikly správci daně pochybnosti o jejich faktickém uskutečnění. Za tím účelem byla provedena relativně samostatná dokazování s různými skutkovými závěry.

K otázce plnění fakturovaných společností M. zjistil soud ze spisu daňových orgánů následující relevantní skutečnosti:

Žalobce nárokoval nadměrný odpočet za plnění přijatá od M. doložením faktur

- č. 200901082 na částku 2.687.513 Kč za dodání 255,55 kg stříbrných slitků s datem uskutečnění zdanitelného plnění 5. 10. 2009,
- č. 200901086 na částku 3.116.316 Kč za dodání 273,50 kg stříbrných slitků s datem uskutečnění zdanitelného plnění 14. 10. 2009,
- č. 200901096 na částku 5.635.870 Kč za dodání 525 kg stříbrných granulí s datem uskutečnění zdanitelného plnění 11. 11. 2009,
- č. 200901097 na částku 2.717.428 Kč za dodání 24,8 kg stříbrných a zlatých slitků s datem uskutečnění zdanitelného plnění 26. 10. 2009,
- č. 200901098 na částku 3.770.232 Kč za dodání 335 kg stříbrných granulí s datem uskutečnění zdanitelného plnění 16. 11. 2009,
- č. 200901099 na částku 2.843.643 Kč za dodání 16,32 kg zlatých a stříbrných slitků s datem uskutečnění zdanitelného plnění 17. 11. 2009
- č. 2009010100 na částku 4.128.931 Kč za dodání 365 kg stříbrných granulí s datem uskutečnění zdanitelného plnění 23. 11. 2009.

Na prvních čtyřech fakturách č. 200901082, 200901086, 200901096 a 200901097 je v platebních údajích uvedeno číslo účtu č. 228178032, kód banky 0300, který přísluší bance Československá obchodní banka, a. s., (dále jen „ČSOB“) na zbývajících třech fakturách č. 200901098, 200901099 a 200901100 je uvedeno číslo účtu č. 2102715102, kód banky 2700, který přísluší bance UniCredit Bank Czech Republic, a. s. (dále jen „UniCredit Bank“).

Za účelem prověření těchto plnění dožádal správce daně Finanční úřad pro Prahu 4 jako místně příslušného správce daně společnosti M., aby provedl šetření týkající se tohoto daňového subjektu. Dožádaný finanční úřad ve své odpovědi ze dne 14. 10. 2010 uvedl, že subjekt M. je dlouhodobě nekontaktní, od září 2009 nepodal žádná daňová přiznání a od roku 2010 mu byla z moci úřední zrušena registrace k DPH, vykazuje nedoplatek na DPH ve výši 9.774.357 Kč a nereaguje na opakovaná předvolání.

Po obdržení tohoto sdělení správce daně dále dožádal Finanční úřad v Pardubicích, aby vyslechl poslední členy statutárního orgánu společnosti M., konkrétně J. K., jenž byl dle výpisu z obchodního rejstříku jednatelem uvedené společnosti v období od 27. 8. 2009 do 5. 1. 2010, popřípadě P. S., jež je jako jednatelka vedena v obchodním rejstříku od 5. 1. 2010. Dožádaný finanční úřad obě tyto osoby předvolal, k výsledku se ale dostavil pouze J. K., P. S. na předvolání nereagovala. Výslech J. K. proběhl dne 29. 6. 2010. Žalobce, ač dožádaným finančním úřadem řádně vyrozuměn, se výsledku J. K. nezúčastnil.

J. K. při výsledku dne 29. 6. 2010 popsal, že společnost M. nakupovala stříbro od dodavatele v Polsku, na jehož název si již nevzpomínal. Nakoupené stříbro bylo následně prodáno žalobci, za kterého stříbro přebíral jeho jednatel, pan P.. Dále uvedl, že k navázání styku mezi M. a žalobcem došlo ještě v době, kdy nebyl jednatelem. Když byla svědkovi předložena k nahlédnutí faktura č. 201001002 s dotazem, zda se uskutečnilo plnění na ní uvedené, odpověděl, že neví, zda se plnění opravdu uskutečnilo, neboť on fakturu pouze vystavoval, nicméně transakci musel provést jednatel, který společnost přebíral; při předložení další faktury č. 21051008 a dotazu, zda se uskutečnilo plnění na ní vykázané, svědek odpověděl, že se plnění asi neuskutečnilo, ale jistý si není (*pozn. soudu: Obě zmiňované faktury se týkaly jiného plnění, než které bylo předmětem přezkumu těchto žalobami napadených rozhodnutí; jednalo se o odběr investičního zlata společnosti M. od žalobce v lednu 2010 a platil zde částečný režim přenesené daňové povinnosti - v této věci zdejší soud rozhodl rozsudkem ze dne 27. 11. 2014, č.j. 46 Af 29/2012-14, nicméně pro úplnost rekapitulované svědecké výpovědi je soud zmiňuje i zde*). K dalším dotazům J. K. uvedl, že dopravu zajišťoval on a zboží přepravoval osobním automobilem od prodejce ke konečnému odběrateli, nedokázal si však přesně vybavit, jestli k úhradám za dodávku stříbra došlo. Další úhrady proběhly patrně již v době, kdy nebyl jednatelem. Veškeré daňové doklady společnosti M. předal novému jednatele S., což doložil předávacím protokolem účetní evidence ze dne 4. 1. 2010 s notářsky ověřenými podpisy.

Dožádaný Finanční úřad v Pardubicích se poté znovu pokoušel předvolat J. K. i P. S., k výsledku se však opět dostavil pouze J. K. Další výslech J. K. proběhl dne 29. 9. 2010, výsledku byl tentokrát přítomen i jednatel žalobce M. P.

J. K. při výsledku dne 29. 9. 2010 k dotazům dožádaného finančního úřadu sdělil, že byl jednatelem M. přibližně do srpna 2009 do ledna 2010, kontakt na tuto společnost získal přes známého, uvedl jména předchozích jednatelů (Radek Horyna a Lubomír Koutský) a popsal, že převod obchodních podílů uskutečnili v notářské kanceláři poblíž parkoviště pod nádražím v Liberci, jméno notáře ani výši částky zaplacené za převod si nepamatoval.

Vzpomněl si na adresu sídla M., nedokázal však popsat budovu v místě sídla. Dále uvedl, že v této budově seděla účetní společnosti, nevěděl však, od koho byla kancelář pronajata, ani jak probíhaly platby za pronájem. Svědek si dále vzpomněl, že společnost M. neměla zaměstnance, jen externí účetní, nedovedl ale určit, zda byla společnost v zisku či ztrátě, pouze uvedl, že to, co do ní vložil, se mu už nevrátilo. Společnost M. měla u ČSOB zřízen účet v eurech, který zřídil on sám a ke kterému měl přístup pouze on. K samotné činnosti společnosti M. svědek uvedl, že se zabývala nákupem a prodejem stříbra, které bylo nakupováno ve formě granulí od dodavatele v Polsku dojednaného již předchozími jednáními společnosti. Na název dodavatele si nejprve nevzpomínal, v další části výpovědi však o polském dodavateli mluvil jako o společnosti KGHM coby vlastníku největších dolů stříbra v Polsku. Nákupy materiálu měly probíhat tak, že objednal u polského dodavatele stříbro, které osobním automobilem v Polsku vyzvedl, a ještě téhož dne jej odvezl žalobci do jeho sídla v Praze - Břežanech. K samotným obchodům mezi M. a žalobcem svědek sdělil, že spolupráce s žalobcem byla navázána ještě za předchozích jednání M., svědek v době výkonu jednatele činnosti komunikoval s žalobcem prostřednictvím jeho jednatele pana Provozníka, jednání probíhala v Praze a v Břežanech. K dotazu na dodávky stříbrných granulí svědek popsal, že na základě požadavku žalobce přivezl z Polska 700 kg stříbra rozděleného v pytlích po 30-40 kg, za které zaplatil dodavateli KGHM bezhotovostně, a tentýž den odvezl stříbro žalobci do B., úhrada od žalobce probíhala rovněž bezhotovostně. Současně potvrdil, že to byl on, kdo vystavil předloženou fakturu, potvrdil i razítko na fakturách, nebyl si však jist svým podpisem na dodacích listech. K dotazu na dodávky zlatých granulí zmíněných ve faktuře č. 21051008 (*předložené již při předchozím výsledku – viz výše*) svědek odpověděl, že toto plnění se zřejmě neuskutečnilo, potvrdil však, že podpis na faktuře je jeho. Když mu byly předloženy faktury vykázané v daňových příznacích žalobce z roku 2009 včetně souvisejících dodacích listů a výdajových pokladních dokladů, tak u některých jednoznačně potvrdil, že je podepsal i vystavil, u některých si však nebyl svým podpisem jistý. Když svědkovi byly předloženy interní doklady, dle kterých měly probíhat úhrady faktur jednotlivými zápočty vzájemných pohledávek a závazků mezi žalobcem a M., uvedl, že v době jeho činnosti pro M. žádné úhrady formou zápočtu pohledávek neprobíhaly. Na dotaz k ukončení své činnosti ve společnosti M. odpověděl, že ji ukončil ze zdravotních důvodů a převedl podíl na P. S., které předal veškeré účetnictví. Zástupce žalobce se svědka při výsledku otázel, zda měla společnost M. v době jeho jednání nějaké jiné odběratele než žalobce, na což bylo svědkem odpovězeno, že nikoliv.

