Číslo jednací: 31Af 75/2014 -102

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Marie Kocourkové a soudkyň JUDr. Magdaleny Ježkové a Mgr. Heleny Konečné ve věci žalobkyně společnosti **Ing. Martin Divišek, s.r.o.,** se sídlem v Chlumci nad Cidlinou, Zapečská 68/II, zastoupená společností Rambousek a partner, a.s., se sídlem v Praze 3, Křišťanova 4, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem v Brně, Masarykova 427/31, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 8. 2014, č.j. 20168/14/5000-14301-706470, **t a k t o :**

I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 8. 2014, č.j. 20168/14/5000-14301-706470, s e z r u š u j e a věc se žalovanému v r a c í k dalšímu řízení.

II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni náklady řízení ve výši 17 524 Kč do rukou jejího zástupce do osmi dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou žalobou namítala žalobkyně nezákonnost shora identifikovaných rozhodnutí, kterými žalovaný zamítl její odvolání do dodatečných platebních výměrů Specializovaného finančního úřadu na DPH za zdaňovací období leden, únor, březen a květen roku 2009 a změnil dodatečný platební výměr Specializovaného finančního úřadu za zdaňovací období červenec 2009.

I. <u>Obsah žalobních námitek</u>

Žalobkyně uvedla, že u ní byla zahájena daňová kontrola za zdaňovací období červenec až prosinec 2009 dne 16. 9. 2011 a daňová kontrola za zdaňovací období leden až červen 2009 dne 25. 11. 2011. Prvoinstanční orgán nejprve zpochybnil dodávky pohonných hmot (dále též „PHM“) vůbec a tvrdil, že se jednalo pouze o fakturované dodávky bez podložení skutečným oběhem PHM. Poté, co žalobkyně

stáčecími lístky, knihami jízd, výpisy z mýtných bran a dalšími jednoznačnými důkazy prokázala fyzickou existenci PHM i materiální základ uskutečněných zdanitelných plnění, přišel prvoinstanční orgán s dalším důvodem pro neuznání nároku na odpočet. Tomu také prvoinstanční orgán podřídil veškeré rozsáhlé dokazování a vyvodil příslušné skutkové závěry, zejména že TRAFORD s.r.o. (dále též „TRAFORD“) na základě smluv uzavřených s žalobkyní uskutečnil předmětná zdanitelná plnění ve prospěch žalobkyně, u nichž nebyla společností TRAFORD řádně přiznána a odvedena daň. Žalovaný rozhodnutí prvoinstančního orgánu zrušil a vydal tři nová rozhodnutí, přičemž žalobkyně brojí pouze proti dvěma, neboť třetí rozhodnutí prvoinstančního orgánu zcela ruší. V napadených rozhodnutích přichází žalovaný se zcela novým, v pořadí již třetím důvodem, proč vyměřuje daň z přidané hodnoty ve zcela odlišné výši, kdy nezpochybňuje fyzické dodání zboží, ale zpochybňuje prokázání dodání právě společností TRAFORD, ačkoli právě toto prvoinstanční orgán potvrdil. Navíc je, jak žalobkyně zdůraznila, evidentní, že v nastíněném řetězci dodavatelů nedošlo ke zkrácení daně. V posuzované věci tak nejde jen o vyslovení odlišného právního závěru, ale o zcela odlišné skutkové posouzení věci a zjevně i odlišné hodnocení důkazů se zcela jinou daňovou povinností.

Žalobkyně pro upřesnění uvedla, že společnosti uvedené v žalobě nejsou dále specifikovány, protože se předpokládá, že ze spisu je zřejmé, o jaké společnosti se jedná, a v žalobě jsou používány jejich názvy ve shodě s daňovým spisem.

1) <u>Nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí</u>

Žalobkyně konstatovala, že správce daně používal alternativní způsob doměření daně, tedy vedle hlavního důvodu doměření měl pro případ, že by žalobkyně unesla svoje důkazní břemeno, zařazen z důvodů jistoty ještě další důvod. V napadeném rozhodnutí postupoval žalovaný shodným způsobem. Na jednu stranu se tedy žalovaný neztotožnil s názorem prvoinstančního orgánu, na straně druhé i v napadeném rozhodnutí ponechal shodný alternativní důvod pro doměření daně, tj. vědomou účast na daňovém podvodu, kterou ovšem neprokazuje a ani tento závěr neodůvodňuje. Takový způsob žalobkyně odmítá. Zdůraznila, že vzhledem k tomu, že z napadeného rozhodnutí nelze seznat, co je důvodem pro nepřiznání nároku na odpočet daně, zda jeden či druhý důvod, eventuálně oba, považovala napadené rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro jeho nesrozumitelnost i nedostatečné odůvodnění.

Žalobkyně uvedla, že navrhla žalovanému provedení následujících důkazů, s tím, že zároveň odůvodnila, co chce tímto důkazem osvědčit. Konkrétně to bylo:
- Výzva příslušné bance k předložení výpisů čísla účtu 43-2017910237/0100 (Komerční banka) společnosti TRAFORD, ze kterých vyplyne, že na účet této společnosti přicházely finanční prostředky od žalobkyně.
- Účetnictví firmy TRAFORD, které má v držení Policie ČR včetně skladových karet, jak je uvedeno ve zprávě o daňové kontrole na str. 24.
- Výslech P. H. zaměřený na obchody žalobkyně a společnosti TRAFORD, když P. H. v úředním záznamu o podaném vysvětlení ze dne 18. 2. 2010 uvedl, že účetnictví společnosti TRAFORD bylo vedeno dále i po zmizení pana P., a nachází se na adrese ….; svědek není nezvěstný, neboť se dostavuje k soudním jednáním a může potvrdit obchody prováděné mezi žalobkyní a společností TRAFORD i se vyjádřit k osudu účetnictví; při posledním výslechu se správce daně zcela nepřípadně zaměřil

převážně na zjištění skutečností týkajících se společnosti NORDANER. Jako důkaz, že pan P. H. obchody se společností TRAFORD potvrdí, přiložila žalobkyně jeho prohlášení, které poskytl P. H. na žádost žalobkyně v souvislosti s probíhajícím trestním řízením s odůvodněním, že plně odpovídá skutečnému stavu tak, jak jej od počátku prezentuje při své obhajobě před soudem, aniž by jeho tvrzení byla dosud jinými důkazy vyvrácena.
- Výslech svědka D., jednatele společnosti Mereza s.r.o., který vedl společnosti TRAFORD účetnictví i po zmizení pana P. a může správci daně sdělit, zda nemá kopie účetnictví společnosti TRAFORD, protože uvedl, že účetnictví bylo vedeno v programu Pohoda, a lze předpokládat, že má k dispozici kopie účetnictví společnosti TRAFORD.
- Výslech svědkyně Č. R., fakturantky firmy TRAFORD. Adresa pro předvolání zjistitelná ze spisu 2T 11/2013 Městského soudu v Praze 2 Spálená 2, dále jen „Spis“, výslech svědkyně Z. K. , fakturantky firmy TRAFORD, výslech svědkyně P. R. , fakturantky a účetní firmy TRAFORD, výslech svědka P. B. , fakturanta firmy TRAFORD, výslech svědka A. Č., dispečera obchodního oddělení žalobkyně, výslech svědka P. B., zaměstnance obchodního oddělení žalobkyně, výslech svědkyně H. Š., fakturantky žalobkyně, výslech svědkyně M. J., zaměstnankyně obchodního oddělení žalobkyně, výslech svědkyně M. P., fakturantky žalobkyně, výslech svědkyně M. J., účetní žalobkyně, výslech svědka T. D., vedoucího obchodního oddělení žalobkyně, výslech jednatele žalobkyně M. D.. Jejich předvoláním chtěla žalobkyně prokázat, že objednávala a kupovala zboží od společnosti TRAFORD.
- Výslech již vyslýchaného svědka pana M., kterým chtěla prokázat, že v obchodu s PHM jsou běžné traťové dodávky, přičemž každý z účastníků se stává jak vlastníkem z hlediska soukromého práva, tak ekonomickým vlastníkem.
- Výslech již vyslýchaného svědka pana V., kterým chce žalobkyně prokázat, že v obchodu s PHM jsou běžné traťové dodávky, přičemž každý z účastníků se stává jak vlastníkem z hlediska soukromého práva, tak ekonomickým vlastníkem.
- Výslechy řidičů cisteren žalobkyně, příp. jeho smluvních dopravců, popř. zákazníků, kteří potvrzovali přijetí zboží do cisteren, a jejichž osobní údaje budou doplněny po dohodě s odvolacím finančním ředitelstvím.
- Doklady prokazující běžný postup obdobných obchodní případů prodeje „na dlouhou ruku“ (ČEPRO, Paramo, Slovnaft, Eni, British Petroleum apod.)

Žalobkyně konstatovala, že žalovaný tyto důkazy neprovedl pro nadbytečnost, neboť dle jeho názoru by prokázaly pouze formálně deklarovaný stav, ale ten je znám a ani jeden z těchto důkazních prostředků by neprokázal, že do daného řetězce skutečně vstoupil dodavatel TRAFORD. Žalobkyně zdůraznila, že však již při návrhu těchto důkazů sdělila žalovanému, co jimi chce prokázat. Žalobkyně nemá jinou možnost jak prokázat žalovanému uzavření perfektní kupní smlouvy s TRAFORD tím, že zboží objednávala v daných případech právě a jenom u společnosti TRAFORD, že s touto společností sjednávala kupní cenu zboží, právě a jenom tato společnost její objednávku akceptovala, že pracovníci této společnosti ji informovali o tom, kde bude zboží nakládáno a také o tom, že žalobkyně nikdy předem nevěděla, kdo je předchozí vlastník tohoto zboží. Pokud žalovaný veškeré navržené důkazy paušálně odmítl, aniž by jednotlivě přesvědčivě svůj postup odůvodnil, učinil svoje rozhodnutí nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů a zároveň podstatným způsobem porušil procesní předpisy upravující dokazování.

Žalobkyně uvedla, že žalovaný v rámci dvou bodů napadeného rozhodnutí má nejprve za prokázané neodvedení daně pouze za květen, aby bez jakéhokoli odůvodnění následně konstatoval, že daň nebyla odvedena i v jiných zdaňovacích obdobích. To dle žalobkyně nasvědčuje tomu, že žalovaný hodnotí skutečnosti dle vlastní potřeby, nikoli podle skutečných důkazů, je toto zásadní tvrzení žalovaného nepřezkoumatelné jak pro nesrozumitelnost, tak i pro nedostatek důvodů.

