



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobkyně: **STREGA spol. s r.o.**, sídlem Budilova 161/15, Plzeň, zastoupená Mgr. Mojmírem Přívarou, advokátem se sídlem Kovářská 1253/4, Plzeň, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 10. 2015, č. j. 32477/15/5300-22443-702189, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 30. 8. 2017, č. j. 30 Af 40/2015 - 53,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 30. 8. 2017, č. j. 30 Af 40/2015 - 53, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Výzvou ze dne 11. 9. 2009, č. j. 301530/09/138511401233, zahájil Finanční úřad v Plzni (dále jen „správce daně“) vytýkáci řízení dle tehdy účinného § 43 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, k dani z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období červenec 2009 [v souladu s § 264 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., účinného od 1. 1. 2011 (dále jen „daňový řád“), bylo řízení dokončeno podle daňového řádu]. Na jeho podkladě konstatoval, že žalobkyně v uvedeném zdaňovacím období neprokázala oprávněnost osvobození od DPH s nárokem na odpočet daně z titulu dodání zboží do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státě. Konkrétně se

jednalo o dodání 50 ks fotoaparátu Olympus, 45 ks fotoaparátu Panasonic, 25 ks kamer Sony a 1 400 ks licencí Windows XP PRO společnosti OLGESTION s. r. o. Dne 25. 10. 2010 proto správce daně vydal platební výměr č. j. 330684/10/138511401233, kterým žalobkyni snížil částku nadměrného odpočtu, vykázanou v daňovém přiznání ve výši 416 539 Kč, na částku 53 365 Kč. Tento platební výměr byl následně v odvolacím řízení změněn rozhodnutím Finančního ředitelství v Plzni ze dne 27. 11. 2012, č. j. 8826/12-1300-401781, a to tak, že správcem daně snižená částka nadměrného odpočtu ve výši 53 365 Kč, byla změněna na vlastní daňovou povinnost v částce 4 037 Kč.

[2] Rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 27. 11. 2012 však bylo zrušeno rozsudkem Krajského soudu v Plzni (dále jen „krajský soud“) ze dne 10. 12. 2014, č. j. 30 Af 6/2013 - 75, a to pro vady řízení podle § 78 odst. 1 s. ř. s. Krajský soud totiž dospěl k závěru, že žalobkyně oprávněnost osvobození od DPH s nárokem na odpočet daně prokázala. Věc tedy vrátil žalovanému (právnímu nástupci Finančního ředitelství v Plzni) k dalšímu řízení. Podle § 78 odst. 5 s. ř. s. byl správní orgán v dalším řízení vázán právním názorem, který krajský soud vyslovil ve zrušujícím rozsudku.

[3] V následném odvolacím řízení žalovaný uznal, že u zkoumaných obchodních transakcí žalobkyně splnila všechny hmotněprávní podmínky pro nárok na odpočet daně na vstupu i osvobození od daně na výstupu. Dospěl však k závěru, že předmětná transakce byla zasažena podvodem na DPH, o kterém žalobkyně věděla, nebo alespoň vědět mohla a měla. Podle žalovaného se v daném případě jednalo o simulovanou obchodní transakci mezi společnostmi Liotta s. r. o., EGOWAY s. r. o., žalobkyní a společností OLGESTION s. r. o. se sídlem v jiném členském státě, jejímž cílem bylo čerpání nároku na odpočet daně. Nárok na odpočet DPH proto žalobkyni nepřiznal a rozhodnutím uvedeným v záhlaví opětovně změnil platební výměr ze dne 25. 10. 2010 tak, že žalobkyni doměřil vlastní daňovou povinnost v částce 4 037 Kč.

[4] Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně u krajského soudu žalobu. Ten napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V odůvodnění zrušujícího rozsudku zejména uvedl, že žalovaný v novém odvolacím řízení postupoval v souladu s právním názorem vysloveným krajským soudem ve zrušujícím rozsudku ze dne 10. 12. 2014. Ztotožnil se však s tvrzením žalobkyně, že *„v daňovém řízení nebylo prokázáno, že by žalobkyně věděla nebo musela vědět, že jí uplatněný nárok na odpočet DPH vyšel z plnění, které bylo součástí podvodu“*.