Po obdržení dožádaných výsledků svědků správce daně vyzval ČSOB a UniCredit Bank o poskytnutí informací k účtům uvedeným na jednotlivých fakturách.

ČSOB ve svém vyjádření ze dne 1. 9. 2010 uvedla, že dotazovaný bankovní účet č. 228178032/0300 byl v době od 17. 3. 2009 do 1. 7. 2010 veden pro společnost M., byl veden na měnu EUR a dispoziční právo k tomuto účtu měli od 12. 5. 2009 R. H. a L. Koutský, od 2. 10. 2009 pak J. K.. Vedle tohoto účtu byly na M. vedeny ještě další dva účty v měnách USD a CZK. K vyjádření byl rovněž připojen výpis z eurového účtu č. 228178032/0300 za období jeho existence.

UniCredit Bank ve svém vyjádření ze dne 19. 5. 2010 uvedla, že dotazovaný bankovní účet č. 2102715102/2700 byl veden pro společnost M., a to v období 6. 11. 2009 do 31. 5. 2010, byl veden na měnu EUR a dispoziční právo k tomuto účtu měl J. K.. Společnost M. měla v témže období vedeny ještě další dva účty v USD a v CZK. Z připojeného výpisu z eurového účtu č. 2102715102/2700 za dobu jeho existence dále plyne, že na tento účet byla v době jeho vedení připsána jediná platba z účtu žalobce, a to dne 30. 11. 2009 ve výši 65.000 Kč, kdy v identifikaci platby bylo uvedeno „faktura 200901098“.

Po obdržení výše uvedených podkladů vznikly správci daně pochybnosti o oprávněnosti uplatnění nadměrného odpočtu za plnění vykazovaná předmětnými fakturami, a proto žalobce vyzval k předložení důkazních prostředků na odstranění těchto pochybností.

Žalobce ve své odpovědi ze dne 19. 5. 2011 uvedl, že byl ze strany společnosti M. osloven jejími bývalými jednatelem H. a K., kteří již tehdy avizovali prodej společnosti svému právnímu nástupci. Žalobci se pak měl ohlásit nový jednatel J. K., který měl být dle e-mailové korespondence zmocněn k jednání s polským dodavatelem KGHM Polska M. S. A. (dále jen „KGHM“). Zboží bylo objednávalo telefonicky nebo e-mailem a dodával je výhradně nový jednatel Jan Koucký zajišťující osobně dopravu; faktury za dodávky měly být hrazeny bankovním převodem, hotově, anebo zápočtem za protidodávky. Žalobce současně navrhl správci daně ověřit nákup stříbrných granulí dotazem u polského dodavatele KGHM.

V návaznosti na to správce daně dožádal polskou finanční správu o výměnu informací k činnosti společnosti KGHM. Na základě tohoto mezinárodního dožádání orgány polské finanční správy zaslaly správci daně kopie podkladů získaných v rámci daňových přiznání podávaných společností KGHM. Jednalo se o anglicky psané kupní smlouvy z podzimu 2009 uzavřené mezi KGHM coby prodávajícím a M. coby kupujícím, kdy předmětem jednotlivých smluv byly dodávky drahých kovů s výslovným určením druhu tohoto kovu (zlato či stříbro), formy zpracování (slitky či granule), množství a kvality. Dalšími podklady byly faktury vystavené prodávajícím - KGHM za dodávky drahých kovů kupujícímu – M. v období srpen – prosinec 2009.

Správce daně následně po neúspěšných pokusech o předvolání P. S., současné jednatelky M., zajistil prostřednictvím Policie ČR její předvedení na den 11. 1. 2012 k Finančnímu úřadu v Pardubicích k podání svědecké výpovědi. Výslechu P. S. byl přítomen také zástupce žalobce.

P. S. při výslechu dne 11. 1. 2012 nejprve vypověděla, že jí byl v roce 2010 odcizen občanský průkaz a poté jí začaly chodit dopisy, že je jednatelkou M.. O fungování ani předmětu činnosti M. nic nevěděla, nedovedla ani identifikovat sídlo společnosti na fotografiích, rovněž nepoznávala žádné z předložených faktur, ani nic nevěděla o uskutečněných dodávkách drahých kovů. Stejně tak nevěděla, kdo je to J. K., ani jak vypadá. Na základě dotazů zástupce žalobce týkajících se ztráty občanského průkazu a její účasti ve statutárních orgánech dalších tří společností svědkyně vypověděla, že se u tchýně dozvěděla o možnosti vydělat si peníze, a proto začala chodit na ověřování podpisů, ale dosud

neviděla ani korunu a neví, jak z toho ven. Do této situace ji dostal jistý pan B., který ale zmizel.

Správce daně poté vydal pod č. j. 155223/12/06393120271 zprávu o daňové kontrole, jejíž projednání proběhlo dne 17. 8. 2012. V rámci toho byly projednávány i skutečnosti vztahující se k plněním fakturovaným dalšími žalobcovými dodavateli, mj. též společností L. a J. D. (*k tomu podrobněji viz níže*). Ve vztahu k plnění vykázanému fakturami společnosti M. správce daně dospěl k závěru, že žalobce dostatečně neprokázal, že by se mezi ním a M. vykazované plnění opravdu uskutečnilo. Správce daně vyšel především z toho, že M. je v současnosti nekontaktní a fakticky nefungující společností, jejíž bývalý jednatel J. K. se k povaze fakturovaných plnění vyjádřil velmi nejednoznačně a jeho výpověď je navíc ve zjevném rozporu s výpovědí současné jednatelky P. S., která uvedla, že J. K. vůbec nezná a o společnosti M. prakticky nic neví. Správce daně poukázal také na rozdílná data uskutečnění zdanitelných plnění na fakturách KGHM a M., z čehož dovodil nepravdivost tvrzení J. K., že žalobci dodal stříbro ještě v den jeho nákupu v Polsku, a proto je zřejmé, že KGHM v období vykázaném na žalobcem předložených fakturách nedodala společnosti M. žádné granulované stříbro. Na základě těchto zjištění správce daně dovodil, že žalobce na základě faktur vystavených společností M. uplatňoval nadměrný odpočet neoprávněně.

K otázce plnění fakturovaných společností L. zjistil soud ze spisu daňových orgánů následující relevantní skutečnosti:

Žalobce nárokoval nadměrný odpočet za plnění přijatá od L. doložením faktur

- č. 20801268 na částku 4.273.935,12 Kč za dodání písku s obsahem drahých kovů – dentální směsi s datem uskutečnění zdanitelného plnění 23. 6. 2008,
- č. 20801269 na částku 222.319,37 Kč za dodání písku s obsahem drahých kovů s datem uskutečnění zdanitelného plnění 23. 6. 2008,
- č. 20801301 na částku 1.624.841,47 Kč za dodání písku s obsahem drahých kovů s datem uskutečnění zdanitelného plnění 14. 7. 2008,
- č. 20801385 na částku 1.153.355 Kč za dodání palargenu s drahými kovy s datem uskutečnění zdanitelného plnění 1. 9. 2008,
- č. 20801472 na částku 2.178.152 Kč za dodání palargenu, elektra a řetízků s datem uskutečnění zdanitelného plnění 27. 10. 2008,
- č. 20901046 na částku 2.428.660 Kč za dodání 246,2 kg zlatého prachu s datem uskutečnění zdanitelného plnění 2. 2. 2009,
- č. 20901093 na částku 1.205.407 Kč za dodání 140,5 kg zlatého prachu s datem uskutečnění zdanitelného plnění 2. 3. 2009.

Na prvních čtyřech fakturách z roku 2008 je v platebních údajích uvedeno číslo účtu č. 222218427 a kód banky 0300 příslušející ČSOB, na faktuře č. 20801472 je uvedeno číslo účtu 5007521725 a kód banky 5500, který přísluší společnosti Raiffeisenbank, a. s., (dále jen „Raiffeisen“) a na zbývajících dvou fakturách z roku 2009 je uvedeno číslo účtu

43-3807670287, kód banky 0100, který přísluší společnosti Komerční banka, a. s. (dále jen „Komerční banka“).

