



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

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

t a k t o:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 10.12.2013, č.j. 30786/13/5000-14306-711377, se **z r u š u j e** a věc se **v r a c í** k dalšímu řízení žalovanému.
- II. Žalovaný je **p o v i n e n** zaplatit žalobci náklady řízení ve výši 11.228 Kč, a to do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce JUDr. Radka Ondruše, advokáta.

O d ů v o d n ě n í

I.

Napadené rozhodnutí.

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

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

II.

Žaloba.

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

daňové evidence a k zajišťování jiných než zákonem vyžadovaných podkladů, a to v souladu s čl. 2 odst. 4 Ústavy, podle něhož každý občan může činit, co není zákonem zakázáno a nikdo nesmí být nucen činit, co zákon neukládá. Úvaha žalovaného o tom, že „je v zájmu daňového subjektu, aby nad rámec svých běžných obchodních potřeb shromažďoval důkazy; které mohou prokázat jím tvrzené skutečnosti, neboť důkazní břemeno ohledně této skutečnosti je na jeho straně. Stejně tak je v zájmu daňového subjektu, aby nad rámec svých běžných obchodních potřeb shromažďoval důkazy, které mohou prokázat, že k uskutečnění předmětné služby skutečně došlo, neboť důkazní břemeno ohledně faktické realizace služeb, na něž chce daňově uplatnit náklady, je na jeho straně. Nad rámec běžných obchodních potřeb je tedy v zájmu daňového subjektu, aby shromažďoval důkazy, které mohou prokázat, že ke zdanitelným plněním skutečně došlo. Odvolací orgán je toho názoru, že v posuzovaném případě odvolatel neshromáždil ani takové důkazy, které jsou běžné při provozování obchodní činnosti“. Žalobce pro sebe nežádá žádné zvláštní výhody z uskutečnění obchodu, nýbrž pouze a jediné uplatňuje zcela v mezích zákona daňový odpočet. To, že k uskutečnění obchodu došlo, je zřejmé z předložených daňových dokladů, z provedených výsledků a z dalších žalobcem předložených důkazů. Je na místě připomenout, že i přes výši plnění z transakce, šlo o obchodování s movitými věcmi, navíc v podstatě genericky určenými. Žalobci nebyla ze strany finančního úřadu uložena žádná povinnost vést zvláštní daňovou evidenci spočívající v jiné než zákonné daňové evidenci, s uvedením jiných údajů než údajů v jeho předmětu podnikání obvyklých, tedy ryzosti a váhy předmětu transakce (s ohledem na váhu a povahu drahých kamenů lze zároveň konstatovat, že jejich individuální ohodnocení by nemělo při prodeji žádný efekt, neboť jejich hodnota je ve srovnání s cenou celého předmětu koupě zanedbatelná). Takový postup ostatně v podmínkách žalobce při jeho obratu ani není možný. Tyto skutečnosti byly již správci daně sděleny při provádění předchozí kontroly a jako takové akceptovány. Je zcela zřejmé, že odvolací orgán je svými znalostmi a zkušenostmi od obchodování v předmětu podnikání žalobce velmi daleko, natolik, že si jej reálně neumí představit a spokojí se s aplikací teoretických principů obchodování s jakoukoliv komoditou nebo plněním (s přihlédnutím k nedůvěře v obchodních vztazích v České republice vyplývajících z mizerné obchodní a platební morálky obecně). Tvrzené skutečnosti ostatně žalobce finančnímu úřadu dostatečně doložil. Protože však nemají písemnou formu, na niž je správce daně (a zřetelně ještě více odvolací správní orgán zvyklý, ač nejde o formu zákonem vyžadovanou), není jim přikládána žádná váha. Takový postup a tak obecné úvahy však ani skutkově ani právně nejsou na danou situaci aplikovatelné a vymykají se provedenému hodnocení a z něj vyvozenému skutkovému stavu natolik, že lze hovořit o vysoce formalistickém přístupu a s ním souvisejícímu extrémnímu nesouladu mezi skutkovým a právním hodnocením věci, které nemá oporu v provedeném dokazování. Žalobce dále konstatoval, že nesouhlasí s tím, že neunesl důkazní břemeno podle ustanovení § 92 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, neboť správce daně prokázal, že daňovým dokladem uváděný obchod proběhl, a že došlo ke vzájemnému plnění obou stran, tedy realizaci transakce. Není jeho povinností prověřovat svého obchodního partnera nad míru, která je přiměřená shora uvedeným zvyklostem a rozhodně nemůže nést odpovědnost za jeho následné protiprávní jednání (neodvedení DPH). Pokud šlo o transakci z hlediska předmětu podnikání žalobce v objemu jeho podnikání a místě podnikání s přihlédnutím k dalším relevantním skutečnostem obvyklou, nelze mu ukládat další povinnosti, než ty, které ze zákona skutečně má. Požadavek správce daně na přezkum „objektivních okolností“ vykázané transakce nelze zaměňovat se zobecňováním těchto okolností, za nichž se transakce