[5] První pochybení žalovaného mělo spočívat v tom, že činil skutkové závěry, aniž uvedl z jakých důkazů. Konkrétně v odstavcích 12, 67, 69 a 75 jeho rozhodnutí není zřejmé, z čeho dovedl nestandardnost ceny zboží a jednání v obchodním styku. Obvyklá cena se standardně zjišťuje znaleckým posudkem, obvyklé chování v obchodních vztazích je možné zjistit dotazem na obchodní komoru nebo důvěryhodný subjekt, který se v obdobných obchodních transakcích pohybuje. Odpověď by však v odůvodnění rozhodnutí musela být uvedena konkrétně ve vztahu k posuzovanému plnění. V odstavci 67 a násl. rozhodnutí pak žalovaný vytýkal žalobkyni nedostatečnou identifikaci zboží a neexistenci ujednání o postupech při reklamaci - tyto okolnosti přitom považoval za indicie svědčící o povědomí žalobkyně o podvodu, aniž by však bylo zřejmé, na podkladě jakých důkazů tyto závěry učinil. Žalovaný rovněž vycházel z toho, že jednatel žalobkyně

pokračování

při výslechu na policii dne 13. 5. 2013 uvedl, že se zná s paní Špicarovou, jednatelkou společnosti EGOWAY, a s panem Nisenbaumem, jednatelem společnosti OLGESTION (viz odstavec 69). Z tohoto zjištění ale neplyne, že by žalobkyně věděla nebo musela vědět, že je dané plnění součástí podvodu. Dále žalovaný v odstavci 61 konstatoval, že: „[z]e získaných důkazních prostředků (viz odst. [50] až [59]) v rámci doplnění odvolacího řízení lze usoudit, že zkoumané obchodní transakce probíhaly v rámci totožného řetězce subjektů, mezi kterými obíhaly i finanční prostředky, tedy konkrétně mezi společnostmi: Liotta - EGOWAY - odvolatel - OLGESTION - RAWOS - Liotta.“ V odstavcích 50 až 59 přitom uvedl, z jakých důkazů vycházel, přičemž v některých případech činil k důkazu svá skutková zjištění, a v některých nikoli (tuto výtku soud nekonkretizoval).

[6] Krajský soud dále uvedl, že podle žalovaného bylo stěžejním důkazem usnesení ze dne 5. 12. 2013 o zahájení trestního stíhání jednatelů žalobkyně, společnosti OLGESTION a společnosti EGOWAY a X. Žalovaný v odstavci 51 a násl. citoval z tohoto usnesení a z listin souvisejících s daným trestním řízením poskytnutých správci daně Policií ČR. V odstavci 52 je také zachycena svědecká výpověď X, jak ji provedl správce daně, která je doplněna právě o citaci z předmětného usnesení ohledně osoby tohoto svědka, aniž by bylo uvedeno skutkové zjištění, ke kterému správce daně po provedení výpovědi dospěl. Bez skutkových zjištění je rovněž citováno ze znaleckých posudků zadaných v trestním řízení a pojednáváno o domovních prohlídkách u obviněných osob. Obecně (bez vazby na zkoumanou otázku) je pak učiněn skutkový závěr ohledně policií poskytnutých faktur vydaných společnostmi OLGESTION a mezinárodních nákladních listů, stejně tak ohledně zkoumaného plnění daňových povinností společnosti EGOWAY a informací poskytnutých správci daně společností Raiffeisenbank a.s. k dotazu, jaké osoby měly právo disponovat s účty žalobkyně a společností OLGESTION, RAWOS, Liotta a EGOWAY v období od 1. 6. do 31. 8. 2009, a taktéž ohledně výpisů o pohybech finančních prostředků na těchto běžných účtech.