Žalobkyně dále zdůraznila, že ani znalec ani prvoinstanční správce daně předmětné prodeje nezpochybnili. Žalovaný však tyto obchody vyhodnotil jako neuskutečněné, a přitom z napadeného rozhodnutí nelze seznat jakoukoli úvahu, proč tyto důkazy hodnotil odlišně, zda je vůbec hodnotil a proč dospěl ke zcela odlišnému závěru než prvoinstanční správce daně. Rozhodnutí proto označila za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost i nedostatek důvodů. Dále uvedla, že aby byl narušen principu neutrality, jak uvádí žalovaný v bodech [47] a [48] napadeného rozhodnutí, tak by musely společnosti TRAFORD a FINCOM současně uplatnit nárok na odpočet a současně neodvést daň na výstupu. Žalovaný však skutečnosti týkající se uplatnění nároku na odpočet neuvádí, čímž činí napadené rozhodnutí nepřezkoumatelným pro nesrozumitelnost i nedostatek důvodů. Dále je dle žalobkyně z napadeného rozhodnutí nezjistitelné, proč v bodu [49] napadeného rozhodnutí je uvedeno, že „by bylo důvodné se domnívat, že odvolatel věděl či vědět mohl, že je součástí daňového podvodu“, když v následujícím bodu [50] je potom uvedeno, že z indicií popisovaných správcem daně nelze dovodit, že žalobkyně o podvodu věděla či mohla vědět. Správce daně tak v podstatě neprokazuje nejen vědomí žalobkyně o účasti na podvodu, ale dokonce ani jednoznačnou existenci daňového podvodu samotného. Opět se jedná o závažnou skutečnost, která činí napadené rozhodnutí nepřezkoumatelným pro nesrozumitelnost i nedostatek důvodů.

Dále žalobkyně napadenému rozhodnutí vytkla, že žalovaný v jeho bodu [46] konstatoval, že cisterna, která vezla z daňového skladu předmětná přijatá plnění, ve chvíli opuštění daňového skladu a propuštění do volného daňového oběhu společnosti FINCOM, patřila v 90 % žalobkyni a ve zbytku jeho smluvnímu přepravci. Žalovaný neuvedl, zda se jeho teorie o právním jednání, kterou vytvořil, vztahuje i na zmíněných zbylých 10 % dodávek, či nikoli. Z napadeného rozhodnutí není zřejmé, zda podle této teorie žalovaného byla žalobkyně vůbec ekonomickým vlastníkem. Vzhledem k tomu, že se toto nedá z napadeného rozhodnutí zjistit, považovala žalobkyně napadené rozhodnutí i z tohoto důvodu za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost i nedostatek důvodů.

Za zcela zásadní porušení rozhodovacího procesu považovala žalobkyně skutečnost, že z napadeného rozhodnutí není vůbec zřejmé a rozpoznatelné, které důvody, tvrzení či skutkové závěry prvoinstančního orgánu žalovaný akceptoval, a které nikoli. Napadené rozhodnutí tak označila za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost i nedostatek důvodů.

Žalobkyně nesouhlasila s postupem žalovaného, který odmítl výslechy svědků, zaměstnanců společnosti TRAFORD a výslech svědka pana H., s tím, že je osobou trestně stíhanou a poskytoval by svědectví sám sobě, což je údajně v rozporu s § 96 odst.1 zák. č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Uvedla, že by se jednalo především o prokázání

skutkových okolností při obchodech mezi ní a společností TRAFORD. Žalovaný se však vůbec nevypořádal s tím, zda ze stejných důvodů, tj. z důvodů trestního stíhání a poskytování svědectví sám sobě, vyloučil i svědectví zaměstnanců společnosti TRAFORD, se kterými žalobkyně obchod uzavírala a organizovala. Napadené rozhodnutí je tak opět pro nedostatek důvodů nepřezkoumatelné.

Žalobkyně uvedla, že nikdy neprováděla traťové dodávky z důvodů zakrývání daňových podvodů, a proto nikdy takto důvod traťových dodávek neodůvodňovala. Toto tvrzení žalovaného je tedy nepřezkoumatelné. Žalobkyně mnohokrát vysvětlovala správci daně, a vysvětloval to i svědek M., že při obchodu s PHM je obvyklé, že výrobce vyprodá celou svoji výrobní produkci jinému subjektu a ten zase např. polovinu zboží, které je schopen poskytnout jinému subjektu. Je pochopitelné, že cena za celou produkci nebo její polovinu se potom odlišuje od ceny za jednu cisternu. Proto je zcela běžné, že PHM koupené napřímo od jednoho dodavatele mají vyšší cenu než přes několik jiných dodavatelů, kteří mají ale uzavřeny smlouvy na velké objemy. Je to dáno i tím, že pokud má někdo zajištěn prodej prakticky celé produkce, tak na zbylou část může nasadit vyšší cenu, neboť již nejde do takového rizika, jako subjekt, který potřebuje prodat mnohonásobné množství. Žalovaný v napadeném rozhodnutí neuvedl, které skutečnosti má za prokázané a které důkazy z prvoinstančního řízení hodnotil, a které nikoli. Nejenomže tak porušil ustanovení § 115 odst. 2 resp. § 88 odst. 4 daňového řádu, což je namítáno v následujících bodech, ale dále tak učinil svoje tvrzení nepřezkoumatelným pro nesrozumitelnost i nedostatek důvodů, když uvádí zjevné nepravdy, které byly v prvoinstančním řízení již vyvráceny.

2) <u>Procesní pochybení</u>

a) Žalobkyně dále uvedla, že daňový subjekt má při projednání zprávy o daňové kontrole, která je podkladem pro platební výměry, určitá práva, konkrétně zakotvená v § 88 daňového řádu. Správce daně však v jejím případě tato práva nerespektoval, což bylo jedním z mnoha odvolacích důvodů. Žalovaný se s těmito důvody nevyrovnal, daň stanovil zcela odchylně od důvodů, na základě kterých doměřil daň správce daně. Žalobkyně vyslovila přesvědčení, že § 115 odst. 2 daňového řádu může použít žalovaný pouze tehdy, pokud dochází ke změně právního názoru, ale skutkové okolnosti zůstávají shodné. V projednávané věci však žalovaný neuznal důvody, pro které byla doměřena daň, a důvody, které potom nově shledal, neměly nic společného s původními důvody správce daně. Žalobkyně zdůraznila, že v posuzované věci tak nejde jen o vyslovení odlišného právního závěru, ale o zcela odlišné skutkové posouzení věci a zjevně i odlišné hodnocení důkazů a dochází ke zcela novému stanovení daně. V takovém případě by měl žalovaný dodržet pravidla stanovená v § 88 daňového řádu pro prvoinstanční orgán. Žalobkyně tak dovodila, že pokud žalovaný vyměřuje daň na základě zcela jiných skutečností než prvoinstanční orgán, musí být minimálně dodržena práva uvedená v § 88 daňového řádu.

b) Dále žalobkyně uvedla, že jí správce daně nepředložil přepracovaný výsledek kontrolního zjištění k vyjádření a následně projednal zprávu o daňové kontrole pouze do strany 8 z jejích 83 stran. Správce daně při projednávání 8. strany zprávy o daňové kontrole však projednávání ukončil, ačkoli byla ze strany žalobkyně přímo při ukončení projednání zprávy citovaná judikatura, kterou

prvoinstanční orgán svým postupem porušil. Tím, že žalovaný ukončil projednávání daňové zprávy v její jedné desetině, nemohl zjistit správně skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Z těchto důvodů potom žalovaný de facto zrušil rozhodnutí prvoinstančního orgánu a nahradil ho odlišným, de iure došlo k úpravě napadených rozhodnutí. Je zřejmé, že neprojednáním zprávy o daňové kontrole došlo k procesnímu pochybení žalovaného, neboť žalovaný seznal zcela odlišné důvody pro doměření daně a tyto důvody již s ní nebyly ve smyslu § 88 daňového řádu projednány. Tím došlo ke zkrácení subjektivních práv žalobkyně, které mohlo mít (či spíše nepochybně mělo) za následek nezákonnost rozhodnutí.

c) Žalobkyně dále vyslovila přesvědčení, že přes výhrady uvedené v předchozím bodu nebyla dodržena ani práva uvedená v § 115 odst. 2 daňového řádu. V bodě 3 Seznámení je ostatně uveden stručně výčet správcem daně uváděných důvodů, a to nekontaktnost dodavatele (míněno zřejmě statutárního zástupce TRAFORD), jednání p. P. H. za více společností, nízké nákupní ceny PHM, exekuční příkaz vydaný na dodavatele TRAFORD, absence písemných smluv, ztrátovost obchodování u dodavatele, špatná finanční situace společnosti FINCOM. Tomu také prvoinstanční orgán podřídil veškeré rozsáhlé dokazování a vyvodil příslušné skutkové závěry, zejména že TRAFORD na základě smluv uzavřených s žalobkyní uskutečnil předmětná zdanitelná plnění v její prospěch, u nichž TRAFORD řádně nepřiznal a neodvedl daň. Z napadeného rozhodnutí je však zjevné zcela odlišné skutkové posouzení, když v podstatě žalovaný zpochybnil postavení TRAFORD coby dodavatele žalobkyně a tedy poskytovatele předmětného plnění. Důvod, který žalovaný k vyslovení takových zásadních pochybností vedl, je sice v seznámení stručně uveden, a to včetně nově provedených důkazů, nicméně takový postup by byl možný pouze v prvostupňovém řízení před vyhotovením zprávy o daňové kontrole. Je totiž popřením drtivé většiny tvrzení a závěrů ve zprávě uvedených, přičemž žalobkyně nemůže seznat, které již dříve hodnocené důkazy má za řádně provedené i žalovaný, jaké skutečnosti jimi má na rozdíl od správce daně za prokázané a jaké nikoliv. V posuzované věci tak nejde jen o vyslovení odlišného právního závěru, ale o zcela odlišné skutkové posouzení věci a zjevně i odlišné hodnocení důkazů. Aby žalobkyně mohla dostát své důkazní povinnosti, zejména doplnit svá tvrzení a navrhnout tomu odpovídající důkazy, musí znát, které předložené důkazy osvědčil žalovaný jako důkaz, jak je hodnotil jednotlivě a jak v souvislostech. Pro žalobkyni tak bylo velmi složité, ne-li nemožné, odhadnout rozsah doplňujících tvrzení a návrhů důkazů, jimiž má pochybnosti žalovaného rozptýlit. Žalovaný připomenul, že v komentáři k § 115 daňového řádu je uvedeno že: *„Seznámení musí být provedeno jasně, srozumitelně a především konkrétně. Musí tedy obsahovat nejen uvedení konkrétních provedených důkazů, ale především jejich hodnocení, která z nich jednotlivě i v jejich vzájemné souvislosti lze dovodit pro zjištění skutkového stavu. Tuto povinnost odvolací orgán nesplní, pokud by pouze souhrnně odkázal na provedené důkazy a popsal nová skutková zjištění, aniž by ze seznámení byla patrna hodnotící úvaha odvolacího orgánu o provedených důkazech….. Seznamovací povinnost se vztahuje na všechna nová skutková zjištění, která mají vliv na posouzení zákonnosti napadeného rozhodnutí. Odvolací orgán si proto nemůže vybrat jen některá skutková zjištění, která považuje za podstatná, a ta méně významná ponechat až do odůvodnění rozhodnutí o*

odvolání; v takovém případě by svoji zákonnou seznamovací povinnost řádně nesplnil a zatížil by odvolací řízení vadou, která mohla mít vliv na zákonnost následného rozhodnutí o odvolání. Totéž platí i o uvedení a hodnocení všech důkazů, které měly vliv na utváření nových skutkových zjištění….Toto seznámení tak je jakýmsi „předběžným odůvodněním“ rozhodnutí, které odvolací orgán hodlá následně vydat. Obdobně musí odvolací orgán postupovat, pokud hodlá své rozhodnutí postavit na právním názoru odlišném od právního názoru správce daně prvního stupně, a který ovlivní rozhodnutí o odvolání v neprospěch odvolatele.“

Žalobkyně zdůraznila, že již z bodu 30 seznámení vyplývá, že se nejedná o konečné seznámení, když se žalovaný dosud nevyjádřil k důvodům, proč netrvá na nepřiznání nároku na odpočet daně u přijatých plnění, když k tomu žalovaný uvádí: „Blíže se k věci vyjádří odvolací orgán v samotném rozhodnutí o odvolání za zdaňovací období srpen a září 2009“.