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

procesních právech a povinnostech, kdy napadené rozhodnutí je zčásti nepřezkoumatelné proto, že se žalobce nevypořádal s návrhy a námitkami žalobce, především ve vztahu požadovaným dokladům a hodnocení důkazů.

III.

Vyjádření žalovaného k žalobě.

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

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

IV.

Vyjádření účastníků při soudním jednání.

Při soudním jednání účastníci setrvali na svých dosavadních tvrzeních.

V.

Posouzení věci soudem.

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

A.

Podle § 72 odst. 1 věta první zákona o dani z přidané hodnoty nárok na odpočet daně má plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti.

Otázka důkazního břemene v daňovém řízení je již vyřešena konstantní judikaturou Nejvyššího správního soudu.

Její závěry shrnul Nejvyšší správní soud například v rozsudku ze dne 27.1.2012, č.j. 8 Afs 44/2011 – 103 (rozsudky Nejvyššího správního soudu jsou dostupné na www.nssoud.cz), kde v bodech 38-44 uvedl: „*Nejvyšší správní soud se k otázce rozložení důkazního břemene v daňovém řízení již opakovaně vyjádřil. Ustáleně přitom judikuje, že daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, nese tedy břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Daňový subjekt má povinnost prokazovat k výzvě správce daně jen ty skutečnosti, které sám tvrdí (nález Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, všechna rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na <http://nalus.usoud.cz>). Svá tvrzení prokazuje především svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008 - 86, ze dne 16. 7. 2009, čj. 1 Afs 57/2009 - 83, či ze dne 8. 7. 2010, čj. 1 Afs 39/2010 – 124, všechna rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů či faktur, byť formálně bezvadných, sama o sobě zpravidla ještě neproazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2006, čj. 7 Afs 132/2004 - 99, ze dne 31. 12. 2008, čj. 8 Afs 54/2008 - 68). Správce daně proto může vyjádřit důvodné pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně podle § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu tíží důkazní břemeno, a*

to právě ve vztahu k prokázání důvodnosti jeho pochyb. Správce daně není povinen prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Správce daně proto musí identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě lze mít pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti účetnictví (srov. shora zmíněné rozsudky čj. 2 Afs 24/2007 - 119, čj. 9 Afs 30/2008 - 86, čj. 1 Afs 39/2010 - 124, nálezy Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02). Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k předmětnému obchodnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt přitom tyto skutečnosti prokazuje zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím. Lze tak shrnout, že v první fázi daňového řízení leží důkazní břemeno na daňovém subjektu, který je povinen především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy skutečnosti uváděné v daňovém přiznání k příslušné dani (§ 31 odst. 9 daňového řádu). Doložením všech požadovaných dokladů daňový subjekt své důkazní břemeno unese. Pokud má správce daně o předložených účetních dokladech pochybnosti, je na něm [§ 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu], aby popsaným způsobem takové pochybnosti o věrohodnosti, správnosti či průkaznosti účetnictví daňového subjektu vyjádřil. Důkazní břemeno pak přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen tvrzené skutečnosti prokázat zpravidla dalšími důkazními prostředky (srov. shora zmíněný rozsudek čj. 1 Afs 39/2010 - 124). Rovněž k vlastní otázce prokazování nároku na odpočet daně z přidané hodnoty se Nejvyšší správní soud vyjadřuje konstantním způsobem. Zastává stanovisko, že jakkoliv z § 73 odst. 1 zákona o DPH vyplývá, že prokazování nároku na odpočet daně je prvotně záležitostí dokladovou, je současně třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění. Pokud daňový subjekt před správcem daně uplatňuje nárok na odpočet daně, je k jeho výzvě povinen uplatněný nárok jednoznačně prokázat (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 3. 2010, čj. 1 Afs 10/2010 - 71, ze dne 28. 2. 2008, čj. 9 Afs 93/2007 - 84). Platí tedy, že daňový doklad není sám o sobě poukázkou na vznik nároku na odpočet daně. Aby mu mohla být přisouzena důkazní hodnota ve smyslu § 73 odst. 1 zákona o DPH, musí věrně zobrazovat faktickou stránku věci, tj. přijetí zdanitelného plnění. Daňový subjekt přitom musí v daňovém řízení prokázat nejen to, zda došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, zda toto plnění uskutečnila osoba – plátce daně, jež je jako poskytovatel tohoto plnění uvedena v dokladu, který daňový subjekt jako důkaz k prokázání tvrzeného právního stavu předkládá (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2005, čj. 5 Afs 188/2004 - 63). Vzniknou-li správci daně pochybnosti o správnosti údajů na tomto dokladu, resp. pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění či naplnění jiných zákonných podmínek pro uplatnění odpočtu daně, ztrácí daňový doklad důkazní hodnotu předvídanou v § 73 odst. 1 zákona o DPH a nárok na odpočet daně je třeba prokazovat dalšími způsoby předvídanými daňovým řádem (srov. shora zmíněný rozsudek čj. 1 Afs 10/2010 - 71).“