Správce daně za účelem prověření plnění vykázaného shora specifikovanými fakturami dožádal Finanční úřad v Liberci coby místně příslušného správce daně společnosti L., aby provedl šetření týkající se tohoto daňového subjektu. Dožádaný finanční úřad ve své odpovědi ze dne 12. 10. 2010 uvedl, že na adrese společnosti se nachází pouze věžový panelový dům, ale žádná schránka ani zvonek s označením firmy společnosti, která je na této adrese dlouhodobě nekontaktní a je jí doručováno uplynutím úložní lhůty do datové schránky. L. je v současnosti registrována pouze k dani z příjmů, ke které podala přiznání naposledy v roce 2007, k DPH podala přiznání naposledy ve 3. a 4. čtvrtletí roku 2008, od 3. 11. 2009 jí byla zrušena registrace k DPH. Na obou daních jsou vykazovány nedoplatky.

Po obdržení dožádaného sdělení správce daně vyzval ČSOB, Komerční banku a Raiffesen o poskytnutí informací k účtům vyznačeným na jednotlivých fakturách. Všechny obězané banky ve svých vyjádřeních shodně potvrdily, že dotazované účty byly vedeny pro společnost L. a dispoziční právo ke všem těmto účtům měl V. R., v případě účtů vedených u ČSOB měla dispoziční právo též M. R. K vyjádřením byly rovněž připojeny výpisy z účtů za období jejich existence.

S ohledem na výše uvedená zjištění získal správce daně pochybnosti o uskutečnění fakturovaných plnění, a proto vyzval žalobce k předložení důkazních prostředků k odstranění pochybností.

Žalobce ve vyjádření na tuto výzvu upřesnil povahu dodávaného zboží a k samotným obchodům uvedl, že jménem L. jednal V. R, později dodávání zajišťovalo více lidí, kdy dodávaný materiál nebyl objednáván, ale jednalo se o nepravidelný obchod formou odkupu nepotřebných materiálů. Zboží bylo přepravováno osobními automobily dodavatelů, některé zboží (např. dentální materiál) bylo přebíráno v provozovně žalobce ve Ch.

Po těchto zjištěních hodlal správce daně vyslechnout V. R., jednatele společnosti L.. Prostřednictvím dožádání u Policie ČR správce daně zjistil, že V. R. byl opakovaně trestně odsouzen a v současnosti se nachází ve výkonu trestu ve věznici v Liberci. Správce daně tedy po domluvě se správou věznice provedl výslech V. R., jemuž byli přítomni i jednatel žalobce a právní zástupce žalobce.

V. R. při výslechu dne 7. 9. 2011 vypověděl, že je od roku 2002 jednatelem i společníkem společnosti L., která měla sídlo u něj doma, majetkem společnosti byl osobní automobil a počítač, předmětem činnosti byla stavební a obchodní činnost. Účetnictví vedl on sám a v letech 2008 a 2009 podal též daňová přiznání, nicméně účetnictví mu bylo odcizeno. Svědek dále vypověděl, že neví, kdy byl navázán kontakt s žalobcem ani kdo s ním jménem žalobce jednal. Při opakovaných dotazech správce daně na jednání s žalobcem svědek odpovídal, že odmítá vypovídat. V souvislosti se způsobem vedení výslechu svědka soud zaznamenal, že pracovník správce daně pokládal svědkovi výhradně jen otázky předem (strojem) připravené, a to striktně podle jejich předpřipraveného pořadí, bez ohledu na vývoj výslechu (*k tomu viz dále*). Jak dále vyplývá z protokolu o výslechu V. R., žalobce proti

vedení výslechu podal námitku, kdy mu vadilo jednak chybné zaprotokolování některých odpovědí svědka, a jednak nevhodnost pokládaných otázek, které byly buďto zřejmé z veřejných evidencí, anebo vůbec nesouvisely s předmětným fakturovaným plněním.

Po tomto výslechu správce daně opět vyzval žalobce k předložení důkazních prostředků k odstranění pochybností. V návaznosti na to podal žalobce stížnost proti postupu správce daně, v níž si mimo jiné stěžoval proti způsobu vedení výslechu V. R. Správce daně dále odmítl návrh žalobce na důkaz ověřením papírové i elektronické evidence zakázek v administrativním centru žalobce mající prokázat pohyb drahých kovů, neboť správce daně nezpochybňoval dodání fakturovaných drahých kovů, ale jejich dodání společností L.

Za účelem ověření podpisů na fakturách vystavených společností L. přibral správce daně do řízení znalce z oboru písmoznalectví, JUDr. P. B.. Znalec měl nejprve zodpovědět otázku, zda podpisy na předmětných fakturách vyhotovila jedna osoba. K tomu znalec v závěru posudku ze dne 18. 11. 2011 uvedl, že podpisy na zkoumaných fakturách byly s velkou pravděpodobností vyhotoveny stejným pisatelem. Dále správce daně pověřil téhož znalce zodpovězením otázky, zda podpisy V. R. užitě na listinách z vazební věznice v Liberci ze dne 28. 1. 2011 a podpisy na protokolech sepsaných v letech 2008 a 2009 na Finančním úřadě v Liberci jsou podpisy téže osoby a zda rukopis a podpis uvedený v dopise patří téže osobě. Znalec v závěru svého posudku ze dne 27. 1. 2012 uvedl, že podpisy na předložených listinách jsou nacvičené a výrazně zjednodušené podpisy, jeden z nich však byl vyhotoven textovým způsobem a znalcem shledán jako neporovnatelný s ostatními podpisy. U ostatních porovnatelných podpisů našel shodné identifikační znaky, pouze u dvou z nich našel i některé znaky poněkud rozdílné. Znalec proto vyslovil závěr, že podpisy údajného znění „V. R.“ na většině zkoumaných listin jsou podpisy téže osoby, v případě dvou podpisů na listinách z vazební věznice jde s velkou pravděpodobností také o téhož pisatele. Pokud šlo o rukopis, tak ten nebylo možno s nacvičenými podpisy porovnávat, a proto na danou otázku znalec nemohl odpovědět.

Správce daně rovněž dožádal Okresní správu sociálního zabezpečení Liberec o informaci ohledně odvodů pojistného na sociální zabezpečení za zaměstnance. Dožádaný orgán sociálního zabezpečení ve svém vyjádření ze dne 9. 3. 2012 uvedl, že L. již není vedena v evidenci zaměstnavatelů a poslední zaměstnanci byli odhlášeni dne 31. 10. 2002.

Správce daně dále lustrací veřejných rejstříků zjistil, že V. R. nemá ohlášenou živnost pro podnikání k nakládání s odpady, ani nemá koncesi pro podnikání v oblasti nakládání s nebezpečnými odpady, jež jsou nutné pro výkup nebo likvidaci dentálních odpadů.

Při projednávání zprávy o daňové kontrole (viz výše) správce daně ve vztahu k předmětné problematice uvedl, že L. je v současnosti nekontaktní a fakticky nefungující společností, jejíž jednatel V. R. měl problematickou minulost, neboť v době výkonu jednatelecké činnosti byl opakovaně trestně stíhán i odsouzen. S ohledem na tato zjištění nebyla L. zjevně příliš hodnověrným obchodním partnerem a dle názoru správce daně měl žalobce při sjednávání obchodních kontraktů důsledněji dbát o bezproblémovost svých obchodních partnerů a své aktivity uspořádat takovým způsobem, aby pro potřeby daňového

řízení disponoval náležitými doklady. Správce daně též shledal, že předložené faktury nemají jednotnou grafickou úpravu, neboť některé se svým vzhledem liší od ostatních, na žádné z faktur nebyla v souladu s výpisem z obchodního rejstříku správně označena obchodní firma žalobce a jeho dodavatele, neboť vždy scházel dodatek firmy („s. r. o.“ či „spol. s r. o.“) a ve dvou případech se vyskytovala i chyba v kmenu firmy žalobce (chybné „G.“ namísto správného „G.“) a dodavatele (chybné „L.“ namísto správného „L.“ s velkými písmeny), na dvou fakturách rovněž nebylo uvedeno množství fakturovaného materiálu. Správce daně se rovněž pozastavil nad výpisy z bankovních účtů, z nichž plyne, že na dané účty byly připsovány úhrady jen některých faktur a peníze vzápětí byly vybírány v hotovosti na pokladně. Správce daně hodnotil též samotný výslech V. R., z něhož nebylo nadevší pochybnost prokázáno faktické uskutečnění fakturovaných obchodů, kdy svědek zejména nevěděl, kdo s ním jednal, ačkoliv výslechu byl přítomen i jednatel žalobce, který s ním měl údajně jednat. Na základě shora uvedených zjištění správce daně dovodil, že žalobcem uplatněný nárok na nadměrný odpočet nebyl v případě faktur vystavených společností L. dostatečně prokázán.