[7] Druhé pochybení spočívalo dle krajského soudu v tom, že v odůvodnění rozhodnutí žalovaného jsou uvedeny skutkové závěry učiněné na základě konkrétního důkazu, ale chybí k nim příslušná skutková zjištění. Například není zřejmé, co vyplývá ze závěrů vyjelených v odstavcích 58 a 59, týkajících se bankovních výpisů žalobkyně. Soud nemůže dohledávat skutková zjištění ke skutkovým závěrům žalovaného a zjišťovat, která z transakcí je tou, jež stojí na opačné straně konkrétní platební operace, a proč konkrétní transakce (resp. sled jakých konkrétních transakcí) svědčí o účelovém oběhu finančních prostředků. Stejně tak není jasné, co vyplývá z hodnocení uvedeného v odstavci 72.

[8] Za třetí pochybení krajský soud označil to, že žalovaný vycházel z usnesení o zahájení trestního stíhání jako z důkazu. Pokud chtěl žalovaný prokázat skutečnosti tak, jak jsou uvedeny v usnesení o zahájení trestního řízení, nic mu nebránilo v tom, aby ve smyslu § 92 odst. 2 daňového řádu provedl dokazování v daňovém řízení a nečekal na pravomocné rozhodnutí v trestním řízení. Musel by si však obstarat důkazy a v rámci jejich řádného zhodnocení uvést důvody, které jej vedou k závěru, že to, co je uvedeno v usnesení o zahájení trestního řízení, se skutečně stalo a týká se plnění posuzovaného žalovaným.

[9] Podle krajského soudu se žalovaný při hodnocení důkazů nesoustředil na zodpovězení otázky, zda bylo či nebylo prokázáno, že žalobkyně věděla nebo musela vědět, že jí uplatněný nárok vyšel z plnění, které je součástí podvodu. V odůvodnění napadeného rozhodnutí je řada nekonzistentních závěrů vyplývajících například z toho, že je konstatován obsah svědecké výpovědi či znaleckých posudků, které vypovídají o tom, že k podvodu došlo, ale není konkrétně uvedeno, proč tyto důkazy mají svědčit o tom, že žalobkyně věděla nebo musela vědět, že se podvodu účastní. Není v něm uveden ani popis a rozbor konkrétních skutkových zjištění. Sama žalobkyně ve vyjádření ze dne 6. 7. 2015 přednesla logické vysvětlení svého postupu a upozornila, že nemohla zodpovídat za některé další skutečnosti vyskytující se u jiných článků popsáního řetězce společností. Odůvodnění napadeného rozhodnutí tak neskýtá podklad pro závěr, že žalobkyně věděla nebo musela vědět, že jí uplatněný nárok na odpočet DPH vychází z plnění, které je součástí podvodu. Pokud žalovaný bude chtít tuto skutečnost prokázat, musí zajistit příslušné důkazy, z každého důkazu vyvodit konkrétní skutkové zjištění, na základě všech skutkových zjištění učinit skutkový závěr a ten právně zhodnotit. Následně musí postup při hodnocení důkazů v odůvodnění svého rozhodnutí přezkoumatelným způsobem vyjádřit.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření k ní

[10] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), v ní navrhl napadený rozsudek zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

[11] Konkrétně namítal, že krajský soud zcela opomenul skutečnost, že pro nepřiznání nároku na odpočet daně postačuje, pokud je v daňovém řízení prokázáno, že daňový subjekt o účasti na podvodu vědět mohl a měl. To vyplývá jak z judikatury SDEU (rozsudek ve spojených věcech Axel Kittel C-439/04 a Recolta Recycling SPRL C-440/04), tak i z tuzemské judikatury (rozsudek NSS ze dne 10. 1. 2008, č. j. 9 Afs 67/2007 - 147). Soud se tedy dopustil vadného posouzení, když závěry stěžovatele odmítl s konstatováním, že odůvodnění rozhodnutí o odvolání neskýtá podklady pro závěr, že žalobkyně o podvodu věděla nebo vědět musela.

[12] Kromě toho podle stěžovatele krajský soud posuzoval veškeré okolnosti jednotlivě, vytrhával je z kontextu a nehodnotil je ve vzájemných souvislostech. Stěžovatel nepopírá, že každá jednotlivá okolnost nevede k závěru o povědomí žalobkyně o účasti na daňovém podvodu. Závěr, že žalobkyně o podvodu vědět měla či alespoň mohla, však plyne z celého řetězce nepřímých důkazů. Též z judikatury plyne, že postačuje, když závěr o tom, že daňový subjekt o účasti na daňovém podvodu vědět mohl či měl, vyplývá ze souhrnného hodnocení řady nepřímých důkazů (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 12. 2014, č. j. 6 Afs 156/2014 - 47, či ze dne 31. 7. 2013, č. j. 1 Afs 58/2013 - 34).