Žalobkyně zároveň zdůraznila, že se ani ze zprávy o daňové kontrole ani ze seznámení nedozvěděla hodnocení řady důkazů. Dodnes proto netuší, jak žalovaný hodnotil výpovědi svědků B. D. a P. H., rovněž absentuje hodnocení úředního záznamu o podaném vysvětlení na Policii podezřelého P. H. Přitom pro navržení dalších důkazních prostředků je přímo klíčové vědět, proč nevzal žalovaný v úvahu výpovědi svědků, kterých se mimochodem ptal žalovaný více na společnost NORDANER, a společnosti TRAFORD se týkaly otázky jen okrajově. Doplňující otázky nemohla klást v této věci ani žalobkyně, protože v té době nemohla tušit, že žalovaný orgán zpochybní dodávky PHM, které správce daně uznal za prokázané. Příhodná není ani argumentace judikátem Nejvyššího správního soudu č.j. 7 Afs 85/2013-33, protože v tomto případě nejsou skutkové okolnosti případů obdobné. Jednak byla nezvratně prokázána fyzická existence zboží, jednak probíhaly fyzicky platby přímo na bankovní účet fakturou označeného dodavatele TRAFORD a rovněž svědek zastupující účetní společnost obsluhující TRAFORD ani osoba jednající jménem dodavatele TRAFORD nezpochybnila dodávky PHM právě společností TRAFORD. Ze seznámení není zřejmé nejenom to, proč tato tvrzení nevzal žalovaný jako důkaz, ale ani zda se těmito důkazy vůbec zabýval. Rovněž se žalovaný nezabýval otázkou, proč prvoinstanční orgán vystavil žalobkyni poddlužnický exekuční výměr na úhradu dodávek PHM společností TRAFORD, když nyní tyto dodávky zpochybňuje. Není tedy pravdou, jak uvádí žalovaný v seznámení, že dodávky do společnosti TRAFORD jsou doloženy pouze předložením formálních listinných prostředků. Napadené rozhodnutí tak podstatně porušuje ustanovení o řízení před správcem daně, které mohlo mít (či spíše nepochybně mělo) za následek nezákonnost rozhodnutí.

d) Žalobkyně zdůraznila, že aby mohl žalovaný odmítnout nárok na odpočet, tak musí prokázat, že o podvodu věděla, či vědět musela. Důkazní břemeno v tomto případě leží na žalovaném. Odkázala přitom na ustálenou judikaturu Soudního dvora Evropské unie, (dále jen „SDEU“), dle níž je to právě a výhradně správce daně, který prokazuje účast daňového subjektu na daňovém podvodu. V daném případě však žalovaný v bodu [50] napadeného rozhodnutí popírá, že by na základě konkrétních skutečností bylo možno dovodit, že žalobkyně mohla o podvodu vědět. V následujícím bodu [53] sice

tvrdí, že o podvodu věděla či mohla vědět, ale nijak to ani nezdůvodňuje, natož, aby tuto skutečnost prokazoval. Postup žalovaného je tedy v rozporu s ustálenou judikaturou SDEU. Napadené rozhodnutí tak podstatně porušuje ustanovení o řízení před správcem daně, které mohlo mít (či spíše nepochybně mělo) za následek nezákonnost rozhodnutí. Žalobkyně rovněž podotkla, že ohledně jejího případného vědomí o protiprávním jednání P. H. a s ním spojených osob probíhalo rozsáhlé šetření Policie ČR včetně dlouhodobých odposlechů telefonních hovorů. Policie po pečlivém šetření dospěla k závěru, že žalobkyně (ani žádná s ní spojená osoba) o jednání P. H. neměla žádné povědomí a nijak se ho neúčastnila.

e) Žalobkyně uvedla, že žalovaný odmítl provést výslech svědka a navržené důkazy a přitom v napadeném rozhodnutí uvádí, že sporná skutečnost nebyla v řízení prokázána jinak, než předložením formálních listinných důkazních prostředků, což je pro prokázání souladu se skutečným stavem nedostačující. Postup žalovaného, kdy zkonstatuje nedostatečnost důkazů a důkazy, které by to nahradily, odmítne, je dle žalobkyně zřejmým porušením § 1 odst. 2 daňového řádu, kdy mu nejde o zjištění skutečného stavu, ale pouze o doměření daně za každou cenu. Napadené rozhodnutí tak podstatně porušuje ustanovení o řízení před správcem daně, které mohlo mít (či spíše nepochybně mělo) za následek nezákonnost rozhodnutí.

f) K odmítnutí navržené svědecké výpovědi P. H. žalobkyně uvedla, že tato osoba je osobou trestně stíhanou, nikoli osobou odsouzenou. Platí zde presumce neviny, takže žalovaný nemá právo odmítnout jeho výpověď. Navíc, uvádí-li žalovaný rozpor mezi daňovými přiznáními a tím, co tvrdí, tak už jen z tohoto důvodu bylo jeho předvolání jako svědka nezbytné, aby tyto pochybnosti žalovaného svědek vyvrátil. Jestliže žalovaný v napadeném rozhodnutí 92krát použije jméno pana H., prvoinstanční orgán správce daně ho vyslechne toliko v rámci právního názoru, který je však posléze zrušen, tak je jeho postup jistě v rozporu s § 1 odst. 2 daňového řádu. Napadené rozhodnutí tak podstatně porušuje ustanovení o řízení před správcem daně, které mohlo mít (či spíše nepochybně mělo) za následek nezákonnost rozhodnutí.

3) <u>Přenos důkazního břemene</u>

Žalobkyně uvedla, že žalovaný připouští, že buď přímo doložila, nebo přinejmenším navrhla důkazy, prokazující, že zboží bylo nakoupeno od společnosti TRAFORD. Přesto žalovaný v bodu [46] napadeného rozhodnutí uvedl, že v řízení nebyl předložen dostačující důkazní prostředek, který by doložil soulad formálně deklarovaného stavu se skutečností. Žalobkyní navržené další důkazy však žalovaný odmítl. Je tedy zřejmé, že žalovaný posoudil právní jednání odlišně a jakýkoli důkaz, který by prokazoval opak, odmítá. Podle judikatury může žalovaný odmítnout, a s tím není se žalobcem v rozporu, jako jediný důkaz daňový doklad. Pokud však žalobce navrhne důkazy prokazující řádné uzavření kupní smlouvy i její následnou realizaci, tedy objednávku, dohodu o ceně, dohodu o množství, informaci o nakládce, přehledné finanční toky, tak nelze tvrdit, že žalobkyně neunesla svoje důkazní břemeno. Žalobkyni je známo, že ji žalovaný nemusí informovat o tom, jaké další důkazy by měl předložit, na druhou stranu by mělo být posouzeno, zda existuje vůbec nějaký rozumný a splnitelný důkaz, kterým by mohla žalobkyně názor

žalovaného vyvrátit. Dle žalobkyně tak přešlo důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 daňového řádu na žalovaného, který nyní musí prokázat svoji fikci o tom, že skutečný obsah právního jednání byl odlišný.

4) Nesprávně zjištěný skutkový stav a hmotněprávní pochybení

Žalobkyně upozornila, že žalovaný se při svém výkladu pojmu „ekonomické vlastnictví“ odchyluje od zákona i ustálené judikatury. Ekonomickým vlastníkem pro účely DPH je ten, kdo se zbožím může nakládat a disponovat s ním jako vlastník. Žalovaný se ovšem mylně domnívá, že musí mít zboží ve fyzickém držení. Tento názor odporuje běžné praxi, kdy prodávající prodá zboží, které si kupující vyzvedne přímo u výrobce. Pro ekonomické vlastnictví je důležité, kdo zboží objednává, kdo sjednává cenu a množství a kdo zboží přímým či nepřímým zbožím ovládá. To, že žalovaný tyto principy ignoruje, svědčí z jeho tvrzení v bodu AD 30. Sám žalovaný tedy předpokládá, že zaměstnanci společnosti TRAFORD by potvrdili, že zboží u nich objednávala žalobkyně, s ní sjednávali cenu, množství a způsob dopravy. Současně předpokládá, že by potvrdili, že toto zboží objednávali u jiného dodavatele. Předpokládá i to, že by potvrdili, že žalobkyně uhradila zboží na účet společnosti TRAFORD a jeho zaměstnanci potom hradili toto zboží svým dodavatelům, a to vše za potvrzení toho, že žalobkyně předem nevěděla, kdo bude dodavatelem. Navrženými důkazy by bylo prokázáno (a správcem daně nevyvráceno), jak žalobkyně zdůraznila, že o uzavření kupní smlouvy jednala výhradně s TRAFORD a tedy jedině tato společnost jí umožnila nakládat se zbožím. Za všech těchto okolností však žalovaný zastává názor, že společnost TRAFORD nebyla ekonomickým vlastníkem zboží, protože předchozí dodavatel stáčel zboží přímo do cisteren žalobkyně nebo do cisteren, které zajišťovala. Pokud by soud připustil tento výklad ekonomického vlastnictví, tak lze zpochybnit 90 % velkoobchodních prodejů, kdy velkoobchod prodá zboží a zákazník se zboží vyzvedne přímo u výrobce, či 100 % prodejů zcela běžných v zahraničním obchodě, kdy dochází k prodeji zboží, a to i několikanásobnému, během jeho přepravy na lodi či jiném dopravním prostředku. Žalobkyně zdůraznila, že je nutno zkoumat, zda měla společnost TRAFORD právo si zboží ponechat a žalobkyni ho neprodat, kdo s ní uzavíral kupní smlouvu, kdo s žalobkyní sjednával cenu a kdo jí určoval, kde zboží naloží. Žalovaný se domnívá, že společnost TRAFORD nemohla se zbožím disponovat, protože bylo stočeno přímo do cisterny žalobkyně, v případě složení do cisterny jiného vlastníka tuto otázku neřeší, což se však nezakládá na pravdě, protože pokud by společnost TRAFORD nedala společnosti FINCOM pokyn k tomuto složení, a pokud by předem neinformovala žalobkyni o místě nakládky, tak by k obchodu nikdy nemohlo dojít. Žalobkyně opakovaně žalovanému (dokonce i správci daně v prvním stupni řízení) podrobně objasnila způsob uzavření perfektní kupní smlouvy se společností TRAFORD, které ve svém vyjádření popsala následujícím způsobem:

„Pokud jde o prokázání nabytí zboží právě od TRAFORD, rekapituluje žalobkyně obvyklý postup při uzavírání jednotlivých obchodních transakcí, přičemž je namístě v řadě prvé popsat tři fáze tohoto procesu, a to sjednání základních parametrů, následné právně formální uzavření perfektní kupní smlouvy a konečně realizaci samotné dodávky. První fáze spočívala ve sjednání rámcových objemů, termínů, ceny a místa naložení zboží (dále jen PHM), kde z již provedených důkazů jednoznačně vyplynulo, že za žalobkyni jednal ve věci pověřený zaměstnanec T. D. a za TRAFORD pověřený zaměstnanec P. H. Tato fáze probíhala prakticky výhradně telefonicky a obě strany se vždy deklarovaly jako oprávnění zástupci právě a jenom zmíněných subjektů, tedy žalobkyně a TRAFORD. Je třeba konstatovat, že pouze na

základě první fáze nebylo možno obchod realizovat. Druhou a třetí fázi již zajišťovala řada dalších zaměstnanců na obou stranách (viz navržení svědci) v následující podrobné specifikaci jednotlivých kroků:
- Žalobkyně svými zaměstnanci vystavila objednávku, obsahující přesné označení objednatele (= strana kupující, odběratel), požadovaný druh PHM, jeho množství, cenu za jednotku, reg. zn. přepravujícího vozidla, řidiče a předpokládaný termín nakládky.
- Objednávka byla adresována a elektronicky odeslána do sídla TRAFORD.
- Žalobkyně svými zaměstnanci telefonicky ověřila doručení objednávky a připravenost TRAFORD k její akceptaci.
- TRAFORD na důkaz akceptace objednávky vystavil „předběžnou“ akceptační fakturu obsahující všechny podstatné údaje – specifikaci dodavatele (=strana prodávající), druh PHM, množství, termín dodání, cenu za jednotku, daň a cenu celkově.
- TRAFORD elektronicky odesílá akceptační fakturu do sídla žalobkyně.
- Žalobkyně hradí na základě akceptační faktury zálohu (5-100% kupní ceny) a telefonicky avizuje platbu do sídla TRAFORD.
- Autocisterna zajištěná žalobkyní se dostaví do výdejního místa a po naložení provádí žalobkyně online platbu zbylé části kupní ceny a cisterna je propuštěna z výdejního místa.
- TRAFORD odesílá originální řádný daňový doklad do sídla žalobkyně a ta uzavírá účetní případ.

K uzavření perfektní kupní smlouvy tak dojde naplněním uvedených bodů, resp. okamžikem doručení akceptační faktury, a to způsobem předvídaným platnými právními předpisy, zejména občanským zákoníkem ve znění platném v době uzavření smlouvy a rovněž tehdy platným zákoníkem obchodním.

Není přitom zřejmé, zda vzal žalovaný v úvahu všechny tyto fáze, eventuálně kterou z nich rozporuje zejména za okolností, kdy žalobkyně nikdy nejednala o předmětných dodávkách PHM s jiným subjektem než s TRAFORD, byla nepochybně kupní smlouva uzavřena právě s tímto subjektem a ten také umožnil žalobkyni nakládat se zbožím v pozici vlastníka. Protože daňový sklad, který obstarával výdej PHM a jeho stočení do autocisterny zajištěné žalobkyní, vždy zásadně vydával PHM, aniž by byl předtím jakkoliv v kontaktu s žalobkyní, musel konkrétní dispoziční údaje obdržet právě a jenom od TRAFORD, resp. od případného předcházejícího subjektu v obchodní posloupnosti (např. FINCOM). Žalobkyně tak již z uvedeného považuje za prokázaný okamžik nabytí zboží i jednoznačné určení jeho dodavatele – společnost TRAFORD. Ze seznámení ani nelze zjistit, jestli tedy žalovaný popírá řetězec popsaný v bodu 20 seznámení, když uvádí, že „ve vztahu k předmětným přijatým plněním nevznikly pochybnosti“. Uvedený popis skutkového stavu považuje žalobkyně za jediný správný, když akcentuje, že postup plně respektuje hmotněprávní předpisy, jimiž se předmětný obchod řídí. Není proto možné, aby za právně souladného skutkového stavu dospěl žalovaný k závěru, že k nabytí zboží nemohlo dojít jen proto, že TRAFORD fyzicky zboží „nepředal“ žalobkyni, ale v podstatě takovým úkonem pověřil svého dodavatele, resp. dokonce dodavatele předchozího.

Žalobkyně zdůraznila, že uvedený skutkový stav týkající se uzavření smlouvy s TRAFORD doložila správci daně objednávkami, akceptačními fakturami, výpisy

plateb, originály daňových dokladů a navrhla i provedení řady důkazů dalších. Pokud žalovaný přesto, že považoval otázku nabytí zboží od TRAFORD za stěžejní pro posouzení nároku žalobkyně, daný skutkový stav co do již předložených důkazů nezkoumal a další navržené důkazy bez bližšího zdůvodnění odmítl, porušil nejen předpisy procesní, ale zatížil řízení fatální vadou spočívající v nesprávně zjištěném skutkovém stavu (odchylném od obsahu spisu a vyžadujícím zásadní doplnění) a rovněž v nesprávném podřazení skutkových závěrů pod hmotněprávní normy.

Zásadního pochybení se žalovaný dle žalobkyně dopustil rovněž při vlastním popisu předmětného obchodního řetězce, který v bodu [40] definuje takto: tuzemský daňový sklad VIKTORIAGRUPPE AG, MALLUCK – FINCOM- TRAFORD – daňový subjekt. Taková definice vzbuzuje značné pochybnosti, neboť společnosti VIKTORIAGRUPPE AG a MALLUCK jen stěží mohou být obě zároveň daňovým skladem a zboží bylo v režimu volného oběhu již dříve, něž uvádí žalovaný. Vzhledem ke skutečnosti, že žalovaný z uvedeného nesprávného popisu řetězce dovodil pro jeho rozhodnutí stěžejní závěry, popisované v bodu [45], kterými vyloučil možnou účast TRAFORD v řetězci, trpí jeho rozhodnutí podstatnou vadou spočívající v nesprávně zjištěném skutkovém stavu, vyžadujícím zásadní doplnění.
K prokázání veškerých tvrzení navrhuje žalobkyně provedení důkazu příslušným daňovým spisem včetně všech příloh a případně všech důkazů navržených (viz text výše) a žalovaným neprovedených.

5) <u>Návrh na dokazování</u>

Pokud soud nesezná, že je nutno napadená rozhodnutí ve smyslu § 76 s.ř.s. zrušit pro nepřezkoumatelnost, žalobkyně navrhla, aby soud provedl ve smyslu § 77 s.ř.s. veškeré důkazy uvedené v bodu V žaloby, s důrazem na výslech svědka pana H.

6) <u>Návrh na položení předběžné otázky</u>

Pokud však soud sezná, že není oprávněn sám aplikovat evropské právo, žádá žalobkyně, aby postupoval podle čl. 267 Smlouvy o Evropské Unii a smlouvy o fungování Evropské Unie, dříve čl. 234 odst. 3 Smlouvy o Evropském společenství, podle kterého pokud vyvstane otázka výkladu aktů Společenství, se soud může obrátit na Soudní dvůr s předběžnou otázkou. Není tak nutné učinit, pokud již Evropský soudní dvůr o této otázce rozhodl, což se stalo v rozsudcích C-324/11 Gábor Tóth ze dne 6. září 2012, C-285/11 Bonik EOOD ze dne 6. prosince 2012, C-80/11 a C-142/11 Mahageben kft a Peter Dávid ze dne 21. června 2012, C-273/11 Mecsek-Gabona Kft ze dne 6. září 2012, Enterprise Safe C-320/88 ze dne 8. února 1990 a Auto Lease Holland C-185/01 ze dne 6. února 2003. Pokud by i na základě těchto rozsudků měl zdejší soud pochybnosti, zda jak v tomto případu aplikovat evropské právo, žalobkyně navrhla, aby soud přerušil řízení a položil Soudnímu dvoru Evropské unie předběžnou otázku:
- Je možné nepřiznat nárok na odpočet DPH plátci, který předložil veškeré jemu dostupné důkazy o dodání zboží a správce daně tyto důkazy vyhodnotil bez jakéhokoliv důvodu jako nedostatečné, protože statutární zástupce dodavatele je v současné době nekontaktní a výslech jeho zaměstnanců správce daně odmítl?

- Má na výše uvedenou otázku vliv, že dodavatel plátce byl zapsán v registru plátců ještě dva roky po kontrolovaném období a v obchodním rejstříku byl zapsán i ke dni podání žaloby?
- Může být ekonomickým vlastníkem zboží ve smyslu předpisů upravujících DPH plátce, který uzavře kupní smlouvu s tím, že si jeho odběratel zboží fyzicky přímo vyzvedne u jeho dodavatele?

II. Obsah napadených rozhodnutí

A) V odůvodnění napadeného rozhodnutí č.j. 20168/14/5000-14301-706470 žalovaný uvedl, že daňové řízení, doplnil na základě odvolací námitky žalobkyně o výslech zástupce společnosti PARAMO, pana L. D. Ten se vyjádřil i k obvyklosti takzvaných traťových dodávek v obchodu. Vypověděl, že čím je více subjektů v řetězci, tím je tento řetězec nepřehledný. Společnost PARAMO tak ztrácí přehled o toku peněz a zboží, které se přes tyto společnosti přeprodávalo. Dále žalovaný na žádost žalobkyně doplnil odvolací řízení o ústní jednání s jednatelem žalobkyně M. D. Ten ve své výpovědi uvedl, že v některých případech obchodoval přímo s daňovými sklady, jindy byla produkce vykoupena společností TRAFORD a RESOFT, a proto musel zboží koupit od nich. Vypověděl, že nenakupuje pohonné hmoty přímo od společnosti TRAFORD z daňového skladu, ale že je tam ještě mezičlánek, firma FINCOM, což je patrné z dodacích nákladových listů. Dle sdělení pana H. se tak dělo proto, aby tato rodinná firma dosáhla obratu. Za všechny obchody platila žalobkyně bezhotovostně na bankovní účty dodavatelů. K zastupování více společností panem H. žalobkyně uvedla, že je to na trhu běžné, a navíc se jednalo o uznávaného odborníka s historií ve státním podniku Kaučuk Kralupy nad Vltavou. K exekučnímu příkazu zástupce žalobkyně uvedl, že mu pan H. vznik dluhu zdůvodnil druhotnou platební neschopností, přičemž částka 10.000.000,- Kč mu vzhledem k objemům nepřišla natolik významná, aby mu nevěřil. Žalovaný v odvolací řízení znovu prověřil ceníky ostatních dodavatelů předložené žalobkyní dne 20. 1. 2014. Na základě těchto podkladů pak konstatoval, že lze jen těžko dovozovat obvyklost cen na trhu, a proto upustil od tvrzení správce daně, že ceny nakupovaných pohonných hmot byly výrazně nižší než od ostatních dodavatelů na trhu. Žalovaný na základě zjištěných skutečností označil následující obchodní řetězec v předmětném zdaňovacím období: tuzemský daňový sklad VIKTORIAGRUPPE AG,MALLUCK-FINCOM-TRAFORD- žalobkyně.