K otázce plnění fakturovaných osobou J. D. zjistil soud ze spisu daňových orgánů následující relevantní skutečnosti:

Žalobce nárokoval nadměrný odpočet za plnění přijaté od J. D. doložením faktury č. 20901406 na částku 239.612,45 Kč za dodání odpadu s obsahem stříbra s datem uskutečnění zdanitelného plnění 30. 9. 2009. V průběhu daňové kontroly žalobce předložil tutéž fakturu znovu, avšak psanou ručně. U ručně psané faktury byly u jednotlivých položek uvedeny rozdílné ceny, avšak celkový součet byl stejný jako na faktuře psané strojově. K oběma fakturám byl předložen dodací list, na němž byl jako dodavatel uveden Š. S.

Správce daně za účelem prověření plnění vykázaného shora specifikovanou fakturou dožádal Finanční úřad v Hlinsku k provedení šetření týkajícího se J. D.. Dožádaný finanční úřad přeposlal správci daně protokol ze dne 11. 5. 2010 o ústním jednání s J. D., který k dotazům na svou ekonomickou činnost vypověděl, že na žádosti různých podnikatelských subjektů (často cizinců-Rumunů) vystavoval svým jménem faktury pro jejich odběratele, aniž by přesně věděl, jak přesně dodávky probíhají a čeho se týkají. Po vystavení faktury zaslal příslušný odběratel peníze na účet, ze kterého poté J. D. vybral hotovost a předal ji podnikatelskému subjektu, na jehož žádost předtím vystavil fakturu. V závěru výpovědi uvedl, že stejným způsobem probíhaly i dodávky pro žalobce. Společně s protokolem o ústním jednání přeposlal dožádaný finanční úřad též zprávu o vytýkáčím řízení ze dne 20. 8. 2010, v níž byl též v návaznosti na skutečnosti zjištěné při ústním jednání vysloven závěr, že J. D. ve 3. čtvrtletí 2009 nevyvíjel samostatnou ekonomickou činnost, ale na pokyny jiných osob pouze formálně vystavoval doklady, aniž by vykázaná plnění fakticky uskutečnil.

Po obdržení podkladů od dožádaného finančního úřadu správce daně vyzval žalobce k předložení důkazních prostředků k odstranění pochybností. Žalobce v odpovědi k této výzvě sdělil, že obchody byly telefonicky sjednávány s J. D. nebo Š. S., materiál osobně dovážel Š. S., na jehož e-mailovou adresu byl zaslán fakturační doklad, s fakturou se ale osobně dostavil

J. D. K důvodům, proč byly faktur vystaveny dvě, žalobce uvedl, že J. D. požadoval změnu účtu, ale nedonesl originál faktury, a proto mu žalobcův zaměstnanec pomohl vystavit fakturu novou, kterou J. D. na místě podepsal.

Správce daně zaznamenal, že na ručním i strojovém vyhotovení faktury jsou různá čísla účtů, obou však vedených u ČSOB. Správce daně proto vyzval ČSOB k poskytnutí informací k oběma těmto účtům. ČSOB ve své odpovědi ze dne 23. 9. 2011 uvedla, že v obou případech jde o týž účet č. 232005134/0300, kdy druhé z dotazovaných čísel představuje pouze zápis v mezinárodním formátu I. Předmětný účet existoval v období 31. 8. 2009 do 14. 10. 2009 a tou dobou byl veden na osobu I. D., do 15. 9. 2009 též na osobu S. K.. K vyjádření banky byl připojen též výpis z dotazovaného účtu.

Správce daně se následně pokusil předvolat J. D. k podání svědecké výpovědi, načež jej po několika neúspěšných pokusech nechal prostřednictvím orgánu Policie ČR předvést k dožádanému finančnímu úřadu v Hlinsku. Výslechu tam konanému byl přítomen též právní zástupce žalobce.

J. D. ve své výpovědi ze dne 22. 12. 2011 uvedl, že veškeré kontakty s žalobcem zařizoval pan Š. S., on sám žádné zboží neprodával, pouze vystavoval fakturu. Potvrdil však, že jednou navštívil provozovnu žalobce v Dolních Břežanech, kam ho zavezl nějaký Rumun, který také předával zboží. Svědek toto zboží nikdy neviděl, domníval se však, že to bylo stříbro. Dopravu zboží pro žalobce jinak zajišťoval Š. S., se kterým se měl svědek seznámit prostřednictvím jistého pana K.. Při předložení jednotlivých daňových dokladů svědek uvedl, že ručně psanou fakturu nevystavil ani nepodepisoval, potvrdil však své razítko na ní. U strojově psané faktury potvrdil pouze svůj podpis, nikoliv však její vystavení. U dodacích listů však nepotvrdil ani jejich vystavení, ani svůj podpis. Dále uvedl, že peníze za úhradu faktur mu přišly na účet, ke kterému měl přístup a vybíral z něj peníze, které poté předával Rumunům. Na další otázky správce daně v zásadě shodně odpovídal, že nevěděl o uskutečňování dodávek, ani o jaké zboží se jednalo, ani neměl přehled o sjednaných cenách a platbách, neboť vše vyjednávali Rumuni, potažmo Š. S.. Na otázky právního zástupce žalobce svědek odpověděl, že své razítko poskytl Š. S. a panu K., nevybavil si ale okolnosti podpisu strojově psané faktury, vzpomněl si však, že mu ji poslali poštou k podepsání, tak ji podepsal a poslal zpět. K dalšímu dotazu zástupce žalobce, zda vystupoval jako dodavatel stříbra, svědek odpověděl, že žádným dodavatel nebyl a že na dodacím listu je uveden S. Na otázku, proč tedy jel do sídla žalobce, svědek odpověděl, že ho oslovili Rumuni, aby jel s nimi a vystavil fakturu.

Správce daně dále lustrací živnostenského rejstříku zjistil, že J. D. bylo uděleno živnostenské oprávnění dne 26. 8. 2009 a dne 1. 9. 2009 se J. D. dobrovolně zaregistroval jako plátce DPH.

Při projednávání zprávy o daňové kontrole (*viz výše*) správce daně dospěl k závěru, že nebylo hodnověrným způsobem prokázáno dodání zboží mezi žalobcem J. D. Správce daně vyšel především ze svědeckých výpovědí, z nichž vyplynulo, že J. D. zjevně figuroval jen jako vystavovatel faktur mezi žalobcem a jeho skutečnými dodavateli, aniž by sám měl

představu o probíhajících obchodech. Správce daně též shledal, že J. D. se zaregistroval jako živnostník a plátce DPH čistě účelově. Bankovní účet na fakturách navíc nebyl ani veden na jeho jméno. Na základě shora uvedených zjištění správce daně dovodil, že žalobcem uplatněný nárok na nadměrný odpočet nebyl v případě faktury vystavené J. D. dostatečně prokázán.

Jak tedy bylo popsáno výše, byť se o plněních fakturovaných jednotlivými dodavateli vedla samostatná dokazování, tak jejich projednání proběhlo společně dne 17. 8. 2012 v rámci jedné zprávy o daňové kontrole vydané č. j. 155223/12/06393120271. Žalobce do protokolu o projednání zprávy o daňové kontrole uvedl, že s výsledkem daňové kontroly nesouhlasí, a to zejména proto, že správce daně postupoval nesprávně při hodnocení důkazních prostředků, a proto odmítl protokol o projednání zprávy o daňové kontrole podepsat, nicméně podepsal protokol o jejím převzetí.

V návaznosti na projednání zprávy o daňové kontrole vydal správce daně dne 20. 8. 2012 sérii dodatečných platebních výměrů (*jejich specifikace je obsažena v úvodu odůvodnění tohoto rozsudku*), jimiž žalobci doměřil daň za příslušná zdaňovací období včetně povinnosti uhradit penále. Všechny tyto výměry napadl žalobce odvoláním, v němž argumentoval v základních bodech stejně jako později v žalobách. Žalovaný však odvolacím námitkám nepřisvědčil, a byť v odůvodnění svých rozhodnutí správci daně vytkl některé dílčí vady řízení, věcně se s jeho závěry ztotožnil. Ve vztahu k doměření daně za neprokázaná plnění od společnosti L. a J. D. žalovaný rozhodl společným rozhodnutím ze dne 27. 9. 2013 (první napadené rozhodnutí). Naproti tomu ve vztahu k doměření daně za neprokázaná plnění od M. žalovaný rozhodl samostatným rozhodnutím ze dne 3. 10. 2013 (druhé napadené rozhodnutí). Obě rozhodnutí byla napadena žalobami, které zdejší soud spojil ke společnému projednání.

IV.

Právní posouzení

Krajský soud v Praze dospěl k závěru, že obě žaloby jsou důvodné.