Soud se se závěry Nejvyššího správního soudu ztotožňuje a doplňuje, že tyto závěry platí i po nabytí účinnosti daňového řádu, současně platí jak pro daňové řízení týkající se daně

z přidané hodnoty, tak pro daňové řízení týkající se daně z příjmů, když procesní ustanovení jsou totožná. Dosavadnímu ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků odpovídá ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu, podle kterého daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Dosavadnímu ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků odpovídá ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, podle kterého správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.

B.

Jak vyplývá z výzvy k odstranění pochybností ze dne 24.8.2010, pojal prvoinstanční orgán *„pochybnosti o správnosti, pochybnosti, průkaznosti a úplnosti údajů vykázaných v oddílu C přiznání, neboť obrat za přijatá zdanitelná plnění se výrazně odlišuje od hodnot, které žalobce běžně přiznává“*.

Výzvou ze dne 28.4.2011 byl žalobce vyzván, aby *„důkazními prostředky prokázal (např. potvrzené objednávky, dodací listy, přepravní doklady, příjemky na sklad, uzavřené smlouvy a aj.), že plnění dle faktury uskutečnil. Dále, aby prokázal, zda uvedené plnění bylo již zaplaceno, v případě, že ano, jakým způsobem (tzn. v případě bezhotovostních úhrad bankovními výpisy, v případě hotovostních úhrad výdajovými pokladními doklady a dalšími relevantními údaji, jako např. kdo finanční prostředky předával, kdo přejímal, apod.)“*.

Z protokolu o ústním jednání ze dne 28.6.2012 vyplývá, že žalobci bylo sděleno, že společnost J-TRANS CZ s.r.o. je nekontaktní a *„prodej zboží dle faktury č. 2010008 nepřiznala“* a že prvoinstanční orgán dospěl k závěru, že *„daňový subjekt neprokázal, že se plnění dle dokladu 2010008 skutečně uskutečnilo tak, jak je daňovým dokladem deklarováno, a rovněž neprokázal, že dodavatelem tohoto zboží byla společnost uvedená na tomto dokladu, tzn. společnost J-TRANS CZ s.r.o.“*.

V souladu s tímto závěrem byla prvoinstančním rozhodnutím žalobci vyměřena daň z přidané hodnoty za 2. čtvrtletí 2010.

Žalobce podal proti prvoinstančnímu rozhodnutí odvolání, ve kterém tvrdil, že v daňovém řízení unesl důkazní břemeno a současně navrhl provedení důkazu výsledkem pana MUDr. A.A.T. a paní G.F.

Výslechy obou svědků byly provedeny dne 1.11.2012.

Výzvou ze dne 7.11.2013 žalovaný žalobci sdělil, že *„shledal, že jednání odvolatele vykazuje znaky splňující podmínky pro označení tohoto jednání za podvodné tak, jak byly judikovány NSS i ESD“*, *„zjistil v průběhu předmětného řízení takové skutečnosti, které odvolací orgán považuje za objektivní okolnosti prokazující, že daňový subjekt věděl nebo mohl vědět, že je součástí podvodného jednání“* a že *„umožní daňovému subjektu v souladu s ustanovením § 115 odst. 2 daňového řádu, aby se ke skutečnostem a důkazům, které je*

prokazují, i k odlišnému právnímu názoru ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků“. V poučení připojeném k výzvě bylo uvedeno: „Uplyne-li shora uvedená lhůta pro Vaše vyjádření marně, bude o Vašem odvolání rozhodnuto v souladu s výše uvedenými závěry. K případným návrhům na provedení dalších důkazů, podaných po uplynutí stanovené lhůty, nebude odvolací orgán přihlížet (v souladu s ust. 115 odst. 4 daňového řádu). Proti tomuto rozhodnutí se nelze samostatně odvolat (§ 109 odst. 2 daňového řádu)“.

Žalobce na výzvu reagoval podáním ze dne 21.11.2013, ve kterém navrhl provedení výslechu pana Yuriy Pruts.

C.

Z v předchozím bodě provedené konstatace průběhu daňového řízení vyplývá, že žalovaný zaujal zcela odlišný závěr, než ke kterému dospěl prvoinstanční orgán a vůči němuž žalobce brojil odvoláním.

V odůvodnění napadeného rozhodnutí výslovně uvedl, že „*odvolateli nebyl nárok na odpočet uznán z důvodu toho, že plnění bylo součástí daňového podvodu a nikoli z důvodu, že uskutečnění zdanitelného plnění nebylo prokázáno*“, či že „*odvolací orgán se po prozkoumání spisového materiálu neztotožnil se závěry prvoinstančního orgánu a shledal, že se v předmětném řízení jedná o řetězec zasažený daňovým podvodem, v němž nebyla odvedena DPH*“. Na rozdíl od prvoinstančního orgánu tak žalovaný ve své podstatě dospěl k závěru, že „*daňový subjekt prokázal, že se plnění dle dokladu 2010008 skutečně uskutečnilo tak, jak je daňovým dokladem deklarováno, a rovněž prokázal, že dodavatelem tohoto zboží byla společnost uvedená na tomto dokladu, tzn. společnost J-TRANS CZ s.r.o.*“. S ohledem na tuto skutečnost nelze shledat důvodnými námitky žalobce o tom, že „*prokázal, daňovým dokladem uváděný obchod proběhl*“, neboť tato skutečnost nebyla ze strany žalovaného rozporována.

Otázkou důkazního břemene v případě „*daňových podvodů*“ se podrobně zabýval Nejvyšší správní soud například v rozsudku ze dne 31.7.2013, č.j. 1 Afs 58/2013 – 34. V bodě 40 rozsudku Nejvyšší správní soud uvedl, že „*posuzování subjektivní stránky jednání stěžovatelky, tedy hodnocení její vědomosti o daňovém podvodu, částečně souvisí s předchozí námitkou, tedy s interpretací daňového podvodu. Jak již bylo uvedeno, pojmem podvodu na DPH se zabýval Soudní dvůr zejména v rozsudcích citovaných v bodě [36] výše. Ve věci Optigen je zdůrazněno, že 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. Zavedení systému odpovědnosti bez zavinění by totiž překračovalo rámec toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu (srov. rozsudky ze dne 11. 5. 2006, Federation of Technological Industries a další, C-384/04,-Sb. rozh. s. I-4191, bod 32, jakož i ze dne 21. 2. 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, Sb. rozh. s. I-771, bod 23). Vzhledem k tomu, že odmítnutí nároku na odpočet podle bodu 45 tohoto rozsudku je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, je na daňovém orgánu, aby dostatečně právně prokázal objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu*

(Mahagében, bod 49)“. V bodě 41 Nejvyšší správní soud uvedl, že „uvedený výklad Soudního dvora převzala i judikatura Nejvyššího správního soudu. Ta potvrdila, že každá účetní transakce mezi dodavatelem a jeho odběratelem v řetězci musí být posuzována sama o sobě a charakter jednotlivých transakcí v řetězci nemůže být změněn předchozími nebo následnými událostmi (srov. rozsudek ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 AfS 129/2006 - 142). Zásada daňové neutrality brání obecné diferenciaci mezi legálními a protiprávními plněními. Proto subjekty, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, bez ohledu na to, zda se jedná o podvod na DPH, nebo jiné podvody, musejí mít možnost důvěřovat legalitě uvedených plnění, aniž by riskovaly ztrátu svého nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu (viz rozsudek ze dne 11. 5. 2006 Commissioners of Customs & Excise a Attorney General proti Federation of Technological Industries a další, C-384/04, Sb. rozh., s. I-4191, bod 33)“. Nejvyšší správní soud v bodě 42 rozsudku uvedl, že „v daném případě tedy z judikatury Soudního dvora ve vztahu k řešené otázce vyplývá, že nárok na odpočet DPH bude zachován takovému subjektu, který nevěděl ani vědět nemohl, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH. Při posuzování subjektivní stránky je pak nutno hodnotit, zda daný podnikatelský subjekt přijal při výkonu své hospodářské činnosti přiměřená opatření, která od něj rozumně lze vyžadovat, aby zajistil, že jeho plnění není součástí podvodu. Pokud je ovšem s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet. Osoba povinná k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní podvodného plnění, pak musí být pro účely šesté směrnice považována za osobu účastnící se tohoto podvodu, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží prospěch, či nikoli. V takové situaci totiž osoba povinná k dani pomáhá pachatelům podvodu a stává se jejich spolupachatelem (viz věc Kittel, cit. v bodě [36] výše). Tyto principy rovněž následně přejala i judikatura Nejvyššího správního soudu (např. rozsudky ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 As 15/2008 - 100, nebo ze dne 30. 7. 2010, č. j. 8 AfS 14/2010 - 195, publikovaný pod č. 2172/2011 Sb. NSS)“.

V rozsudku Nejvyššího správního soudu nelze pominout ani bod 43, ve které bylo uvedeno, že „není tedy povinností správních orgánů či dokonce správních soudů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod. V daňovém řízení musí být nicméně postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval, což žalovaný beze zbytku učinil. Lze souhlasit se stěžovatelkou, že aby mohly finanční orgány určitému subjektu v souvislosti s daňovým podvodem upřít nárok na odpočet DPH, musí být zjištěno, zda daný subjekt o podvodném jednání svých dodavatelů věděl, nebo s vynaložením přiměřených opatření v rámci své obchodní činnosti vědět mohl. To bylo v projednávané věci prokázáno“. V této souvislosti je nutné zmínit bod 45 citovaného rozsudku, ve kterém bylo uvedeno, že „Nejvyššímu správnímu soudu je z jeho úřední činnosti známo (protokol ze dne 13. 12. 2005, č. j. 279579/05/001932/7644, rozsudek zdejšího soudu ze dne 18. 3. 2010, č. j. 9 AfS 83/2009 - 232), že ve zdaňovacích obdobích březen a květen 2005 byla z iniciativy stěžovatelky do řetězce MAJK – DAPEX Czech, spol. s r. o. – stěžovatelka, zcela formálně zapojena společnost TRADE CENTER PRAHA, spol. s r. o., a to za účelem čerpání odpočtu DPH. Obchodní vztah mezi stěžovatelkou a touto společností byl postaven na skutečnosti, že Ing. Moravec jako zástupce stěžovatelky oslovil pana V., zástupce

TRADE CENTER, aby pro něho od konkrétního dodavatele nakoupil zboží, s tím, že se mu tento dodavatel ozve. Pan V. byl kontaktován panem Z., zástupcem dodavatele DAPEX, cena za zboží navržená panem Z. byla odsouhlasena Ing. M. Z výpovědi svědka V. pak vyplývá, že danou transakci nemohl nikterak ovlivnit a veškeré podrobnosti obchodu byly dohodnuty mezi Ing. M. a panem Z. Svědek V. v této souvislosti vypověděl, že mu byla stěžovatelem vyplacena odměna, kterou nazval provizí za zprostředkování. I přes tyto skutečnosti byla z iniciativy stěžovatelky transakce vykázána jako dodání zboží mezi DAPEX a TRADE CENTER, a následné dodání zboží mezi touto společností a stěžovatelkou“.

Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí na straně 10 v bodě 24 uvedl, že „odvolací orgán se po prozkoumání spisového materiálu neztotožnil se závěry prvoinstančního orgánu a shledal, že se v předmětném řízení jedná o řetězec zasažený daňovým podvodem, v němž nebyla odvedena DPH. Odvolací orgán došel k tomuto závěru po provedení vědomostního testu, na jehož základě shledal, že odvolatel věděl nebo měl vědět, že je součástí řetězce zasaženého daňovým podvodem. Dodavatel J-TRANS odvolatele z předmětného zdanitelného plnění neodvedl DPH, čímž byla splněna základní podmínka, aby se mohlo jednat o daňový podvod, tedy je zde existence chybějící daně“. V bodě 26 odůvodnění napadeného rozhodnutí pak žalovaný uvedl, že „odvolací orgán shledal, že se odvolatel účastní plnění, které je zasaženo podvodem na DPH, jak bylo judikováno NSS i ESD“.

Soud má za to, že v dané věci nebyly prokázány skutečnosti, které by odůvodňovaly postup podle žalovaným zmíněné judikatury Evropského soudního dvora a Nejvyššího správního soudu. Nebyl v dané věci žádný důvod pro odklon od standardně vedeného daňového řízení v intencích uvedených v bodě A tohoto rozsudku, resp. k odlišnému postupu, než který zvolil prvoinstanční orgán. Prostá skutečnost, že dodavatel „neodvedl DPH“, neodůvodňuje postup podle žalovaným zmíněných rozhodnutí Evropského soudního dvora a Nejvyššího správního soudu.

Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí uváděl, že žalobce „byl součástí řetězce zasaženého daňovým podvodem“. O jaký „řetězec“ se mělo jednat, již žalovaný nijak nerozvedl. Žalovaný tento „řetězec“ nijak nepopsal a k aplikaci jím odkazované judikatury Nejvyššího správního soudu a Evropského soudního dvora přistoupil pouze na základě skutkového závěru, že „dodavatel J-TRANS odvolatele z předmětného zdanitelného plnění neodvedl DPH“. Současně učinil nesporným, že bylo prokázáno, že k dodání zboží, od na daňovém dokladu zmíněného dodavatele, došlo a bylo za něj zapláceno.

Evropský soudní dvůr provedl shrnutí své dosavadní judikatury v rozsudku ze dne 21.6.2012 ve spojených věcech C-80/1 a C-142/11 (rozsudky Evropského soudního dvora jsou dostupné na www.eurlex.eu). V bodu 49 rozsudku uvedl, že „vzhledem k tomu, že odmítnutí nároku na odpočet podle bodu 45 tohoto rozsudku je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, je na daňovém orgánu, aby dostatečně právně prokázal objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu“. V bodu 52 rozsudku bylo obdobně uvedeno, že „vzhledem k odpovědi uvedené v bodě 50

tohoto rozsudku, která platí i pro případ dodání zboží, lze nárok na odpočet odmítnout pouze tehdy, když se z hlediska objektivních okolností prokáže, že dotyčná osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného vystavitelem či jiným hospodářským subjektem vystupujícím na předcházejícím stupni dodavatelského řetězce“. V bodu 59 rozsudku bylo uvedeno, že „za těchto podmínek vyplývá z judikatury připomenuté v bodech 53 a 54 tohoto rozsudku, že určení opatření, jež lze v projednávaném případě rozumně vyžadovat od osoby povinné k dani, která chce uplatnit nárok na odpočet DPH, aby se ujistila o tom, že její plnění nejsou součástí podvodu, jehož se dopustil subjekt na vstupu, závisí hlavně na okolnostech uvedeného případu“.

Popsání „*skutkových okolností, v jakých daňový podvod spočíval*“, není nijak samoúčelné, nýbrž je pro průběh daňového řízení naprosto zásadní. Tyto skutkové okolnosti totiž vyjadřují „*okolnosti daného případu*“, o nichž se Evropský soudní dvůr zmiňuje v bodu 59 shora citovaného rozsudku. Právě a jen s těmito okolnostmi je poměřováno jednání daňového subjektu, tj. zda o tom, že „*plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného vystavitelem vystupujícím na předcházejícím stupni dodavatelského řetězce*“ věděl nebo alespoň vědět měl. Ve shora citovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu tak velice podrobně učinil Nejvyšší správní soud zejména v bodech 44-48.

Věděl žalobce nebo měl vědět, že jeho dodavatel, který mu podle žalovaného dodal zboží a jemuž žalobce zaplatil „*neodvede DPH*“? Může vůbec kdy odběratel vědět nebo má vědět, že dodavatel „*neodvede DPH*“? Tuto situaci si lze hypoteticky představit, avšak bude naprosto výjimečná. V nyní souzené věci nebylo prokázáno, že by žalobce věděl nebo měl vědět, že jeho dodavatel „*neodvede DPH*“. Ostatně tímto směrem nebylo vedeno ani důkazní řízení, když se žalovaný opíral o závěr, že „*neshromáždil ani takové důkazy, které jsou běžné při provozování obchodní činnosti*“ a „*nepodnikl všechna opatření, která po něm mohou být rozumně požadována, aby předešel své účasti na jednání, které je součástí daňového podvodu*“.

V běžném obchodním styku si tím, zda dodavatel „*neodvede DPH*“ nemůže být jistý nikdo, neboť se jedná o skutečnost, která je zcela nezávislá na vůli odběratele.

Evropský soudní dvůr v bodu 66 shora citovaného rozsudku uvedl, že „*vzhledem k výše uvedenému musí být články 167, 168 písm. a), 178 písm. a) a 273 směrnice 2006/112 vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní praxi, podle níž daňový orgán odmítne přiznat nárok na odpočet z důvodu, že se osoba povinná k dani neujistila, zda vystavitel faktury na zboží, na které je uplatňován nárok na odpočet, byl v postavení osoby povinné k dani, která měla k dispozici dotčené zboží a byla schopna toto zboží dodat, a zda splnil své povinnosti ohledně podání daňového přiznání a úhrady DPH, nebo z důvodu, že uvedená osoba povinná k dani nemá kromě uvedené faktury k dispozici jiné doklady, jimiž lze prokázat, že byly tyto skutečnosti splněny, ačkoli hmotněprávní a formální podmínky upravené směrnicí 2006/112 k uplatnění nároku na odpočet byly splněny a osoba povinná k dani nemá žádné indicie odůvodňující podezření, že na straně uvedeného vystavitele došlo k nesrovnalostem či podvodu*“.

Evropský soudní dvůr tak výslovně potvrdil, že skutečnost, zda dodavatel „splnil své povinnosti ohledně podání daňového přiznání a úhrady DPH“, nemůže být sama o sobě důvodem pro neuznání nároku. Ze žádného rozhodnutí Evropského soudního dvora ani Nejvyššího správního soudu současně ani nevyplývá, že by pouze zjištění „že nebyla odvedena DPH“ způsobovalo existenci „podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu“.

Zcela v rozporu se svým závěrem, že žalobce „byl součástí řetězce zasaženého daňovým podvodem“, žalovaný v bodě 29 odst. 7 odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl, že „poslední skutečností, která svědčí o tom, že se jedná pravděpodobně o daňový podvod, která není kladena k tíži daňového subjektu je skutečnost v podobě nekontaktnosti dodavatele daňového subjektu“. Z právě citované pasáže vyplývá, že žalovaný nebyl přesvědčen o tom, zda se v dané věci vůbec o „daňový podvod“ jedná, resp. „v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval“. Závěr žalovaného tak jednak činí napadené rozhodnutí vnitřně rozporným, jednak vylučuje postup podle žalovaným citované judikatury Evropského soudního dvora a Nejvyššího správního soudu, neboť ten vyžaduje, aby bylo „postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval“.

D.

Odhlédne-li soud od shora uvedených závěrů, je nezbytné uzavřít, že se žalovaný dopustil dalších dvou procesních pochybení.

Žalobce ve svém vyjádření ze dne 21.11.2013 vznesl konkrétně formulované námitky ohledně obvyklosti a standardnosti provedené transakce.

Žalovaný v bodě 32 odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl, že „odvolací orgán v rámci odvolacího řízení posuzoval veškeré skutečnosti vykázané transakce, tedy vzal v úvahu právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými, zohlednil specifickou obchodování se zlatem a drahými kameny...“.

Tento závěr žalovaného nemá žádnou oporu v provedeném dokazování. V průběhu daňového řízení byly veškeré důkazy provedeny k prokázání uskutečnění zdanitelného plnění, a to včetně dvou svědeckých výpovědí provedených v průběhu odvolacího řízení. Nebyl proveden zejména žádný důkaz, ze kterého by vyplývala „specifická obchodování se zlatem a drahými kameny“. Přitom jak již bylo zmíněno, důkazní břemeno ohledně „prokázání, že dotyčná osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného vystavitelem či jiným hospodářským subjektem vystupujícím na předcházejícím stupni dodavatelského řetězce“ leželo výhradně na žalovaném. Námitky žalobce o obvyklosti a standardnosti provedené transakce tak nebyly řádně vyvráceny, zejména pokud jde o jím uváděná „specifika obchodu se zlatem a drahými kameny“. Důvodnou je tak žalobní námitka žalobce o tom, že žalovaný „nezjistil okolnosti obchodování v předmětu činnosti žalobce s přihlédnutím k místu podnikání a jeho charakteristikám“. Závěry žalovaného o vadnosti postupu žalobce tak byly přinejmenším předčasné.

Důvodnou soud shledal i námitku žalobce o tom, že „*předpokládal, že tam, kde by žalovaný požadoval jeho odpověď za nedostatečnou, popř. nepřesnou, vyzve jej k jejímu doplnění nebo odstranění vad*“. S ohledem na formulaci poučení uvedeného ve výzvě, mohl žalobce oprávněně očekávat, že žalovaný ihned po obdržení odpovědi žalobce na výzvu ze dne 7.11.2013, ke které došlo dne 21.11.2013, nepřistoupí k vydání napadeného rozhodnutí (10.12.2013). Z poučení připojeného k výzvě totiž vyplývalo, že rozhodnutí bude vydáno, uplyne-li stanovená lhůta marně. O okolnosti, co se stane v případě, že vyjádření bude podáno, se žalovaný nezmínil.

VI.

Rozhodnutí soudu.

Vzhledem k tomu, že žaloba byla důvodná, soud napadené rozhodnutí zrušil pro vady řízení (§ 78 odst. 1 s.ř.s.). S ohledem na zrušení napadeného rozhodnutí, soud současně vyslovil, že se věc vrací žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s.ř.s.). Správní orgán je v dalším řízení vázán právním názorem, který soud vyslovil ve zrušujícím rozsudku (§ 78 odst. 5 s.ř.s.).

VII.

Odůvodnění neprovedení důkazů.

Nad rámec důkazů, které byly provedeny při soudním jednání, soud neprovedl další žalobcem navržené důkazy, neboť provedení těchto důkazů nebylo třeba k posouzení důvodnosti žaloby.

VIII.

Náklady řízení.

Žalobce měl ve věci plný úspěch, a proto mu soud přiznal v souladu s § 60 odst. 1 s.ř.s. právo na náhradu nákladů řízení před soudem. Náklady řízení spočívají v zaplaceném soudním poplatku ve výši 3.000 Kč a v odměně advokáta za úkon právní služby podle § 11 odst. 1 písm. a), tj. převzetí a příprava zastoupení, a úkon právní služby podle § 11 odst. 1 písm. d), tj. podání žaloby. Podle § 9 odst. 4 písm. d) a § 7 bod 5. advokátního tarifu sazba za jeden úkon právní služby ve věcech žalob projednávaných podle soudního řádu správního činí částku 3.100 Kč. Za dva úkony právní služby tak žalobci přísluší náhrada ve výši 6.200 Kč. Podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu má advokát za jeden úkon právní služby nárok na paušální částku ve výši 300 Kč. Za dva úkony právní služby tak soud žalobci přiznal náhradu ve výši 600 Kč. Vzhledem k tomu, že zástupce žalobce je advokátem, který je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení o částku odpovídající této dani. Částka daně z přidané hodnoty činí 1.428 Kč, náklady řízení tedy včetně daně z přidané hodnoty činí částku ve výši 11.228 Kč.

P o u ě n í : Proti tomuto rozsudku lze podat do dvou týdnů po jeho doručení kasační stížnost u Nejvyššího správního soudu. Lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud (§ 12 odst. 1, § 102, § 106 odst. 2 a 4 s.ř.s.).

V Plzni dne 3. února 2015

Mgr. Alexandr Krysl, v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Lenka Kovandová