[13] Stěžovatel se dotázal u společností Olympus Czech Group, s.r.o., Panasonic Marketing Europe GmbH a SONY EUROPE LIMITED - organizační složka na obchodovatelnost a obvyklou cenu konkrétních fotoaparátů a kamer příslušných značek, přičemž tyto společnosti potvrdily možnost obchodování s danými předměty,

pokračování

avšak uvedly, že velkoobchodní cena šetřeného zboží byla vyšší. Byl učiněn taktéž dotaz na společnost Microsoft, s.r.o., deklarovanou jako výrobkyni žalobkyní prodávaných licencí, přičemž bylo zjištěno, že se jedná o tzv. COA štítky, které pouze stvrzují legalitu softwaru, a jejichž samostatná distribuce je zakázána. I tyto informace vedly stěžovatele k závěru o nestandardnosti žalobkyní realizovaných obchodů. Stěžovateli není zřejmé, proč krajský soud nepovažoval uvedené společnosti obchodující s předmětným zbožím za dostatečně důvěryhodné subjekty. Požadavek krajského soudu na doslovné citace odpovědí uvedených společností v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí stěžovatel označil za jdoucí nad rámec zákona. Předmětné odpovědi jsou řádně založeny ve správním spise, ze kterého stěžovatel při vydání rozhodnutí vycházel.

[14] Závěry o absenci identifikace zboží byly dle stěžovatele učiněny na podkladě toho, že žalobkyně i přes výzvy správce daně k prokázání uskutečněné plnění nepředložila žádné písemné smlouvy ani vyplněné dodací listy s identifikací zboží (viz odst. 10 jeho rozhodnutí). Dostatečně odůvodněný a v souladu s judikaturou pak byl i závěr o nestandardnosti chování žalobkyně ve vztahu k její nezkušenosti na daném trhu. Stěžovateli dále není zřejmé, na základě čeho krajský soud dospěl k závěru, že za stěžejní důkaz považoval usnesení o zahájení trestního stíhání ze dne 5. 12. 2013. Z obsahu usnesení stěžovatel vycházel pouze v určitých skutečnostech, v ostatních případech vycházel z důkazů zajištěných a správci daně poskytnutých Policií ČR, což považuje za souladné se zákonem. Stěžovatel souhlasí s názorem, že samotné usnesení neprokazuje, že žalobkyně o účasti na daňovém podvodu věděla či vědět musela, nicméně tuto skutečnost ani netvrdil. Předmětným usnesením pouze podpořil závěr o tom, že byl spáchán podvod na DPH.

[15] K údajnému druhému pochybení stěžovatel uvedl, že požadavek krajského soudu aby v odůvodnění rozhodnutí popsal provedení důkazu, učinil z něj skutkové zjištění a pak jej zhodnotil, je bezdůvodně formalistický a nemá oporu v zákoně. Podotkl také, že požadavek na výslovné uvádění skutkových zjištění nesplňuje ani krajský soud. Odůvodnění napadeného rozsudku je totiž koncipováno tak, že jsou citovány vybrané pasáže z odůvodnění rozhodnutí o odvolání, které jsou následně hodnoceny; absentuje však uvedení toho, co soud z předmětných pasáží zjistil, či jak ke svému názoru dospěl. Z napadeného rozsudku také vyplývá, že krajský soud posuzoval jednotlivé části odůvodnění rozhodnutí stěžovatele samostatně a přitom zcela přehlédl, že zatímco v jedné části odůvodnění je popsáno provedení jednotlivých důkazů, v jeho další části jsou tyto důkazy hodnoceny ve vztahu k tomu, zda stěžovatelka věděla a mohla vědět o podvodu, a jsou zde uvedeny závěry, ke kterým stěžovatel na základě důkazů dospěl. V odstavcích 58 a 59 jsou pak podrobně popsány skutečnosti zjištěné z výpisů z bankovních účtů poskytnutých společností Raiffeisenbank a.s., včetně toho, co z pohybů na těchto bankovních účtech vyplývá. Z těchto skutkových zjištění pak stěžovatel učinil závěr, že transakce svědčí o účelovém oběhu finančních prostředků v rámci řetězce. Krajský soud také pominul odstavec 90 rozhodnutí, který souvisí s odstavcem 58, a ve kterém je reagováno na námitky žalobkyně.