Žalovaný konstatoval, že spor je v daném řízení veden o to, zda žalobkyně prokázala, že předmětná přijatá plnění nabyla právě od deklarovaného dodavatele TRAFORD, tedy splnění podmínek daných ust. § 73 odst. 1 zákona o DPH, podle kterého plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem. Dále konstatoval, že společnost FINCOM je nekontaktní, od zdaňovacího období květen 2009 nepodává daňová přiznání k dani z přidané hodnoty a neodvedla tak z předmětných plnění za zdaňovací období květen 2009 daň na výstupu. Za zdaňovací období leden až březen 2009 daňová přiznání podává, ale výslednou daňovou povinnost neuhradila. Vzhledem k její nekontaktnosti není zřejmé, zda vykázaná uskutečněná plnění obsahují také předmětná plnění ze zjištěného řetězce za předmětná zdaňovací období. Účetnictví dané společnosti není průkazné. Rovněž uvedl, že dodavatel TRAFORD je pro správce daně nekontaktní, daňové přiznání za předmětné zdaňovací období nepodal, a jeho účetnictví není průkazné. Pan H. zastupoval společnost na základě zaměstnaneckého poměru obchodního ředitele. Po zmizení jednatele pana P. v dubnu 2009 ve své činnosti

pokračoval do konce roku 2009 tak, aby naplnil smluvní ujednání. Žalovaný vyslovil pochybnost o existenci dodavatele TRAFORD jako subjektu, který měl následně dodat předmětná přijatá plnění žalobkyní, neboť tato skutečnost nebyla v řízení prokázána jinak, než předložením formálních listinných důkazních prostředků. Žalovaný tak měl důvodné pochybnosti, zda předložené daňové doklady obsahují správné údaje o dodavateli.

Důvodné pochybnosti žalovaného, jak dále uvedl, jsou opřeny o řadu indicií plynoucích ze spisového materiálu zajištěného jak správcem daně, tak doplněného v odvolacím řízení. Jedná se o údaje v přijatých dodacích nákladních listech vztahujících se k předmětným plněním a deklarující jako odběratele pohonných hmot z daňového skladu společnost FINCOM. Žalovaný uvedl, že tato společnost je prvním majitelem předmětných pohonných hmot od jejich propuštění do volného daňového oběhu. Tento okamžik nastává v okamžiku opuštění prostorově vymezeného daňového skladu naloženou cisternou s pohonnými hmotami. Tato cisterna patřila z 90 % žalobkyni a ve zbytku jejímu smluvnímu přepravci. Zaměstnanec žalobkyně vždy stvrdil dodací nákladní list vydaný pro společnost FINCOM svým podpisem. Dále žalovaný připomenul svědectví pana L. D. o vytváření článků řetězce z důvodu nepřehlednosti toku peněz a zboží. Důvodné pochybnosti odůvodnil žalovaný dále skutečností, že deklarovaný dodavatel TRAFORD ani předchozí článek obchodního případu FINCOM si neplní své daňové povinnosti, pan H. je v souvislosti s uvedenými společnostmi trestně stíhán, přičemž je v rámci tohoto stíhání obžalován mimo jiné z neplnění daňových povinností. Na základě shromážděných důkazních prostředků měl žalovaný důvodné pochybnosti o existenci dodavatele TRAFORD jako subjektu, který měl prodat předmětné přijaté plnění žalobkyni. Žalovaný měl důvodné pochybnosti o tom, zda do obchodního řetězce skutečně vstoupil dodavatel TRAFORD, tedy v jakém okamžiku došlo k přechodu vlastnického práva ke zboží na tohoto dodavatele a následnému dodání zboží žalobkyni v souladu s ust. § 13 odst. 1 ve vazbě na ust. § 21 odst. 3 písm. a) zákona o DPH. Žalobkyně totiž mohla nabývat práva nakládat se zbožím jako vlastník od osoby, která jej na ni v tu chvíli mohla převést a zároveň jí zboží dodat v souladu se zmíněnou právní úpravou, a tou osobou byla v daném okamžiku pouze společnost FINCOM. Žalovaný vyslovil přesvědčení, že žalobkyně neprokázala, že přijala předmětná plnění tak, jak bylo formálně deklarováno listinnými doklady. Ani na výzvu žalovaného žalobkyně v daňovém řízení neprokázala splnění podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně z předmětných přijatých plnění dle ust. § 73 odst. 1 zákona o DPH, konkrétně zda disponuje v případě předmětných přijatých plnění daňovým dokladem, na kterém je uvedena osoba, která skutečně poskytla žalobkyni deklarovaná plnění, čímž došlo k porušení ust. § 72 odst. 1 zákona o DPH. Přiznáním nároku na odpočet daně z předmětných přijatých plnění od dodavatele TRAFORD by v rámci zkoumané věci došlo k narušení principu daňové neutrality, neboť společnost FINCOM ani dodavatel TRAFORD neodvedl z předmětných přijatých plnění řádně daň na výstupu.

Žalovaný uvedl, že kdyby žalobkyně prokázala splnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně z předmětných přijatých plnění v souladu se zákonem o DPH, což však v daném případě nenastalo, oprávněné pochybnosti správce daně by bylo možné zároveň považovat za objektivní kritéria, pro která by bylo důvodné se domnívat, že žalobkyně věděla či vědět mohla, že je součástí daňového podvodu, který by byl definován jako zkrácení daně na výstupu

společností FINCOM (nepodáním daňového přiznání za květen 2009 a neodvedením daně u ostatních zdaňovacích období) a dodavatelem TRAFORD (nepodáním daňového přiznání) a následné porušení neutrality daně z přidané hodnoty nárokováním odpočtu z takového plnění žalobkyní. Vyjádřené oprávněné pochybnosti správce daně sice jednotlivě nejsou důkazním prostředkem, ale ve svém souhrnu mají moc prokázat, že na základě jejich existence žalobkyně o zatížení daňovým podvodem věděla. Žalobkyně věděla z dodacích nákladních listů, že předmětná plnění pořizuje od jiného subjektu, než je na těchto listech uveden, a nemohla být proto v dobré víře o deklarovanému dodavateli pouze na základě tvrzení pana H. a předloženého daňového dokladu. V řízení není navíc postaveno najisto, zda do zjištěného řetězce nevstoupily ještě další daňové subjekty.

Žalovaný dále uvedl, že upustil od použití těch objektivních kritérií, která se vztahují k nadstandardnímu vztahu s panem H., vrácení plnění z roku 2008 společnosti ARLET, k nízkým cenám dodaných pohonných hmot, ztrátovosti podnikatelů dodavatelů, ke zprávě auditora o hospodaření společnosti TRAFORD za rok 2007, k závěrům plynoucím ze znaleckého posudku manželů Urbanových o vyčíslené výši zkrácené daně a vytváření finančních zdrojů u dodavatelů a k exekučnímu příkazu na společnost TRAFORD za neplnění povinností v roce 2008 z důvodu, že tyto skutečnosti sice svědčí o lehkomyslnosti a neobezřetnosti žalobkyně při jejím podnikání, což vyvolalo oprávněné pochybnosti správce daně, avšak zároveň z nich nelze jednoznačně dovodit, že na základě těchto kritérií žalobkyně věděla nebo vědět alespoň mohla, že z předmětného přijatého plnění nebude dodavatelem TRAFORD odvedena daň.

Z odůvodnění napadeného rozhodnutí dále vyplynulo, že s nově zjištěnými skutečnostmi a důkazy a s právním názorem žalovaného, který doplnil dřívější právní názor správce daně, byla žalobkyně písemně seznámena dne 3. 7. 2014.

Žalovaný zdůraznil, že výsledek kontrolního zjištění byl žalobkyni řádně doručen a po jejím vyjádření správce daně přihlédl k jejím námitkám a provedl požadované svědecké výpovědi. Vzhledem k tomu, že na jejich základě nedošlo ke změně výsledku kontrolního zjištění, vypracoval v tomto duchu zprávu, kterou žalobkyni doručil v plném znění. Vzhledem k tomu, že na základě návrhu žalobkyně nedošlo ke změně výsledků kontrolních zjištění, vypracoval správce daně zprávu, kterou žalobkyni doručil předem, aby se s ní v plném rozsahu seznámila a následně navrhla termín projednání a podepsání zprávy. Zdůraznil, že zpráva od výsledků kontrolních zjištění obsahuje pouze navíc vyjádření správce daně k návrhům a námitkám žalobkyně. V žádném případě neobsahuje nové skutečnosti či důkazy, které by měly vliv na výsledek kontrolního zjištění. Jejím obsah je zhodnocení důkazů provedených prvoinstančním správcem daně. Žalovaný připustil, že správce daně zdůvodnil i neprovedení výslechů navržených svědků L. a M. Tato vada však byla odstraněna v rámci odvolacího řízení, kdy byl proveden výslech svědka ze společnosti PARAMO. Žalovaný připomenul, že při projednání výsledků daňové kontroly nelze zásadu projednací slučovat se zásadou ústnosti. S tím, že žalobkyně byla s celým rozsahem zprávy seznámena, nelze namítat, že její obsah nezná. Ústní jednání ve věci projednání zprávy a jejího podpisu se konalo z důvodu rozsáhlých připomínek a námitek žalobkyně ve čtyřech dnech a trvalo celkem 13,5 hodin. Žalobkyně se postupně vyjadřovala k různým skutečnostem uvedeným v celém obsahu zprávy, nikoliv pouze k prvnímu osmi stranám, jak sama uváděla. Žalovaný

uvedl, že žalobkyně byla k ústnímu jednání předvolána a zpráva s ní byla projednána ústně. Vzhledem k tomu, že se žalobkyně postupně vyjadřovala k různým okolnostem uvedeným v předloženém návrhu zprávy, nelze přisvědčit její námitce, že předmětem projednání bylo pouze prvních 8 stran zprávy.