Soud však neshledal jako důvodné žalobní námitky, které brojí především proti nepřezkoumatelnosti napadených rozhodnutí a vadám procesního charakteru. Soud předně nemohl přisvědčit názoru, že by napadená rozhodnutí byla nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů. Žalovaný na každou z žalobcem uplatněných odvolacích námitkách určitým způsobem zareagoval, a to i přesto, že žalobce podal značně rozsáhlé a v mnoha ohledech ne zcela přehledné a srozumitelné odvolání. To, jak byly dané námitky posouzeny a jaké závěry žalovaný učinil zejména k výsledkům dokazování, je věc druhá (*viz dále*), z hlediska testu přezkoumatelnosti však obě napadená rozhodnutí obstojí. Stejně tak nelze souhlasit s tím, že by v dané věci vydaná zpráva o daňové kontrole neměla všechny zákonné náležitosti. I zde platí, že je třeba rozlišovat mezi samotným seznámením daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění a hodnocením důkazů (§ 88 odst. 1 a 2 daňového řádu) a vlastní správností výsledků kontrolního zjištění či hodnocení důkazů. Nedostatečné nebo nesprávné hodnocení důkazů a nepřesvědčivost konečného výsledku kontrolního zjištění neznámá, že

by výsledek či hodnocení zcela scházely a zpráva o daňové kontrole by vůbec nemohla být vydána, jak se snaží tvrdit žalobce. Jakkoli lze odepření podpisu žalobce či jeho právního zástupce na zprávě o daňové kontrole považovat za vyjádření jeho nesouhlasu se závěry kontroly, což nepochybně může mít význam pro pozdější hodnocení či přezkum dané věci, nelze již přijmout závěr, že by samotné odepření podpisu daňovým subjektem činilo zprávu o daňové kontrole zcela nepoužitelnou. Rovněž nelze souhlasit s názorem žalobce vycházejícím z úvahy, že obsahuje-li zpráva o daňové kontrole nesprávné výsledky a hodnocení, nelze tyto nedostatky odstranit v odvolacím řízení a prvoinstanční rozhodnutí správců daně proto musí být vždy zrušena. Taková právní konstrukce by byla přímo proti povaze odvolacího daňového řízení založeného primárně na apelačním principu, kdy zrušení prvoinstančního rozhodnutí přichází v úvahu pouze v případech, že jsou současně dány podmínky pro zastavení řízení [srov. § 116 odst. 1 písm. b) v návaznosti na § 110, § 111 a § 106 odst. 1 daňového řádu]. Soud rovněž nepřisvědčil žalobním argumentům o účelovém porušování povinností orgánů finanční správy za účelem úmyslného zkrácení práv žalobce. Jakkoli může být postup některých orgánů finanční správy vůči daňově nekontaktním subjektům diskutabilní, nelze z toho ještě dovodit, že by postup těchto orgánů byl motivován právě snahou zamezit možnosti získání důkazních prostředků pro jiná daňová řízení.

Žalobci je však třeba přisvědčit v tom, že skutková zjištění, která žalovaný a správce daně v předmětné věci učinili, nemají v podstatných bodech oporu v provedeném dokazování a mnohdy jsou s ním zcela v rozporu. Vše se odvíjí od tohoto základního problému: Daňové orgány na jednu stranu správně odhalily, že žalobcovi dodavatelé byli zjevně účelově založenými podnikatelskými subjekty jednajícími prostřednictvím tzv. „bílých koňů“ majících za úkol zastřít jednání jiných osob, na druhou stranu však odpovědnost za tato jednání neopodstatněně přičetly na vrub žalobci, ačkoliv v průběhu daňového řízení nebylo jednoznačně prokázáno, že by se žalobce na nekalých jednáních svých dodavatelů vědomě podílel.

To platí předně pro kontrakty mezi žalobcem a jeho dodavatelem M. Z dokazování provedeného v průběhu daňové kontroly jednoznačně vyplývá, že cílem osob stojících v pozadí společnosti M. bylo neodvést daň, a to tím způsobem, že v době, kdy společnost přestala podávat daňová přiznání (*dle sdělení dožádaného finančního úřadu od září 2009*), zajistil J. K. (*dle výpisu z obchodního rejstříku zapsán od 27. 8. 2009 do 5. 1. 2010 jako jednatel*) pro společnost příjem prostřednictvím prodeje zboží (*materiál z drahých kovů*) podnikatelskému subjektu zaregistrovanému jako plátce DPH (*žalobci*), přičemž po obdržení tohoto příjmu byla do M. „nastrčena“ P. S. (*dle výpisu z obchodního rejstříku zapsána od 5. 1. 2010 až doposud jako jediný společník a jednatel*), na kterou by tak dolehl případný postih společnosti za neodvedení daně z posledního čtvrtletí roku 2009. Z popsáného řetězce vztahů považuje soud pro nyní projednávanou věc za klíčové zejména dvě skutečnosti: Za prvé to, že určité dodávky drahých kovů s vysokou mírou pravděpodobnosti skutečně proběhly, a za druhé to, že nebyla jednoznačně prokázána vědomost žalobce o záměru M. neodvést daň.

Pokud jde o faktické uskutečnění dodávek, tak správce daně ve zprávě o daňové kontrole (*str. 41*) uvedl, že nerozporuje skutečnost, že byl materiál dodán, ale nepovažuje za prokázané, že by materiál skutečně dodala společnost M., přičemž žalovaný ve druhém napadeném rozhodnutí tento závěr nijak nerozporoval. Soud má však za to, že z dokazování během daňové kontroly naopak vyplývá, že společnost M. materiál dodala. Informace polské finanční zprávy totiž potvrdila, že v období srpen až prosinec 2009 polská společnost KGHM dodala společnosti M. granule a slitky ze zlata a stříbra. Minimálně v tomto ohledu panuje shoda s částí výpovědi bývalého jednatele M. J. K., který uvedl, že drahé kovy odebíral od dodavatele v Polsku. Je tedy zřejmé, že společnost M. během podzimu 2009 opravdu nakupovala v Polsku drahé kovy. Závěr, že v Polsku nakoupené drahé kovy už nebyly dále prodány žalobci, opřeli žalovaný i správce daně v zásadě o jediný bod: Zaměřili se na část svědecké výpovědi uvádějící, že J. K. po nákupu materiálu v Polsku jej ještě týž den dovezl žalobci, a dali ji do souvislosti s tím, že data plnění uvedená na fakturách vystavených KGHM pro M. jsou jiná než data plnění uvedená na fakturách vystavených M. pro žalobce. Daňové orgány tak nepřímou dovedly, že neuvedl-li J. K. jako okamžik dodání vysloveně některé datum z faktur vystavených žalobci, pak je dodání mezi M. a žalobcem vyloučeno. Taková úvaha je však dle názoru soudu neudržitelná. Předně je třeba zohlednit, že žalobce v průběhu doměřovacího řízení upozorňoval na využívání tzv. nárokových účtů, kdy si u něj zákazník určitý drahý kov pouze uskladní, aniž by pozbyl možnost s ním disponovat, a případný odprodej může uskutečnit později. Není přitom vyloučeno ani zpětné vrácení drahých kovů zákazníkovi z jeho nárokového účtu. Přesně tuto možnost nabízí žalobce svým zákazníkům ve svých všeobecných dodacích podmínkách (*zejm. bod 5 a 6*), které jsou veřejně dostupné na jeho webových stránkách (<http://www.galmet.cz/vseobecne-dodaci-podminky>). Vzhledem k tomu tedy nelze vyloučit, že v době předání materiálu J. K. se právní vztah mezi M. a žalobcem řídil spíše režimem smlouvy o (kvazi)úschově, kdy společnost M. ani po odevzdání materiálu žalobci nejenže nemusela nutně pozbýt své vlastnické právo, ale ani nemusela přijít o možnost s tímto materiálem dále nakládat. Takovýto druh kontraktu zjevně nenaplnuje znaky dodání zboží ve smyslu § 13 odst. 1 a odst. 3 písm. a) až d) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění ke dni vydání napadeného rozhodnutí (dále jen „zákon o DPH“). Dodáním zboží ve smyslu zmiňovaného ustanovení zákona o DPH by tedy byl až následný odprodej z nárokového účtu. Žalovaný se však nad žalobcem zmiňovaným využíváním nárokových účtů nijak nepozastavil a rovnou převzal závěr správce daně, že dodání materiálů není přičitatelné společnosti M. kvůli rozdílným datům plnění mezi fakturami poskytnutými polskou finanční správou (*faktury KGHM→M.*) a fakturami předloženými žalobcem v rámci daňového přiznání (*faktury M.→žalobce*). S ohledem na shora uvedené šlo o závěr rozhodně předčasný, a to i s přihlédnutím k tvrzení J. K., že žalobci dodával zboží ještě týž den, kdy jej zakoupil v Polsku. Jakkoli je výpověď J. K. jako celek velmi rozporná a kontroverzní, a to zejména ve vztahu k otázkám vnitřního fungování M. (*k tomu viz níže*), tak jím zmiňované dodávky materiálu z Polska potvrdila i polská finanční správa, proto minimálně tuto část výpovědi lze jistě považovat za pravdivou. V souvislosti s tím nelze zcela pominout ani určitý časový odstup mezi dobou těchto dodávek (*říjen-listopad 2009*) a dobou jednotlivých výpovědí J. K. u dožádaného finančního úřadu