[16] K údajnému třetímu pochybení nad rámec výše řečeného stěžovatel uvedl, že v souladu s § 57 a § 93 daňového řádu ze souběžně probíhajícího trestního řízení využil znalecké posudky, zajištěné listinné důkazy spočívající ve fragmentech účetnictví

žalobkyně a jejího odběratele, a dále výsledky jednatele žalobkyně uskutečněné Policií ČR. V případě ostatních osob provedl všechny stěžejní výsledky v rámci daňového řízení. Závěr stěžovatele se tak opírá převážně o vlastní zjištění, a dále je podepřen důkazními prostředky zajištěnými zákonným způsobem od Policie ČR, hodnocenými jednotlivě i ve vzájemné souvislosti se všemi ostatními důkazy, v souladu s § 8 daňového řádu. Krajský soud nadto neuvedl, jaké konkrétní důkazy měl stěžovatel provést a neučinil tak. Stěžovatel je také přesvědčen, že mu nepřísluší hodnotit skutečnosti a závěry uvedené v usnesení o zahájení trestního stíhání; v rozhodnutí pouze konstatoval, že se jeho závěr shoduje se závěry obsaženými v tomto usnesení. Tvzení o vedení trestního stíhání pak považuje za odpovídající realitě. Rovněž zdůraznil, že v tomto směru respektoval presumpci nevinny, neboť nikde neuvedl, že by stíhané osoby byly v dané věci shledány vinnými soudem. Za souladný se zákonem považuje stěžovatel i postup, kdy setrval na své argumentaci i po vyjádření žalobkyně ke skutečnostem zjištěným v odvolacím řízení.

[17] Žalobkyně se ke kasační stížnosti nevyjádřila.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[18] Napadený rozsudek přezkoumal Nejvyšší správní soud v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3, věta před středníkem, s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4, věta před středníkem, s. ř. s.), dospěl přitom k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

[19] Nejvyšší správní soud předesílá, že skutkově prakticky shodným případem se zabýval již druhý senát tohoto soudu v rozsudku ze dne 9. 8. 2018 vydaném pod č. j. 2 Afs 14/2017 - 38. Třetí senát se přitom se závěry vyslovenými v uvedeném rozsudku ztotožňuje, neboť neshledal žádný důvod, pro který by bylo nutno se od nich odchýlit.

[20] Podle § 13 odst. 1, věty první, zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“): „*Dodáním zboží se pro účely tohoto zákona rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník.*“ Podle odst. 2 téhož ustanovení: „*Dodáním zboží do jiného členského státu je dodání zboží, které je skutečně odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu.*“

[21] Podle § 64 odst. 1, věty první, zákona o DPH: „*Dodání zboží do jiného členského státu plátcem osobě registrované k dani v jiném členském státě, které je odesláno nebo přepraveno z tuzemska plátcem nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou, je osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně, s výjimkou dodání zboží osobě, pro kterou pořízení zboží v jiném členském státě není předmětem daně.*“ Podle odst. 5 téhož ustanovení: „*Dodání zboží do jiného členského státu lze prokázat písemným prohlášením pořizovatele nebo zmocněné třetí osoby, že zboží bylo přepraveno do jiného členského státu, nebo jinými důkazními prostředky.*“

[22] Systém daně z přidané hodnoty je vystaven na principu neutrality, který zajišťuje, že daň zatěžuje jednotlivé obchodníky, výrobce, poskytovatele služeb atd. pouze v případě, kdy tito reálně vytváří přidanou hodnotu. Princip neutrality je zakotven v čl. 1 směrnice Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty. Reálně je princip neutrality uplatňován prostřednictvím systému odpočtů DPH na vstupu,

pokračování

přičemž podmínky pro uplatnění odpočtu jsou konkretizovány příslušnými ustanoveními zákona o DPH.