Žalovaný akceptoval námitku žalobkyně, že nemohla vědět, že ceny od dodavatele TRAFORD jsou ceny bez marže, neboť z prodejní ceny nemohla usoudit, že ji nízká. Připomenul, že tato skutečnost byla použita jako objektivní kritérium správce daně, přičemž žalovaný od tohoto kritéria upustil. K navrhovanému výslechu svědka pana H. žalovaný připomenul, že není v moci správce daně nutit svědka k odpovědím, když odmítne vypovídat ze zákonem možných důvodů (§ 96 odst. 2 daňového řádu). Žalovaný setrval na svém stanovisku, že jediným zjištěným podvodem je zkrácení daně způsobené neodvedením daně na výstupu z předmětného přijatého plnění dodavatelem TRAFORD a předtím řádným neodvedením daně společností FINCOM za předmětná zdaňovací období. Ve zjištěném řetězci došlo ke zkrácení daně ještě dříve, a to společností FINCOM. Čerpání nároku na odpočet daně z předmětného přijatého plnění od dodavatele TRAFORD žalobkyní byl porušen princip neutrality DPH, a to v celé výši neodvedené a zároveň nárokované daně. Žalovaný klade žalobkyni k tíži pouze to, že věděla či alespoň mohla vědět o daňovém podvodu způsobeném neodvedením daně na výstupu z předmětného přijatého plnění za dané zdaňovací období dodavatelem TRAFORD, kdy následným čerpáním nároku na odpočet daně z těchto předmětných přijatých plnění žalobkyní došlo k porušení neutrality DPH. Žalovaný tak setrval na stanovisku, že dodání zboží právě deklarovaným dodavatelem TRAFORD dokládají pouze formální listinné důkazy, mezi které patří i bankovní úhrady. Svědectví ing. D. o vedení účetnictví pro společnost TRAFORD a podaná svědectví a vysvětlení pana H. nijak nepřispěla k prokázání tvrzení žalobkyně a naopak přispěla k důvodným pochybnostem správce daně. Exekuční výměr vydaný společnosti TRAFORD za neplnění závazků vůči státu deklaruje pouze stav neuhrazených daňových povinností společnosti ode dne 25. 7. 2008 do dne 27. 10. 2008. Tímto důkazním prostředkem nelze prokazovat uskutečnění předmětného plnění v daném zdaňovacím období právě deklarovaným dodavatelem a ani jako důkazní prostředek k prokázání takové věci nebyl v řízení navržen. Naopak jej v řízení vyhledal správce daně a použil jako objektivní kritérium pro prokazování daňového podvodu. Žalovaný uvedl, že v posuzovaném řízení žalobkyně neprokázala splnění základních hmotněprávních podmínek pro uznání nároku na odpočet daně, které jsou požadovány ust. § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 zákona o DPH, tedy disponovat daňovým dokladem, na kterém je uvedena osoba, která plnění skutečně poskytla, a vznikla jí tedy povinnost přiznat daň na výstupu. I kdyby žalobkyně prokázala, že pohonné hmoty nabyla od deklarovaného dodavatele, žalovaný prokázal vědomou účast žalobkyně na daňovém podvodu vzniklém zkrácením daně dodavatelem TRAFORD skrze důvodné pochybnosti, které obstojí i jako objektivní kritéria. Žalobkyně neprokázala, že předmětná přijatá plnění nabyla právě od deklarovaného dodavatele. Nedisponuje-li žalobkyně daňovým dokladem vystaveným osobou, která předmětné plnění skutečně poskytla, poruší i ust. § 72 odst. 1 zákona o DPH, kdy nárok na odpočet daně vzniká teprve dnem, ke kterému vznikla povinnost přiznat daň na výstupu. Z důvodu nekontaktnosti dodavatele a neprůkazného účetnictví dodavatele TRAFORD i společnosti FINCOM nedošlo k prokázání žalobkyní tvrzených údajů. Ale tato skutečnost nijak nesouvisí s možností žalobkyně tvrzené skutečnosti prokázat jinak, k čemuž v daňovém řízení

nedošlo. Žalovaný uvedl, že pan H. není v řízení věrohodnou osobou vzhledem k jeho trestnímu stíhání pro daňové úniky. Z toho důvodu nelze jeho doložená čestná prohlášení, která nejsou ve shodě s tím, co jím zastupované společnosti deklarují v daňových přiznáních, ani jeho svědeckou výpověď akceptovat jako důkaz o tom, že se skutečnosti udály tak, jak žalobkyně tvrdí.

V závěru rozhodnutí se žalovaný vyjádřil i k návrhu žalobkyně na doplnění důkazních prostředků. Uvedl, že v řízení není sporu o tom, zda žalobkyně uhradila společnosti TRAFORD za předmětné dodávky pohonných hmot částku na její bankovní účet. Proto i navrženou výzvu bance lze považovat za nadbytečnou. Za nadbytečné považoval žalovaný i opakování výslechu D., jenž by měl prokázat zaúčtování jednotlivých obchodních transakcí u společnosti TRAFORD. Stejně tak považoval žalovaný za bezpředmětné provést výslechy fakturantek, účetních a obchodních zástupců žalobkyně i společnosti TRAFORD, kteří by měli potvrdit, že žalobkyně objednávala a nakupovala pohonné hmoty od deklarovaného dodavatele. Tyto osoby ekonomicky závislé buď na dané společnosti nebo na žalobkyni nemohou deklarovat na základě vlastních smyslů žalobkyní zamýšlenou věc. Mohou pouze vypovídat o okolnostech, které mají zprostředkované. Jejich výpověď by požadované skutečnosti nemohla dosvědčit. Ze stejného důvodu nepřistoupil žalovaný ani k výslechu řidičů cisteren a smluvních přepravců.

B) V odůvodnění napadeného rozhodnutí č.j. 20169/14/5000-14301-706470 žalovaný konstatoval, že existence daňového podvodu, jenž by byl přičitatelný přijatým plněním od dodavatele RESOFT, s.r.o., se nepotvrdila.

Dále žalovaný označil za předmět sporu skutečnost, zda žalobkyně přijaté plnění od dodavatele TRAFORD skutečně přijala od tohoto plátce, který je na dokladu uveden. Zabýval se tedy následujícím obchodní řetězcem: tuzemský daňový sklad KOPOS OIL - RESOFT – TRAFORD – žalobkyně. Konstatoval, že v okamžiku, kdy žalobkyně převzala zboží do cisterny a opustila s ním prostorově ohraničené místo daňového skladu, čímž došlo k uvedení pohonných hmot do volného daňového oběhu, nabyla práva nakládat se zbožím jako vlastník od osoby, která jej na ni v tu chvíli mohla převést a tou osobou byla v daném okamžiku pouze společnost RESOFT. Argumenty žalovaného obsažené v odůvodnění tohoto napadeného rozhodnutí pak korespondují argumentům žalovaného obsaženým v jeho rozhodnutí označeném v tomto rozsudku jako „A)“. Žalovaný tak považoval za zřejmé, že stejný princip obchodování měla žalobkyně nastavený i v předchozích zdaňovacích obdobích (tedy zdaňovací období leden, únor, březen a květen 2009) s tím rozdílem, že pohonné hmoty byly propuštěny z daňového skladu do volného oběhu společnosti FINCOM. Právní argumentace žalovaného v obou napadených rozhodnutích je tedy obdobná s tím rozdílem, že v rozhodnutí A) byla za osobu, která pohonné hmoty z daňového skladu převzala označena společnost FINCOM, kdežto v případě B) byla za tuto osobu označena společnost RESOFT. Krajský soud proto v této části rozsudku odkazuje na argumenty žalovaného uvedené v části „A)“ rozsudku.

III. <u>Vyjádření žalovaného</u>

Žalovaný uvedl, že se v napadeném rozhodnutí obsáhle a velice pečlivě věnoval odůvodnění svého postupu. V odvolacím řízení pak zhojil některé vady prvoinstančního řízení, když provedl výslech zástupce společnosti PARAMO a doplnil odvolací řízení o ústní jednání s Ing. M. D. V daném případě nebylo prokázáno

splnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně v souladu se zákonem o DPH, což je pro celé řízení stěžejní skutečností. Žalovaný setrval na názoru, že naplnění objektivních kritérií bylo prokázáno a je tedy odůvodněn závěr, že žalobkyně věděla nebo vědět mohla, že předmětné přijaté plnění zatížila daňovým podvodem, který je definován jako zkrácení daně na výstupu dodavatelem TRAFORD. K navrhovanému výslechu pana H. žalovaný uvedl, že tento důkaz byl proveden již prvostupňovém řízení, a proto další výslech již považoval za nadbytečný. Nepřisvědčil rovněž námitkám týkajícím se nezákonnosti a účelového postupu správních orgánů. Žalovaný tak setrval na svém stanovisku a nepovažoval za nutné opětovně rozebírat svou argumentaci, a to především proto, že svůj názor považoval za zcela konzistentní. Odkázal přitom na podrobné odůvodnění napadeného rozhodnutí.

IV. Jednání před soudem, skutkové a právní hodnocení věci

Zástupce žalobkyně poukázal při nařízeném jednání na současnou situaci v postihování nezákonných postupů podnikatelských subjektů, která je vedena snahou dosáhnout na daňové podvodníky. Takovou osobou žalobkyně rozhodně není, její zřizovatel se rozhodl jednat pod vlastním jménem a podniká již řadu let. Není tedy tím subjektem, který by se dopustil nebo by se měl dopustit podvodného jednání. Dále předložil soudu v souvislosti se svými tvrzeními část rozhodnutí žalovaného, konkrétně pak jeho str. 20, kde žalovaný do řetězce obchodních partnerů MALLUCK – TRAFORD vložil ještě firmu FINCOM. Žalobkyně je přesvědčena, že není nikde ve spise ani v rozhodnutí žalovaného podklad pro takového závěry a k doložení svého tvrzení odkázal na faktury právě z roku 2009, které dokazují, že dodavatelem žalobkyně byla společnost TRAFORD. Zástupce žalobkyně rovněž uvedl, že tyto faktury a řada dalších svědčících tomuto obchodnímu vztahu, byly obsahem správního spisu, konkrétně spisu finančního úřadu a byly ve spisu založeny ještě v době, kdy žalobkyně jednala osobně se žalovaným před vydáním napadeného rozhodnutí. Společnost FINCOM, která měla být v řetězci zapojena, se v něm objevila bez jakéhokoli přesvědčivého zdůvodnění ze strany daňových orgánů a zcela odporuje obsahu daňového spisu. Zástupce žalobkyně zdůraznil, že zboží bylo objednáváno u společnosti TRAFORD, ten žalobkyni zboží také dodal a žalobkyně této společnosti zboží zaplatila. Dále zmínil závěry žalovaného ohledně daňové ztráty společnosti TRAFORD, tedy obchodní ztráty mezi články FINCOM a TRAFORD. Zdůraznil, jak uvádí sám žalovaný, že tato společnost nepodala daňové přiznání a zároveň dosáhla hospodářské ztráty. V případě ztráty a podání daňového přiznání by této společnosti vznikl nadměrný odpočet v řádech desítek tisíc, takže tím, že nepodala daňová přiznání, nemohlo dojít k daňovému podvodu a zkrácení daně, ale naopak státní rozpočet v těchto částkách zůstal v plusu.

Pověřená pracovnice žalovaného uvedla, že objektivní skutečnosti, z nichž žalovaný vycházel, jsou zřejmé jak z obsahu správního spisu, tak z odůvodnění napadeného rozhodnutí. Na něj v plném rozsahu odkázala, stejně jako na vyjádření žalovaného k žalobě ze dne 20.11.2014.

V závěru zástupce žalobkyně znovu připomněl, že při projednání před soudem jasně zaznělo, že v rozhodnutí popsaný řetězec, a to na jeho str. 20, neexistuje. Dále s odkazem na rozhodnutí Ústavního soudu konstatoval, že učiněná zjištění nelze paušalizovat, je nutné jednotlivě prokazovat. Žalovaný tak nepostupoval v případě, když uváděl, jakými dopravními prostředky byly pohonné hmoty dopravovány.