(29. 6. a 29. 9. 2010). Soud považuje za zcela přirozené, že je-li člověk dotazován na půlroku až rok staré události, tak ve své paměti zpravidla neudrží jejich dokonale přesný průběh. Proto vypověděl-li J. K., že zboží nakoupené v Polsku bylo „stejný den odvezeno žalobci“, nelze to určitě považovat za průlomový důkaz o nedodání zboží jen proto, že faktury KGHM→M. mají dřívější datum plnění než faktury M.→žalobce. Zde považuje soud za podstatné, že faktury KGHM→M. a faktury M.→žalobce pocházejí ze stejného zdaňovacího období (*říjen-listopad 2009*), přičemž určitá časová prodleva mezi konkrétními dny na fakturách nevylučuje dodání zboží žalobci, nýbrž je spíše dokladem toho, že žalobci bylo zboží dodáno později. Tato varianta by ostatně potvrzovala i případné využití shora specifikovaných nárokových účtů s možností pozdějšího odprodeje. Jestliže navzdory tomu J. K. po necelém roce vypověděl, že zboží bylo žalobci dodáno ještě též den, nelze dle soudu tento rozpor sám o sobě bez dalších relevantních souvislostí považovat za průkazný argument toho, že zboží nebylo dodáno vůbec. V tomto ohledu jsou úvahy žalovaného i správce daně poněkud zkratkovité a jejich závěry působí spíše dojmem „chytání za slovo“.

Posledně uvedené úzce souvisí se samotným prováděním výsledků svědka a hodnocením získaných výpovědí. K problematickému vedení výsledku J. K. se zdejší soud ostatně vyjádřil již v jiném souvisejícím sporu mezi týmiž účastníky meritorně ukončeném rozsudkem ze dne 27. 11. 2014, č. j. 46 Af 29/2012 – 41 (*v uvedené věci šlo o žalobcem uskutečněné dodání investičního zlata pro společnost M. a platil zde režim přenesené daňové povinnosti ve smyslu § 92b zákona o DPH*). I ve vztahu k nyní projednávané věci musí soud konstatovat, že výslech J. K. nebyl veden přiléhavě, neboť svědek byl více než na obchodování s žalobcem dotazován na poměry uvnitř společnosti M. Byť soud nepopírá, že skutečnosti týkající se fungování M. mohou mít nesporný význam i pro vyměření daně žalobci, tak v daném případě z prováděných výsledků nijak nevyplynulo, že by se problematického fungování uvnitř M. nějak účastnil či o něm věděl žalobce, resp. některá z fyzických osob majících na jednání žalobce rozhodující vliv. Jak bylo několikrát zdůrazněno výše, odpovědi J. K. týkající se obchodování s žalobcem – odprodej stříbra z Polska – byly později nepřímě potvrzeny především informací od polské finanční správy. Naopak nejkontroverznější části výpovědi týkající se založení a vedení M., kde si J. K. při prvním a druhém výslechu mnohdy protiřečil, v podstatě neměly s žalobcem žádnou bezprostřední souvislost, resp. z nich určitě neplyne, že by žalobce od M. nepřijímal žádná plnění.

Stejně tak informace bank ČSOB a UniCredit Bank, že společnost M. měla vedeny současně tři účty, k nimž měli po jistou dobu dispoziční právo paralelně s J. K. též bývalí jednatelé M., nenaznačuje žádnou souvislost s žalobcem či osobami na něj napojenými.

Pro danou věc je tudíž podstatné, zda žalobce věděl nebo při vynaložení rozumné míry obezřetnosti mohl vědět o podezřelých aktivitách společnosti M. v době, kdy za ni jednal J. K. Soud v této souvislosti poukazuje na ustálenou praxi judikatury Soudního dvora EU k problematice DPH (*viz např. rozsudky ze dne 11. 5. 2006, Federation of Technological Industries C-384/04*) vycházející z výkladu, že pokud osoba povinná k dani přijme veškerá opatření, která od ní mohou být rozumně vyžadována, aby zajistila, že jejich plnění nejsou součástí daňového podvodu, musí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by

riskovala ztrátu svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu. Tento výklad převzala i praxe tuzemských soudů (*viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2014, č. j. 8 Afs 59/2013 – 33*). V nyní posuzované věci přitom soud neshledal nic, z čeho by bylo možno dovozovat, že žalobce veškerá rozumná opatření ve smyslu shora uvedeného výkladu evropské judikatury nepřijal. Argumentace žalovaného a správce daně se v zásadě omezila na to, že žalobce nevyvinul dostatečnou obezřetnost. Daňové orgány se však již blíže nezabývaly tím, jak dalece byly podezřelé skutečnosti související s M. zjistitelné z veřejného rejstříku či jiných zdrojů obecně dostupných v době uskutečnění sporných transakcí. V tomto směru žalobce těžko mohl učinit něco více, než si svého partnera „prolustrvat“ ve veřejných rejstřících a ověřit, zda má jako plátce DPH zaregistrováno DIČ. Z veřejně dostupných zdrojů však už není možno zjistit, že společnost přestala podávat daňová přiznání, že dluží na daních či že má více bankovních účtů, k nimž mají přístup i osoby, které dle údajů v obchodním rejstříku nemají se společností již nic do činění. Skutečnost, že žalobce zasílal platby za faktury na různé účty, jen těžko může budít u smluvní protistrany nějaké důvodné podezření. Je přeci zcela přirozené a logické, že podnikatel zašle platbu ve prospěch právě toho účtu, který mu sdělí jeho obchodní partner. Bylo by zcela absurdní po podnikateli požadovat, aby si v rámci běžného obchodního styku pokaždé ověřoval, jestli číslo účtu sdělené mu jeho obchodním partnerem tomuto partneru skutečně patří, nehledě na to, že podnikatel se k informaci tohoto typu prakticky nemůže dostat, neboť banka mu nesmí před uskutečněním platby sdělit údaje o svých klientech (*srov. § 25a a násl. zákona č. 25/1992 Sb., o bankách, ve znění pozdějších předpisů*). V rámci běžného obchodního styku rovněž lze jen obtížně zjistit, zda smluvní partner podává daňová přiznání a plní povinnosti vůči orgánům finančním úřadům, které nesmějí informace o poměrech jiných poskytovat nikomu jinému než subjektům taxativně vyjmenovaným v zákoně (*srov. § 52 a § 53 daňového řádu*). Žalobce si tedy sotva mohl ověřit, že M. od září 2009 přestala podávat daňová přiznání a stala se pro správce daně nekontaktní, ačkoliv přesně to byla první z věcí, kterou správce daně i žalovaný přičetli žalobci k tíži. Daňové orgány jakoby zcela zapomněly, že soukromý subjekt se na rozdíl od pracovníků finanční správy nemůže dostat k bankovním účtům či údajům o daňových poměrech cizí společnosti.

Ohledně výsledku současné jednatelky M. P. S. lze konstatovat, že informace z něj získané mohou být nepochybně důležité pro další postup finanční správy vůči společnosti M., nicméně ve vztahu k daňové povinnosti žalobce žádný valný význam nemají. Zjištění, že P. S. byla zjevně využita jako „bílý kůň“, jen dokresluje vztahy uvnitř společnosti M.. Z provedeného dokazování však již neplyne, že by do těchto vztahů byl jakkoli zapleten samotný žalobce. Žalovaný a správce daně využili poznatky získané z výsledku P. S. v podstatě jen ke zdůraznění závěru, že žalobce obchodoval s podezřelým subjektem, aniž by z jejich dokazování bylo zřejmé, jak mohl žalobce v době uskutečňování zdanitelných plnění tušit, že o několik měsíců později bude na místo jeho dodavatele nastrčen „bílý kůň“. Na podporu tohoto závěru nebyla v průběhu kontrolního ani odvolacího řízení získána žádná relevantní indicie. Odkazuje-li žalovaný v této souvislosti na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2011, č. j. 8 Afs 41/2000 – 119 (*potažmo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2008, č. j. 8 Afs 81/2007 – 42, na který žalovaný citovaná část judikátu*

ve skutečnosti odkazuje), podle kterého je na podnikateli, aby vyvinul alespoň minimální úsilí a zkontroloval ve veřejně dostupném obchodním rejstříku, jestli osoba zastupující určitou společnost je oprávněna za tuto společnost jednat, pak jde o odkaz zcela nepřiléhavý: Petra Silvestrová totiž byla v obchodním rejstříku zapsána jako jediný jednatel a společník M. až od data 5. 1. 2010, tedy až po zdaňovacím období, v němž byl nadměrný odpočet žádán. V předmětném zdaňovacím období byl dle výpisu z obchodního rejstříku jediným jednatelem M. právě J. K. Proto jednal-li v průběhu podzimu 2009 žalobce s J. K., pak jednal plně s důvěrou v zápis v obchodním rejstříku (§ 29 odst. 1 zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku, ve znění účinném do 31. 12. 2013), a nelze mu jakkoli vytýkat, že si měl svého dodavatele v obchodním rejstříku lépe zkontrolovat. Pokud jde o žalobcem namítanou neplatnost převodu obchodního podílu ve společnosti M. mezi K. a S., pak soud připomíná, že tato otázka nemá k problematice doměňování daně za období říjen – listopad 2009, kdy byl dle údajů z obchodního rejstříku jednatelem J. K., žádný význam.