[23] Soudní dvůr EU opakovaně konstatuje, že pro odmítnutí nároku na odpočet DPH není povinností správních orgánů či soudů prokázat, jakým způsobem a konkrétně který z dodavatelů v řetězci spáchal podvod. Pojem „daňový podvod“ je vykládán široce, jde v podstatě o to, že není odvedena určitá částka získaná jako DPH, byť odvedena být měla. K tomu lze například odkázat na rozsudky SDEU ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03 Optigen ze dne 12. 1. 2006, či ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 Kittel ze dne 6. 7. 2006.

[24] K subjektivní stránce, tedy hodnocení vědomosti daňového subjektu o daňovém podvodu se Nejvyšší správní soud vyjádřil například v rozsudku ze dne 31. 7. 2013, č. j. 1 Afs 58/2013 - 34, kde v souladu s judikaturou Soudního dvora shrnul, 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. (...) 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). Tyto principy 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).“*

[25] Krajský soud zrušil rozhodnutí stěžovatele, pro shora popsaná tři pochybení, blíže rozvedená v odůvodnění napadeného rozsudku. Následkem těchto pochybení podle krajského soudu byla skutečnost, že v daňovém řízení nebylo prokázáno, že by žalobkyně věděla nebo musela vědět, že jí uplatněný nárok na odpočet DPH vyšel z plnění, které bylo součástí podvodu na DPH. Nejvyšší správní soud se s tímto hodnocením krajského soudu neztotožnil.

[26] K vytýkanému prvnímu pochybení (viz rekapitulace obsažená v odstavci [5] tohoto rozsudku - podle krajského soudu měla být neobvyklost ceny zjištěna např. dotazem na důvěryhodný subjekt) Nejvyšší správní soud uvádí, že stěžovatel se na obvyklou cenu a obchodovatelnost konkrétního zboží daných značek dotázal společností Olympus, Panasonic, SONY EUROPE LIMITED a Microsoft, a tyto mu odpověděly (viz blíže odstavce 11 a 12 rozhodnutí stěžovatele). Z odůvodnění napadeného rozsudku přitom není jasné, proč krajský soud uvedené společnosti nepovažuje za důvěryhodné subjekty. Skutkový závěr obsažený v odstavci 67 rozhodnutí, že je nedůvěryhodný postup, kdy současně s dodáním zboží není předložena dokumentace o původu zboží, pak stěžovatel zdůvodnil v předcházejících odstavcích 65 a 66 (tzv. COA štítky nejsou určeny k samostatnému prodeji a nemají žádnou užitnou hodnotu - jediným cílem jejich samostatné distribuce je zakrytí nelegální povahy softwaru; dodací listy a mezinárodní nákladní listy postrádaly specifikaci dodávaného zboží, přičemž právě elektronika bývá

evidovaná podle výrobních čísel nebo čárových kódů, aby bylo možné prokázat unikátnost zboží v případě reklamace). Vycházel přitom také ze skutečnosti, že žalobkyně ani přes výzvu správce daně nepředložila žádné písemné smlouvy ani vyplněné dodací listy s identifikací zboží, a uvedla, že nabídka a poptávka zboží byla realizována prostřednictvím elektronické komunikace - kterou však taktéž nepředložila - a cena byla stanovena dohodou (viz odstavec 10 rozhodnutí stěžovatele). Uvedené výtky krajského soudu tak nejsou na místě.