Spokojil se s tím, že uvedl, že v 90 % se tak dělo dopravními prostředky samotné žalobkyně.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“) dospěl k následujícím skutkovým zjištěním a právním závěrům.

a) Skutkové hodnocení

Ze skutkových okolností projednávaných věcí vyplynulo, že správce daně na základě výsledků daňové kontroly odepřel žalobkyni nárok na odpočet daně z předmětných zdanitelných plnění od dodavatele TRAFORD z důvodu prokázání účasti žalobkyně na daňovém podvodu spáchaném jeho dodavatelem, který nepřiznal z těchto plnění daň z přidané hodnoty na výstupu. O účasti žalobkyně na tomto podvodu svědčily dle správce daně následující okolnosti:

1) Žalobkyně realizovala nákupy od společností zastoupených P. H. Veškeré transakce mezi společností TRAFORD a žalobkyní byly založeny na telefonických objednávkách, kupní smlouvy byly uzavírány ústně, pan H. odmítl v dané věci vypovídat a zaměstnanec žalobkyně pan T. D. obsah smluv nijak konkrétně nevymezil.

2) Z dodacích nákladních listů přiložených u daňových dokladů bylo žalobkyni zřejmé, že obchodované zboží prochází společnostmi ovládanými panem H. Účelovost využívání vkládaných společností byla žalobkyni zřejmá z telefonických hovorů mezi panem H. a T. D.

3) Takto účelově začleněné společnosti pak prokazatelně obchodovaly se ztrátou, neodváděly daň, takže se dopustily daňového podvodu.

4) Dodavatelské ceny od společnosti TRAFORD byly až na výjimky výrazně nižší. Výše nákupních cen a přeprodávaných pohonných hmoty v řetězci společností ovládaných panem H. pak logicky vzbudilo pochybnosti o ekonomické únosnosti takových obchodů pro společnost TRAFORD.

5) Správce daně vyslovil názor, že pokud by žalobkyně věnovala větší pozornost interním kontrolním mechanismům, přizpůsobila svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodů se snažila dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů, musela si být z řady indicií vědoma podvodného jednání pana H.

6) Kdyby žalobkyně dbala na bezproblémovost svých obchodních partnerů, z veřejně dostupných zdrojů jí muselo být známo, že společnost FINCOM dluží státu na daních a nachází se v hospodářské situaci, která jí neumožňuje daň zaplatit.

7) V červnu 2009 se žalobkyně z exekučního příkazu dozvěděla, že společnost TRAFORD neplní své daňové povinnosti, a přesto v obchodování pokračuje. Žalobkyně tak prokazatelně věděla, že společnosti ovládané panem H. neplní daňové povinnosti a mohou být zatíženy daňovým podvodem. Tomu nasvědčovalo i probíhající trestní řízení ve věci krácení daně, v němž mezi obviněné patřil i pan H.

Jak dále vyplynulo ze správního spisu, žalovaný v odvolacím řízení považoval za spornou otázku, zda žalobkyně prokázala, že předmětná přijatá plnění nabyla právě od deklarovaného dodavatele TRAFORD, tedy otázku splnění podmínek dle ust. § 73 odst. 1 zákona o DPH. Na základě shromážděných důkazních prostředků měl žalovaný důvodné pochybnosti o existenci dodavatele TRAFORD jako subjektu, který měl dodat předmětné plnění žalobkyni. Žalovaný vyslovil jednoznačné stanovisko, že žalobkyně mohla nabýt právo nakládat se zbožím jako vlastník od osoby, která je na ni v tu chvíli mohla převést a zároveň jí zboží dodat v souladu s ust. § 13 odst. 1 a § 21 odst. 3 písm. a) zákona o DPH, a tou osobou byla v daném okamžiku pouze společnost FINCOM (ve zdaňovacím období leden, únor, březen a květen 2009) a společnost RESOFT (ve zdaňovacím období červenec 2009). Žalovaný tak konstatoval, že žalobkyně v průběhu řízení neprokázala, že přijala předmětná plnění tak, jak bylo formálně deklarováno listinnými doklady. Žalovaný přitom zdůraznil, že i kdyby žalobkyně prokázala splnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně, což však v daném případě neučinila, oprávněné pochybnosti by bylo možné zároveň považovat za objektivní kritéria, pro která by bylo důvodné se domnívat, že žalobkyně věděla či vědět mohla, že je součástí daňového podvodu. Žalovaný rovněž uvedl, že jednotlivé důkazní prostředky ve svém souhrnu prokazují, že o zatížení daňovým podvodem žalobkyně věděla, neboť jí bylo známo, že předmětná přijatá plnění pořizuje od jiného subjektu, než je na dodacích nákladních listech uveden.

Žalovaný činil tyto závěry v odvolacím řízení se zdůrazněním, že upustil od použití některých důkazních prostředků, které pro své závěry použil správce daně. Není rovněž pochyb o tom, že s nově zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které právní názor žalovaného podpořily, žalobkyni řádně písemně seznámil.

b) <u>Reakce krajského soudu na procení žalobní námitky</u>

Krajský soud se při přezkumu napadeného rozhodnutí prioritně zabýval procesními žalobními námitkami směřujícími proti postupu správce daně při vedení a ukončení daňové kontroly a postupu žalovaného v průběhu odvolacího řízení.

Žalobkyně namítala, že s ní nebyla řádně projednána zpráva o daňové kontrole. Ze správního spisu krajský soud zjistil, že správce daně vypracoval zprávu o daňové kontrole, kterou žalobkyni doručil, aby se s ní předem mohla seznámit. Poté byla zpráva projednána ústně, a to v průběhu čtyř dnů. Po celou dobu tohoto řízení vznášela žalobkyně připomínky. Nelze tedy souhlasit s jejím názorem, že při projednání zprávy jí byla upřena práva daná ust. § 88 daňového řádu. Je totiž nepochybné, že žalobkyni byla předložena zpráva, která obsahovala výsledek kontrolních zjištění, včetně hodnocení důkazů zjištěných v průběhu daňové kontroly. V rámci projednání zprávy o daňové kontrole byla žalobkyně seznámena s výsledkem kontrolních zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů. Je rovněž nepochybné, že žalobkyni bylo umožněno se k výsledkům kontrolních zjištění vyjádřit. Z písemných podkladů bylo přitom zřejmé, že se žalobkyně postupně vyjadřovala k různým okolnostem popsaným ve zprávě, nikoliv pouze k jejím prvním osmi stranám, jak sama tvrdila.

Nelze se rovněž ztotožnit s názorem žalobkyně, že v odvolacím řízení nebyla dodržena její práva uvedená v ust. § 115 odst. 2 daňového řádu. Dle daného ustanovení „*Provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí*

před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele". Danému ustanovení pak ještě předchází právo odvolacího orgánu, zakotvené v § 115 odst. 1 dané právní úpravy, dle něhož odvolací orgán může v rámci odvolacího řízení provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí. Z průběhu odvolacího řízení vyplynulo, že žalovaný označil v odvolacím řízení nově za spornou otázku prokázání, zda předmětná přijatá plnění nabyla žalobkyně právě od deklarovaného dodavatele TRAFORD, tedy prokázání podmínek daných ust. § 73 odst. 1 zákona o DPH, podle kterého plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem. V souvislosti s tímto odklonem od původního právního závěru správce daně pak konstatoval, že upustil od použití některých důkazů, které přesně specifikoval, současně důkazní řízení doplnil o důkazy nové. Tomuto postupu žalovaného nelze nic vytknout, neboť se uskutečnil v rámci zákonných mezí ust. § 115 daňového řádu. Pokud žalovaný následně žalobkyni písemně s nově zjištěnými skutečnostmi a důkazy seznámil, nelze než přisvědčit jeho názoru, že takový postup odpovídal veškerým procesním požadavkům. Žalobkyně nesporuje, že písemné vyhotovení seznámení s nově zjištěnými skutečnostmi a důkazy obdržela, ostatně, jak dále vyplynulo ze správního spisu, na toto seznámení i následně písemně reagovala. Pokud v žalobě s poukazem na bod 30 tohoto seznámení žalovanému vytýká, že se blíže nevyjádřil k důvodům, proč netrvá na nepřiznání nároku na odpočet daně u přijatých plnění, nelze tuto námitku považovat za případnou. Jak krajský soud zjistil, v dané části seznámení žalovaný reaguje na zdanitelné plnění, kde jeho dodavatelem byla společnost RESOFT. Žalovaný naprosto jasně konstatoval, že na nepřiznání nároku na odpočet daně od tohoto dodavatele nadále netrvá, když žalobkyně ve vztahu k tomuto dodavateli naplnila všechny hmotněprávní podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně. Je tedy zřejmé, že žalovaný odvolací námitce vztahující se k tomuto dodavateli vyhověl a žalobkyni o tom informoval. Daná otázka tak přestala být předmětem sporu. Není tedy případné vyčítat žalovanému v tomto ohledu nějaký nedostatek, když pouze nad rámec konstatoval, že se ještě blíže k věci vyjádří v rozhodnutí o odvolání.

Krajský soud se dále ztotožnil s názorem žalovaného, dle něhož není důvod provést navrhované výslechy svědků v žalobě specifikovaných. Přiklonil se k jeho názoru, že výslechy zaměstnanců žalobkyně i zaměstnanců společnosti TRAFORD a řidičů cisteren by do sporné otázky nemohly vznést potřebné objasnění. Lze totiž přisvědčit názoru, že tito zaměstnanci se podrobovali úkonům svých zaměstnavatelů a to samozřejmě bez jakékoliv volní možnosti. Z takových úkonů nelze proto dovozovat závěry odpovídající objektivním požadavkům. Z těchto důvodů i krajský soud při nařízeném jednání návrhu žalobkyně na výslech uvedených svědků nemohl vyhovět. Výslech svědka P. H. byl v daňovém řízení správcem daně proveden. Na základě celkového hodnocení projednávané věci nelze usuzovat, že by jeho nový výslech byl pro objasnění případu přínosný. Je nepochybné, že svědek odmítl částečně ve věci vypovídat s odkazem na jeho trestní stíhání. Nelze předpokládat, že by nový výslech jeho rozhodnutí ovlivnil.

Nelze se rovněž ztotožnit s názorem žalobkyně, že napadené rozhodnutí naplňuje znaky nepřezkoumatelnosti, neboť žalovaný svůj postup a následně i své

závěry dostatečně odůvodnil. Je z něho patrno, jaké důkazy se staly podkladem pro vyslovení jeho právního názoru a naopak, jaké důkazy provedené a zohledněné správcem daně byly v odvolacím řízení vyloučeny, přičemž žalobkyně byla o všech nových krocích učiněných v odvolacím řízení žalovaným řádně zpravena.

Krajský soud tak dospěl k závěru, že žalobní námitky dotýkající se jednotlivých procesních úkonů správce daně i žalovaného nelze považovat za důvodné.

c) Reakce krajského soudu na hmotněprávní námitky

Při posuzování hmotněprávních námitek v žalobě obsažených vycházel krajský soud především ze závazné judikatury Ústavního soudu, a to jeho nálezu ze dne 28. 5. 2009, sp. zn. III. ÚS 2096/07, v němž se uvádí: *„Při realizaci práva státu na výběr daní je nutno respektovat práva a právem chráněné zájmy daňového subjektu, tedy i právo na objektivně provedené dokazování vedoucí k řádně zjištěnému skutkovému stavu. Pokud nebyl v souvislosti se stanovením daňové povinnosti stěžovatele dodržen ze strany správních orgánů zákonný postup, jehož nedostatky nebyly soudy, které se ztotožnily s právními závěry finančních orgánů, napraveny, přičemž se jednalo o závažné porušení zásad daňového řízení, došlo k porušení principu spravedlivého procesu.“* Rovněž v nálezu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04, Ústavní soud uvedl: *„Při výběru daní nelze vycházet pouze z fiskálního zájmu státu, cílem musí být vybrání daně ve výši správně stanovené“.*

Z daňového řízení je zřejmé, že správce daně i žalovaný pojali podezření, že žalobkyně nesplňuje u přijatých zdanitelných plnění podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně. Správce daně shrnul svoje důvody pro odepření odpočtu daně ve zprávě o daňové kontrole, žalovaný pak v odvolacím řízení přehodnotil závěry správce daně a za stěžejní označil otázku, zda žalobkyně prokázala, že předmětná plnění přijala právě od deklarovaného dodavatele TRAFORD. Oba správní orgány přitom nezpochybňovaly, že žalobkyně zdanitelné plnění přijala, přičemž za přitěžující a alarmující okolnost považovaly to, že žalobkyně realizovala nákupy pohonných hmot od společností zastupovaných panem P. H., tedy osobou trestně stíhanou za daňové podvody. Žalovaný přitom dospěl k jednoznačnému závěru, že žalobkyně mohla nabýt právo nakládat se zbožím jako vlastník pouze od společnosti FINCOM (ve zdaňovacím období ledne, únor, březen a květen 2009) a od společnosti RESOFT (za zdaňovací období červenec 2009). Jelikož však daňové doklady vydala pro žalobkyni společnost TRAFORD, nárok na odpočet daně z předmětných plnění žalovaný žalobkyni neuznal.

S tímto názorem se krajský soud neztotožnil, a proto považuje žalobu v této části za důvodnou.

Dle ust. § 72 odst. 1 zákona o DPH má nárok na odpočet daně plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Podle ust. § 73 odst. 1 tohoto zákona pak plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem. Z daných ustanovení je zřejmé, že žalobkyně mohla nárok na odpočet daně uplatnit za předpokladu, že zdanitelná plnění přijala od plátce daně uvedeného na jím vystavených dokladech, neboť v posuzovaném případě nebyla zpochybněna skutečnost, že zdanitelné plnění bylo dodáno a žalobkyně je použila pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Spor mezi účastníky

řízení byl veden o to, zda žalobkyně prokázala či nikoliv, že plnění přijala od deklarovaného dodavatele TRAFORD.

Jak uvedl Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 30. 1. 2008, č.j. 2 Afs 24/2007-119, „*daňový subjekt splní svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením předestřeným správci daně, prokáže-li tato tvrzení svým účetnictvím, ledaže správce daně prokáže, že ve vztahu k těmto tvrzením je účetnictví daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné a nesprávné. …Správce daně je povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným.“* Jak dále konstatoval Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 27. 3. 2012, č.j. 2 Afs 60/2011-94, „*V daňovém řízení tedy postačí, když daňový subjekt prokáže tvrzené skutečnosti účetnictvím, to však platí jen za předpokladu, že správce daně tyto skutečnosti relevantním způsobem nezpochybní. Pokud se tak stane, je opět na daňovém subjektu, aby uskutečnění plnění ze strany plátců daně, jež daňové doklady vystavily, prokázal.“*

Žalovaný opřel svá zpochybnění účetnictví žalobkyně o zjištění, že dodavatel TRAFORD je pro správce daně nekontaktní, nepodává daňová přiznání, jeho účetnictví je neprůkazné a jeho jednatel je nezvěstný. K tomu lze konstatovat, že pokud neexistují pochybnosti o tom, že se zdanitelné plnění uskutečnilo, nemůže mít samotné vyslovení těchto pochybností za následek přenesení důkazního břemene ze strany správce daně na žalobkyni.

Žalovaný dále konstatoval, že má důvodné pochybnosti o tom, zda a kdy vůbec došlo k přechodu práva nakládat se zbožím jako vlastník na deklarovaného dodavatele TRAFORD, když pohonné hmoty byly z daňového skladu propuštěny do volného oběhu společnosti FINCOM, a následně společnosti RESOFT, o čemž, jak žalovaný zdůraznil, svědčí i obsah vydaných dodacích nákladních listů. Pochybnosti žalovaného navíc, jak uvedl, umocnila i svědecká výpověď L. D. (PARAMO) o vytváření článků v řetězci z důvodu nepřehlednosti toku peněz a zboží, dále způsob jednání pana H. s žalobkyní za několik daňových subjektů současně, dále že obě společnosti (TRAFORD i FINCOM a následně i TRAFORD a RESOFT) neplní své daňové povinnosti a pan H. je obžalovaný z neplnění daňových povinností vedoucích k získání volných finančních prostředků od společností TRAFORD, FINCOM a RESOFT. Žalovaný tak měl za to, že v souladu s ust. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu prokázal důvodné pochybnosti o skutečnostech vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem a žalobkyně naopak neprokázala, že přijala plnění tak, jak bylo formálně deklarováno listinnými doklady. Ani tomuto názoru nemohl krajský soud přisvědčit. Pokud bylo zdanitelné plnění skutečně provedeno, a o to, jak již bylo několikrát konstatováno, není spor veden, nelze samotné zjištění pochybností správce daně i žalovaného považovat za důvod pro přenesení důkazního břemene ze správce daně na žalobkyni. Žalovaný opřel svá tvrzení o zjištění, že dodací nákladní listy byly vystaveny na společnost FINCOM a následně RESOFT. Dále se však nezabýval otázkou, zda nedošlo k následným obchodním vztahům mezi společnostmi FINCOM a TRAFORD a společnostmi RESOFT a TRAFORD, které by mohly mít za následek takové skutkové okolnosti, jaké tvrdí žalobkyně, tedy zda společnost TRAFORD nezískala dispoziční oprávnění k pohonným hmotám a tak se i stala smluvním partnerem žalobkyně. Tyto otázky zůstaly žalovaným neobjasněny.

Krajský soud se tedy nemohl přiklonit k názoru, že řada indicií způsobuje pochybnosti správce daně i žalovaného a jejich vyústění je pak klasifikováno jako neunesení důkazního břemene žalobkyní.

Žalovaný v návaznosti na zpochybnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně z předmětných přijatých plnění dospěl k názoru, že žalobkyně věděla či vědět mohla, že je součástí daňového podvodu, který byl definován jako zkrácení daně na výstupu společností FINCOM a RESOFT a dodavatelem TRAFORD a následné porušení neutrality DPH nárokováním odpočtu z takového plnění žalobkyní. Toto stanovisko hodnotil krajský soud z pohledu závazné judikatury Nejvyššího právního soudu, a to rozsudku ze dne 26. 6. 2014, č.j. 5 Afs 65/2013-79, z něhož vyplývá následující: *„…… i přes zákonné restrikce týkající se formalit, je odpočet daně základním právem plátce, které plyne ze samotné podstaty systému DPH, lze jej proto odmítnout jen ze závažných důvodů, nikoli z důvodů formálních a nad rámec mantinelů daných Šestou směrnicí, resp. Směrnicí Rady 2006/112/ES, ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. …….Nejvyšší správní soud stran posouzení nároku na odpočet daně poukazuje např. na rozsudek ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 - 142, v němž mimo jiné konstatoval: „Nárok na odpočet daně, nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět. Každá transakce musí být posuzována sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi.“ (Obdobně např. k aplikaci rozsudku Soudního dvora EU ve věci C-354/03,C-225/08 Optigen např. rozsudek ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 Afs 14/2010 - 195, rozsudek ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5 Afs 83/2012 - 46, etc). Lze odkázat např. též na rozsudek zdejšího soudu ze dne 6. 10. 2010, č. j. 9 Afs 18/2010 - 227, ve kterém se mimo jiné uvádí: „Povinností správních orgánů z hlediska posouzení nároku na odpočet daně je posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce a i v případě, že k neodvedení daně na určitém článku řetězce dojde, neodmítnout nárok na odpočet tomu, kdo v dobré víře získá nějaké zboží, přičemž o podvodu neví a ani vědět nemohl.“*

Krajský soud dospěl hodnocením názoru žalovaného na účast žalobkyně v podvodném řetězci k závěru, že se žalovanému jeho tvrzení nepodařilo prokázat. Žalovaný nevysvětlil, jakým způsobem došlo k podvodu, když do řetězce vstoupila společnost TRAFORD a ani to, že žalobkyně mohla vědět o tom, že společnosti FINCOM a RESOFT nepodávají daňová přiznání a daň neplatí. Jeho tvrzení, že žalobkyně mohla vědět, že je účastna podvodného jednání, pokud nakupuje pohonné hmoty v rámci traťových dodávek, kde se úmyslně znepřehlednil tok peněz a že dodavatelská společnost zastupovaná panem H. není osobou, které byly pohonné hmoty propuštěny do voleného oběhu, nebylo podloženo potřebnými důkazy. Žalovaný tak nesplnil podmínky ust. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu.

Krajský soud proto napadená rozhodnutí zrušil ve smyslu ust. § 78 odst. 1 s.ř.s. a věci žalovanému vrátil k dalšímu řízení. V nich bude vázán shora prezentovaným právním názorem. Za této situace, kdy žalobě bylo vyhověno, neshledal důvod pro podání návrhu na zahájení řízení o předběžné otázce k Soudnímu dvoru Evropské unie.

Náklady řízení

Ohledně nákladů řízení postupoval krajský soud v souladu s § 60 odst. 1 s.ř.s., dle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Ve věci měla úspěch žalobkyně. Jejími důvodně vynaloženými náklady soudního řízení byl zaplacený soudní poplatek ve výši 3.000 Kč a odměna zástupce a jeho režijní výlohy. Odměna za zastupování se u soudních řízení dle s.ř.s. stanoví podle zásad pro mimosmluvní odměny, tedy podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve znění pozdějších předpisů (advokátní tarif). Zástupce učinil celkem 3 úkony právní služby po 3.100 Kč, a to převzetí věci, sepsání žaloby a účast při jednání (§ 9 odst. 3 písm. f) advokátního tarifu). Krajský soud neuznal žalobkyni právo na náhradu nákladů řízení za písemné vyjádření, v němž pouze sdělovala svoji reakci na výzvu dle ust. § 51 s.ř.s. Dále žalobkyni nepřiznal ani právo na náhradu nákladů řízení za nahlížení do spisu včetně cestovného, neboť tento úkon je považován za součást přípravy zástupce k soudnímu jednání (viz. rozsudek Nejvyššího správního soud ze dne 23.6.2005, čj. 2Azs 249/2004-60). Krajský soud přiznal žalobkyni nárok na úhradu 3 režijních paušálů podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu po 300 Kč a jízdné z Prahy do Hradce Králové a zpět. To vše včetně DPH. Žalovaný proto byl zavázán k náhradě nákladů řízení v celkové výši uvedené ve výroku II. tohoto rozsudku.

P o u č e n í :

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) 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 Hradci Králové dne 27. listopadu 2015

Mgr. Marie Kocourková, v.r.
předsedkyně senátu