Argumentace žalovaného a správce daně, že žalobce nepostupoval s dostatečnou mírou obezřetnosti, je lichá též ve vztahu k hodnocení kontraktů mezi žalobcem a jeho dodavatelem L. I zde platí, že žalobce jakožto soukromý subjekt těžko mohl z veřejného rejstříku či jiných veřejně dostupných evidencí zjistit, že společnost L. nepodává daňová přiznání, nemá u správy sociálního zabezpečení nahlášené zaměstnance či vede bankovní účet, z něhož jsou ihned po obdržení plateb odebírány velké částky v hotovosti. Nejinak je tomu i v případě trestní minulosti jejího jednatele V. R. Poukazuje-li správce daně na to, že L. není hodnověrným obchodním partnerem, neboť její jednatel není bezúhonný a je bezesporu veden v evidenci Rejstříku trestů, pak ale nesmí zapomínat, že soukromý subjekt si na rozdíl od pracovníků finanční správy nemůže běžně vyžádat výpis či opis z evidence Rejstříku trestů týkající se cizí osoby (srov. § 11 až § 16b zákona č. 269/1994 Sb., o Rejstříku trestů, ve znění pozdějších předpisů). Daňové orgány by tudíž musely hodnověrně osvědčit existenci jiných podezřelých okolností, z nichž by žalobce mohl důvodně usuzovat, že osoba vystupující jako statutární orgán jeho smluvního dodavatele má problematickou minulost, což by mohlo vzbuzovat pochyby o důvěryhodnosti obchodního partnera. Takové okolnosti však v průběhu řízení najevo nevyšly. Výpis z evidence Rejstříku trestů či sdělení policejního orgánu o trestním stíhání, k nimž se žalobce jakožto soukromý subjekt standardně dostat nemohl, samy o sobě k podpoře úvahy daňových orgánů nestačí.

Soud rovněž nesouhlasí s důvody, na základě kterých žalovaný i správce daně zpochybnili samotné dodání zboží od společnosti L. V tomto ohledu se pro oba daňové orgány stal záchytným bodem především výslech jednatele V. R., jehož provedením mělo dle názoru obou daňových orgánů dojít k vyvrácení věrohodnosti důkazních prostředků uplatněných žalobcem a dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu tím mělo dojít k přenesení důkazního břemene na žalobce. S tímto závěrem se však soud nemůže ztotožnit, a to zejména s ohledem na způsob provádění výslechu. Soud souhlasí s námitkou žalobce, že správce daně provedl výslech V. R. zcela nevhodným způsobem. Jak již bylo naznačeno výše při rešerši společných skutkových zjištění, správce daně měl pro účely výslechu tohoto svědka formulář s předem připravenými otázkami, jejich pokládání však nepřizpůsobil vývoji výslechu

a pouze se držel nachystaného pořadí otázek, aniž by bral ohled na to, že odpovědi na některé otázky již zazněly. Soud tímto netvrdí, že by si správce daně nesměl připravit otázky předem, naopak určitá příprava na výslech je žádoucí. Soud ovšem považuje za nešťastné, že se správce daně svých připravených otázek bez dalšího držel, díky čemuž se opakovaně tázal na to, co již bylo řečeno, a naopak bezprostředně nereagoval na svědkovy odpovědi, ani nekladal otázky pro bližší objasnění informací, které při výslechu zazněly. Například jestliže svědek na otázku „jednal jste s žalobcem?“ odpoví „nevím“, potom je nelogické navazovat otázkou „a kde tato jednání probíhala?“. Takto kladené otázky mohou vzbuzovat dojem, že správce daně buďto neví, na co se ptá, anebo že se naopak snaží vyslýchaného zaskočit (v takovém případě by však šlo o nepřipustnou kapciózní otázku) nebo se vyslýchaného snaží přimět k odpovědi, kterou by rád slyšel (nepřipustná sugestivní otázka). Ať tak či onak, lze konstatovat, že popsáný způsob vedení výslechu do značné míry zapříčinil, že svědek odmítal dále vypovídat. Žalobcem vznesená námitka do výslechového protokolu brojící proti způsobu vedení výslechu tudíž byla namístě. Soud rovněž souhlasí s žalobcem, že správce daně měl poté, co svědek odmítl vypovídat, svědka poučit o možnostech odepřít výpověď a vyzvat ho k pokračování ve výpovědi. Nicméně k žalobcem zmiňovanému ukládání pořádkových pokut za odpírání výpovědi je nutno přistupovat mnohem opatrněji, neboť u svědka nelze zcela vyloučit odepření výpovědi právě s ohledem na jeho obavu z nebezpečí svého trestního stíhání (*srov. nálezn Ústavního soudu ze dne 30. 4. 2013, sp. zn. I. ÚS 4642/12*). Jestliže žalovaný v odůvodnění prvního napadeného rozhodnutí k provedení důkazu výslechem V. R. konstatoval, že správce daně při výslechu pochybil, ale jinak že byl výslech veden řádně a je bez dalšího použitelný pro další řízení, pak soud tento názor s ohledem na výše uvedené důvody nesdílí. Soud naopak zastává názor, že na výslech V. R. nelze s ohledem na nevhodný způsob jeho vedení nazírat jako na řádný důkaz, který by byl bez dalšího použitelný v dalším řízení. Z téhož důvodu soud nesouhlasí, že by výslechem V. R. došlo k vyvrácení věrohodnosti či správnosti žalobcem navržených důkazních prostředků týkajících se dodání zboží společností L., jak se domnívaly oba daňové orgány. Naopak postupem správce daně došlo ke zmaření důkazu navrženého žalobcem. S ohledem na to je závěr daňových orgánů o neunesení důkazního břemene žalobcem nedostatečně podložen, neboť na základě takto vadně provedeného výslechu nelze tento důkazní prostředek považovat bez jeho řádného zopakování za vyčerpaný.

Uvádí-li správce daně, že dle výpisu z živnostenského rejstříku neměl V. R. potřebná živnostenská oprávnění a L. proto nemohla fakturovaný materiál dodávat, pak musí soud zdůraznit, že zákaz či nedostatek oprávnění k podnikání nemá za následek neplatnost právního jednání, ledaže by se druhá strana této neplatnosti sama dovolala (*srov. § 3a odst. 1 obchodního zákoníku ve vztahu k § 49a a § 40a zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku, ve znění účinném do 31. 12. 2013; podobně podle aktuální právní úpravy pak § 586 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku*). Samotné nezaregistrování příslušné živnosti tedy nemohlo mít vliv na platnost závazkového vztahu mezi žalobcem a společností L. Ovšem i kdyby toto jednání mělo být z hlediska soukromoprávního neplatné, pak z hlediska možnosti zdanění a navazujícího nároku na odpočet je třeba opět poukázat na výklad související judikatury Soudního dvora EU (*viz např. rozsudky ze dne 12. 1. 2006, Optigen Ltd., ve*

spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03, ze dne 6. 7. 2006, Kittel, ve spojených věcech C-439/04 a C 440/04), která dovodila, že dojde-li podle ustanovení občanského práva ke zrušení smlouvy pro její rozpor s veřejným pořádkem na straně prodávajícího, pak není možné, aby tuto skutečnost vnitrostátní právní úprava spojovala se ztrátou nároku na odpočet DPH na straně kupujícího, pokud nevěděl a nemohl vědět, že jím přijaté plnění je součástí podvodu spáchaného prodávajícím. Nicméně i kdyby soud vyšel z úvahy, že žalobce si měl oprávnění k určitému druhu podnikání u svého dodavatele předem ověřit z obchodního či živnostenského rejstříku, pak současně nemůže pominout související výklad evropské judikatury, podle které samotná neexistence potřebného živnostenského oprávnění podle vnitrostátních předpisů nezakládá daňovým orgánům důvod odepření nároku na DPH (k tomu srov. rozsudek Soudního dvora EU ze dne 6. 12. 2012, ve věci C-324/11, Gábor Tóth).