[27] Nejvyšší správní soud dále souhlasí se stěžovatelem, že provedení jednotlivých důkazů je popsáno v jedné části odůvodnění jeho rozhodnutí, zatímco v další části odůvodnění jsou tyto důkazy hodnoceny a jsou zde uvedeny závěry, ke kterým stěžovatel na základě těchto důkazů dospěl (viz odstavce 61 až 73 odůvodnění rozhodnutí stěžovatele). Stěžovatel tak nehodnotil izolovaně okolnost, že jednatel žalobkyně vypověděl při výslechu na policii dne 13. 5. 2013, že se zná s jednatelem společnosti EGOWAY a OLGESTION, nýbrž tuto okolnost hodnotil jako nepřímý důkaz v návaznosti na jiné nepřímé důkazy. V tomto směru tedy není na místě ani závěr krajského soudu, že z této okolnosti samo o sobě neplyne, že by žalobkyně věděla o daňovém podvodu (takový izolovaný závěr stěžovatel neučinil). Nejvyššímu správnímu soudu dále není zřejmé ani to, z čeho krajský soud dovodil, že usnesení ze dne 5. 12. 2013 o zahájení trestního stíhání jednatelů žalobkyně, společnosti OLGESTION a společnosti EGOWAY a X považoval stěžovatel za stěžejní důkaz. Stěžovatel sice v odůvodnění svého rozhodnutí shrnul závěry obsažené v tomto usnesení, nicméně z nich nedovozoval, že by žalobkyně věděla o daňovém podvodu.

[28] Skutkový závěr (odstavec 61, resp. 72 rozhodnutí stěžovatele), že zkoumané obchodní transakce probíhaly v rámci totožného řetězce subjektů, mezi kterými obíhaly i finanční prostředky, tedy konkrétně mezi společnostmi: Liotta - EGOWAY - odvolatelka - OLGESTION - RAWOS - Liotta, odůvodnil stěžovatel podrobně v odstavcích 50 až 60 rozhodnutí. V odstavcích 50 a 51 jsou přitom shrnuty závěry vyslovené v usnesení ze dne 5. 12. 2013 o zahájení trestního stíhání. V odstavcích 52 až 60 jsou obsažena skutková zjištění vyplývající z důkazů provedených výslechem svědka X, znaleckými posudky ze dne 29. 8. 2014, č. 4 620-18-2014 a ze dne 15. 5. 2013, č. 4 357-17-2013, protokolem o domovních prohlídkách u obviněných osob ze dne 14. 6. 2011, fakturami vydanými společností OLGESTION v lednu až červnu roku 2009 a souhrnnými hlášeními uvedené společnosti za zdaňovací období 1. až 3. čtvrtletí 2009, informací z aplikace VIES - záznamy o pořízení zboží a služeb z jiných členských států EU společností Liotta a výpisy z bankovních účtů všech výše zmíněných společností. V odstavci 62 rozhodnutí je uveden závěr, že v daném případě byly shledány skutkové okolnosti, které ve smyslu judikatury SDEU a NSS (tato judikatura a závěry z ní plynoucí byla shrnuta v odstavcích 36 až 44 rozhodnutí stěžovatele) potvrzují existenci podvodného jednání na DPH. V odstavcích 65 až 71 jsou pak konkrétně popsány důvody nestandardnosti obchodních transakcí mezi všemi zmíněnými společnostmi. Jak je zřejmé ze struktury rozhodnutí stěžovatele, skutkové závěry jsou činěny z řetězu nepřímých důkazů, aniž by některý z nich byl označen jako přímý důkaz, svědčící sám o sobě o tom, že žalobkyně věděla či vědět mohla o daňovém podvodu (viz též odstavec 73 rozhodnutí stěžovatele). V odstavci 90 se pak stěžovatel konkrétně vypořádal s námitkou žalobkyně

pokračování

týkající se nestandardnosti oběhu finančních toků. Ani tato výtka krajského soudu tak není důvodná.