S ohledem na výše uvedené lze tedy uzavřít, že závěr daňových orgánů o tom, že nedošlo k dodávkám drahých kovů mezi žalobcem a společnostmi M. a L., nemá oporu v provedeném dokazování, které proto vyžaduje zásadní doplnění, což zakládá důvod pro zrušení napadených rozhodnutí bez nařízení jednání podle § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s.

Nad rámec soud dodává, že jako důvod pro vznik pochybností nelze považovat formální chyby v označení odběratele či dodavatele na fakturách, je-li z okolností jinak zřejmé, o koho jde. Například označení firmy malými písmeny namísto velkými („L.“ namísto „L.“), zjevný překlep v označení firmy žalobce („G.“ namísto „G.t“) či uvedení staré adresy sídla namísto nové, k jejíž změně došlo jen pár dní před vydáním faktury (*případ jedné z faktur vystavených společnosti M., na níž bylo uvedeno staré sídlo, byť šest dní před jejím vydáním došlo v obchodním rejstříku ke změně zápisu sídla*) jsou sice formálními chybami z hlediska plnění povinností při označování účetních dokladů, nicméně z hlediska prokázání daňové povinnosti nemůže být o totožnosti subjektů přijímajících či poskytujících zdanitelné plnění pochyb. Pokud jde o správce daně vyžádané znalecké posudky z oboru písmoznalectví, je sice pravdou, že tyto posudky podpis V. R. na fakturách společnosti L. jednoznačně nepotvrdily, nicméně část posudkového závěru hovoří o vysoce pravděpodobné shodě podpisů na fakturách a na písemnosti z vazební věznice. Minimálně v tomto ohledu tedy znalecký posudek hovoří spíše pro závěr, že V. R. byl v přezkoumávaných kontraktech s žalobcem určitým způsobem činný. Navíc případný závěr o neuskutečnění některého z uplatněných plnění nelze *en bloc* přenášet na veškerá plnění od jednoho či druhého dodavatele.

Podobnou chybu učinili žalovaný a správce daně i při posouzení plnění vykazovaných fakturou od J. D. V tomto případě soud souhlasí s daňovými orgány potud, že osobou odpovědnou za dodávky vykazované předmětnými daňovými doklady ve skutečnosti nebyl J. D., ale Š. S.. To plyne zejména z toho, že J. D. již při podání svědecké výpovědi dne 11. 5. 2010 u Finančního úřadu v Hlinsku (*kteřá byla provedena pro účely jiného daňového řízení zcela nezávisle na daňové kontrole u žalobce*) potvrdil, že fungoval pouze jako vystavitel faktur a platební místo pro jiné subjekty, o jejichž činnostech prakticky nic nevěděl, čemuž přesně odpovídá i forma daňových dokladů, které posléze doložil žalobce, kdy na samotných fakturách je sice jako dodavatel veden J. D., nicméně na přiložených dodacích

listech je jako dodavatel označen Š. S.. Žalobce přitom ve svém vyjádření ze dne 19. 5. 2011 zmiňoval jako faktického dopravce materiálu právě Š. S., který se měl rovněž angažovat při telefonických objednávkách. Tvrdí-li žalobce, že J. D. poté navštívil jeho provozovnu v D. B. (*v žalobě je patrně omylem uvedeno „v D. J.“*), kde mu žalobcův zaměstnanec musel vypomoci s vystavením faktury za dodání zboží pro žalobce, pak právě tato skutečnost měla žalobci signalizovat, že J. D. se ve „svém“ podnikání patrně příliš neorientuje, když ani není schopen vyúčtovat platbu za své vlastní služby. Ačkoli z provedeného dokazování neplyne, že dodání zboží neproběhlo vůbec, je zřejmé, že nebylo provedeno J. D.. Zdanitelné plnění se tudíž neuskutečnilo v souladu s informacemi uvedenými na daňových dokladech. Za této situace je třeba opět připomenout výklad relevantní evropské judikatury, podle níž není přípustné, aby na základě vnitrostátní právní úpravy byl osobě povinné k dani odepřen nárok na odpočet DPH zaplacené za dodané zboží jen proto, že dodání zboží je vykazováno fakturou vystavenou dodavatelem, který je neexistujícím subjektem nebo jehož skutečnou totožnost nelze určit, s výjimkou případu, kdy je prokázáno, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že vykazované plnění bylo součástí podvodu na DPH (*srov. rozsudek Soudního dvora ze dne 22. 10. 2015, ve věci C-277/14 PPUH Stehcemp sp. j. Florian Stefanek, Janina Stefanek, Jaroslaw Stefanek proti Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi*). Nelze-li podle zmiňovaného výkladu odepřít nárok na odpočet v případě faktury vystavené dodavatelem, který neexistuje nebo jehož totožnost nelze určit, tím spíš nelze odepřít nárok na odpočet v případě faktury vystavené subjektem odlišným (J. D.) od skutečného dodavatele (Š. S.). Toto odepření by opět bylo možno pouze za situace, pokud by v průběhu daňového řízení vyšlo najevo, že žalobce věděl nebo měl vědět o aktivitách osob zneužívajících J. D. jako „bílého koně“. Touto otázkou se však žalovaný ani správce daně nezabývali. Žalovaný a správce daně proto pochybili, jestliže vyšli z úvahy, že k uskutečnění zdanitelného plnění nemohlo dojít jen proto, že deklarovaným dodavatelem ve skutečnosti nebyl J. D.

K výsledku projednání obou žalob lze tedy uvést následující shrnutí: Jakkoli zdejší soud kvituje, že daňové orgány odhalily podezřelé praktiky na straně subjektů vystupujících jako dodavatelé zdanitelných plnění, nemůže se ztotožnit s tím, že odpovědnost za tyto praktiky byla na základě nikoli zcela přesvědčivých důkazů přenesena na žalobce. V případě plnění vykazovaných fakturami společností M. a L. figurovaly v obchodních vztazích s žalobcem výlučně osoby zapsané v obchodním rejstříku jako jednatelé zmiňovaných společností (J. K. V. R.), přičemž z dokazování provedeného správcem daně nevyplynulo, že by žalobce již při uzavírání smluvních kontraktů mohl rozumně předvídat existenci podezřelých vztahů uvnitř společností M. či L. V případě plnění vykazovaných fakturou J. D., pak daňové orgány dovodily, že vůbec nedošlo k dodání zboží (na základě určení, že odpovědným dodavatelem byla jiná osoba než vystavitel faktury), a jen za to odepřeli nárok na odpočet, aniž se zabývali otázkou, zda žalobce věděl nebo musel vědět, že uvedené plnění bylo součástí podvodu ohledně DPH.

Po vrácení věci k novému projednání (§ 78 odst. 5 s. ř. s.) by proto měl žalovaný v daném směru provést doplňující dokazování, přičemž žalobcem nárokováný odpočet DPH nepřiznat pouze tehdy, pokud by z doplňujícího dokazování vyšlo najevo, že žalobce měl

a mohl při vyjednávání s osobami zastupujícími společnosti M. a L. zaznamenat určité podezřelé okolnosti nasvědčující podvodnému jednání dodavatelů. V rámci toho by měl žalovaný především důsledněji odlišit, co všechno může soukromý podnikatel o svých obchodních partnerech standardně odhalit z veřejně dostupných zdrojů, a stejně tak by měl i při případných výsleších svědků postupovat koncepčněji a dotazovat se na skutečnosti významné pro správné vyměření daně. Ohledně neuznaných plnění vykazovaných fakturami J. D. by měl žalovaný lépe přezkoumat, jestli došlo k plnění, a pokud ano, pak by se měl zabývat tím, zda žalobce věděl nebo s ohledem na objektivní skutečnosti musel vědět, že toto plnění je součástí podvodu na DPH. Podvodem na DPH přitom není bez dalšího jen uvedení poskytovatele plnění na daňovém dokladu, který je odlišný od osoby fakticky poskytující plnění podléhající DPH, jestliže tato záměna nemá vliv na výši daňové povinnosti, resp. nadměrného odpočtu.

O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci nebyl úspěšný. Žalobci, který byl ve věci úspěšný, přiznal soud náhradu nákladů řízení v celkové částce 38.912 Kč. Tato částka sestává ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 6000 Kč (2x3000) za obě žaloby a z odměny advokáta ve výši 32.912 Kč, jež zahrnuje čtyři úkony právní služby po 3.100 Kč učiněné v každé věci před jejich spojením ke společnému projednání [*převzetí a příprava zastoupení, sepsání žaloby, sepsání repliky a sepsání doplňujícího vyjádření dle § 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů*], čili celkem osm úkonů za obě spojené věci, dále z osmi paušálních částek jako náhrady hotových výdajů po 300 Kč podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu, vše (vyjma soudního poplatku) zvýšeno o částku 5.712 Kč odpovídající 21 % DPH z předchozích částek.

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

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

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

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

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

V Praze dne 18. prosince 2015

JUDr. Věra Šimůnková, v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost:
Božena Kouřimová