[29] K druhému údajnému pochybení stěžovatele (skutkové závěry bez jejich odvození z příslušných skutkových zjištění) Nejvyšší správní soud uvádí, že pro náležitosti odůvodnění rozhodnutí odvolacího správního orgánu v souladu s § 93 odst. 1 zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu, platí obdobně § 68 odst. 3 první věty téhož zákona o náležitostech rozhodnutí správního orgánu prvního stupně, podle kterého „[v] odůvodnění se uvedou důvody výroku nebo výroků rozhodnutí, podklady pro jeho vydání, úvahy, kterými se správní orgán řídil při jejich hodnocení a při výkladu právních předpisů, a informace o tom, jak se správní orgán vypořádal s návrhy a námitkami účastníků a s jejich vyjádřením k podkladům rozhodnutí.“ K uvedené právní úpravě Nejvyšší správní soud uvádí, že z ní neplyne, že by správní orgán musel v odůvodnění svého rozhodnutí vypsát jednotlivé skutkové zjištění plynoucí z konkrétního důkazu (neřkuli opisovat konkrétní provedený důkaz). V § 116 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, je pak obsažena zvláštní právní úprava, která ale na této koncepci nic nemění („V odůvodnění rozhodnutí o odvolání musí být vypořádány všechny důvody, v nichž odvolatel spatřuje nesprávnosti nebo nezákonnosti napadeného rozhodnutí.“). Uvedený závěr je tím spíše opodstatněnější, srovnají-li se citované právní úpravy s první větou § 157 odst. 2 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu: „Není-li dále stanoveno jinak, soud v odůvodnění rozsudku uvede, čeho se žalobce (navrhovatel) domáhal a z jakých důvodů a jak se ve věci vyjádřil žalovaný (jiný účastník řízení), stručně a jasně vyloží, které skutečnosti má prokázány a které nikoliv, o které důkazy opřel svá skutková zjištění a jakými úvahami se při hodnocení důkazů řídil, proč neprovedl i další důkazy, jaký učinil závěr o skutkovém stavu a jak věc posoudil po právní stránce; není přípustné ze spisu opisovat skutkové přednesy účastníků a provedené důkazy.“ Ze srovnání těchto úprav je zřejmé, že správní i daňové řízení jsou méně formální a postačuje, aby správní orgán v rozhodnutí uvedl pouze podklady pro vydání svého rozhodnutí a úvahy, včetně právních úvah, kterými se řídil při hodnocení podkladů, přičemž je povinen se vypořádat s námitkami účastníků. Těmito kritériím rozhodnutí stěžovatele nepochybně vyhovuje; výtka krajského soudu, že chybějí jednotlivá skutková zjištění odvozená z jednotlivých důkazů, jde tedy nad rámec nezbytného standardu plynoucího z právní úpravy.

[30] Ke třetímu údajnému pochybení stěžovatele se Nejvyšší správní soud již do jisté míry vyjádřil výše v tom směru, že rozhodnutí stěžovatele není založeno na přímých důkazech (za takový není označeno ani usnesení z 5. 12. 2013 o zahájení trestního stíhání), přičemž stěžovatel opakovaně v odůvodnění svého rozhodnutí uvedl (např. odstavec 73 odůvodnění rozhodnutí), že samy o sobě uváděné skutečnosti nejsou nezákonné, avšak ve svém souhrnu tvoří logický a ničím nenarušený soubor vzájemně se doplňujících a navazujících nepřímých důkazů, které prokazují, že žalobkyně věděla či mohla vědět o své účasti na podvodném jednání. Krajský soud sice obecně konstatoval, že odůvodnění napadeného rozhodnutí neskýtá podklad pro závěr, že žalobkyně věděla nebo musela vědět, že jí uplatněný nárok na odpočet DPH vychází z plnění, které je součástí podvodu, nicméně neuvedl konkrétně, proč nesouhlasí s výše uvedeným odůvodněným skutkovým závěrem stěžovatele, že řetězec nepřímých důkazů prokazuje, že žalobkyně o existenci podvodu na DPH vědět mohla.

[31] Z uvedených důvodů Nejvyšší správní soud neshledal existenci tří pochybení vytýkaných krajským soudem, které ve svém souhrnu měly způsobit nezákonnost rozhodnutí stěžovatele ve smyslu § 78 odst. 1 s. ř. s.

IV. Závěr a náhrada nákladů řízení

[32] Na základě shora nastíněných úvah dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a proto napadený rozsudek v souladu s § 110 odst. 1, větou první, s. ř. s. zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. V něm je krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.), tedy že žalobou napadené rozhodnutí stěžovatele není stíženo vadami ve smyslu § 78 odst. 1 s. ř. s. vytýkanými žalobcem.

[33] V novém rozhodnutí rozhodne krajský soud též o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 věta první s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 30. ledna 2020

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu