



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Ing. Petra Šuránka a soudců Mgr. Jana Čížka a JUDr. Davida Krysky ve věci

žalobkyně: **Galmet trade, spol. s r.o.**, IČO 27432599
sídlem Březové Hory 530, Příbram VI
zastoupená daňově poradenskou společností ARIADNA, s. r. o.
sídlem Bořivojova 2419/21, Praha 3

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, Brno

o **žalobě proti rozhodnutí** žalovaného ze dne 6. 3. 2017, č. j. 9677/17/5300-22444-704601,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 3. 2017, č. j. 9677/17/5300-22444-704601, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 11 228 Kč.

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobkyně se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) podanou dne 9. 5. 2017

Shodu s prvopisem potvrzuje: H. T.

domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým byly změněny dva dodatečné platební výměry Finančního úřadu v Příbrami (dále jen „správce daně“) v části týkající se bankovního spojení. V ostatních výrocích zůstaly dodatečné platební výměry beze změny.

2. Správce daně rozhodl dodatečnými platebními výměry na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“):
 - ze dne 20. 8. 2012, č. j. 158502/12/063911201659, tak, že žalobkyni byla za zdaňovací období měsíce října roku 2009 doměřena DPH ve výši 1 360 537 Kč a současně stanovena povinnost uhradit penále ve výši 272 107 Kč,
 - ze dne 20. 8. 2012, č. j. 158505/12/063911201659, tak, že žalobkyni byla za zdaňovací období měsíce listopadu roku 2009 doměřena DPH ve výši 2 615 083 Kč a současně stanovena povinnost uhradit penále ve výši 523 016 Kč (dále společně jen „dodatečné platební výměry“).
3. Napadené rozhodnutí je v pořadí druhým rozhodnutím žalovaného v této věci. Rozsudkem zdejšího soudu ze dne 18. 12. 2015, č. j. 47 Af 15/2013-59 (dále jen „předchozí rozsudek“), bylo totiž zrušeno předchozí rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 10. 2013, č. j. 24599/13/5000-14302-704601 (dále jen „předchozí rozhodnutí“), a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení. Soud žalovaného zavázal provést doplňující dokazování, přičemž žalovaný měl nárokový odpočet DPH nepřiznat pouze tehdy, pokud by z doplňujícího dokazování vyšlo najevo, že žalobkyně měla a mohla při vyjednávání s osobami zastupujícími společnost MAREN s. r. o. (dále jen „MAREN“) zaznamenat určité podezřelé okolnosti nasvědčující podvodnému jednání dodavatelů.

Žaloba a další podání účastníků

4. Žalobkyně v první řadě namítla, že ačkoli soud v předchozím rozsudku vyjádřil právní názor, kterým byl žalovaný vázán, tak se tímto závazným právním názorem neřídil. Žalovaný v rozporu s právním názorem soudu nedoplnil dokazování a vycházel především z výpovědi J. K., ačkoli bylo podle žalobkyně prokázáno, že nevypovídal pravdu. V odůvodnění napadeného rozhodnutí se žalovaný navíc zabýval důkazy, jež se týkají jiných zdaňovacích období.
5. Žalobkyně k prokázání uskutečnění zdanitelného plnění doložila řadu důkazních prostředků, a to: 1) likvidaci přijatých faktur od společnosti MAREN; 2) likvidaci vydaných faktur společnosti MAREN; 3) kopii e-mailové korespondence; 4) interní doklady – zápočty vzájemných pohledávek; 5) kopii občanského průkazu jednatele společnosti MAREN J. K. a 6) originály faktur a dodacích listů, ze kterých má vyplývat, že žalobkyně zboží nakoupené u společnosti MAREN prodala svým odběratelům. Po zrušení předchozího rozhodnutí žalovaný posoudil některé důkazy odlišně, avšak opomněl žalobkyni seznámit s těmito skutečnostmi před vydáním rozhodnutí, čímž postupoval v rozporu s § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném do 31. 12. 2013 (dále jen „daňový řád“; viz § 264 odst. 1 daňového řádu ve spojení s čl. XXII bodem 1 zákonného opatření Senátu č. 344/2013 Sb.). Dospěl-li žalovaný k závěru, že žalobkyně neprokázala dodání zboží od deklarovaného dodavatele, tak jí nebylo umožněno unést důkazní břemeno. Žalobkyně přitom mohla namítat a prokázat, že společnost MAREN měla k dispozici sklad, resp. mohla nakupovat i od jiných dodavatelů.

Nebylo ani zkoumáno, jaký byl stav zásob ve společnosti MAREN v době převodu členského podílu na J. K.

6. Hodnocení důkazů je neobjektivní a zjevně účelové, pravděpodobně vedeno snahou doměřit daň i za cenu nezákonného postupu správce daně. Žalovaný v napadeném rozhodnutí zpochybnil věrohodnost faktur, kterými žalobkyně měla prokázat, že došlo k dodání zboží, přičemž k plnění podle žalobkyně skutečně došlo. Podle rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 4. 5. 2015, sp. zn. 56 T 11/2013, měl totiž J. K. v postavení obžalovaného v trestním řízení doznat, že žalobkyni zboží dovážel. K podpisu faktur vypracoval trestní soud i znalecký posudek, jenž dospěl k závěru, že s velkou mírou pravděpodobnosti tyto doklady J. K. podepsal. Znalecký posudek z trestního řízení ani nebyl při hodnocení důkazů zohledněn. Anonymizovanou verzi trestního rozsudku žalobkyně přiložila k žalobě. Soud v něm uzavřel, že není pochyb o tom, že se J. K. aktivně podílel na činnosti společnosti MAREN, což je zřejmé z faktur, dodacích listů, emailové korespondence a výpovědí svědků. Ve společnosti byl činný a aktivně se podílel na jejím obchodním vedení.
7. V souvislosti s výpověďmi J. K. žalobkyně namítá, že žalovaný vycházel ze dvou výpovědí J. K., aniž by vzal v potaz i jiné důkazy. Z trestního řízení žalovaný převzal pouze poslední výpověď J. K. v postavení obviněného a ignoroval obsah úředních záznamů o podání vysvětlení. V úředním záznamu ze dne 17. 3. 2011 J. K. věděl, co jsou nárokové účty, zatímco v roce 2013 o nich již nic nevěděl. Z tohoto úředního záznamu též vyplývá, že se na činnosti společnosti MAREN podílel. I z podání vysvětlení Ing. P. (jednatele žalobkyně) vyplývá, že po převodu podílu v této společnosti jednala žalobkyně pouze s J. K. Žalovaný nehodnotil ani účetnictví žalobkyně, její evidence, smlouvu o převodu podílu a prohlášení jednatelky ze dne 5. 1. 2010, přičemž tyto podklady měly zpochybnit pravdivost výpovědi J. K. Žalovaný neuvedl, co z výpovědi J. K. považuje za pravdivé a jaké důkazní prostředky vyvracejí pravdivost formálně bezvadných daňových dokladů.
8. Žalovaný rovněž zpochybnil provádění analýz dodaného zboží. Žalobkyně však analýzy prováděla pouze u zboží, u něhož to bylo potřeba. Granule stříbra byly zabaleny v originálních obalech od KGHM Polska Miedź Spółka Akcyjna (dále jen „KGHM“), a proto žádnou analýzu nebylo potřeba provádět. K prokázání proběhnutí ostatních analýz žalobkyně navíc navrhovala svoje interní doklady; ty však byly správcem daně odmítnuty s tím, že neprokazují dodání zboží od deklarovaného dodavatele.
9. Nesprávně bylo též posouzeno, zda smlouva o převodu podílu na paní S. byla v rozporu s dobrými mravy. Při jejím výsledku totiž bylo zjištěno, že ve společnosti MAREN fungovala pouze jako bílý kuň a nehodlala s touto společností podnikat. Tyto skutečnosti přitom podle žalobkyně svědčí o tom, že se společnost MAREN účastnila daňového podvodu.
10. Žalobkyně závěrem uvedla, že postupem správce daně a žalovaného byla porušena její ústavou zaručená práva, jelikož bylo postupováno v rozporu se zásadou enumerativnosti veřejnoprávních pretenzí podle čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, publikované pod č. 2/1993 Sb. (dále jen „Listina“). Současně byly porušeny čl. 11 odst. 5 a čl. 36 odst. 1 Listiny, neboť správce daně a žalovaný nebyli nestranní a objektivní. I přesto žalobkyně prokázala, že jí dodávky zboží dodala společnost MAREN, a uplatnila tak nárok na odpočet DPH v souladu s právními předpisy. Nebylo prokázáno, že by žalobkyně jednala

neobezřetně, a proto navrhuje, aby napadené rozhodnutí bylo zrušeno a věc byla vrácena žalovanému k dalšímu řízení.

11. Žalovaný ve vyjádření k žalobě zrekapituloval průběh daňového řízení. Námitky žalobkyně označil za nedůvodné a odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a správní spis. Žalovaný po zrušení předchozího rozhodnutí setrval na svých právních závěrech s tím, že zhodnotil další důkazní prostředky a vypořádal se se všemi námitkami žalobkyně. Neprováděl ani nové dokazování, neboť nová skutková zjištění převzal z jiných obdobných případů týkajících se jiných zdanitelných období žalobkyně. S vyhodnocením těchto dalších zjištění byla žalobkyně seznámena písemností ze dne 30. 11. 2015, č. j. 41373/15/5300-22444-704601, a písemností ze dne 15. 12. 2015, č. j. 43064/15/5300-22444-702642. Žalovaný nezměnil právní názor, a proto žalobkyně ani nemusela být vyzývána podle § 115 odst. 2 daňového řádu. Jedním z doplněných důkazů byl výslech J. K. ze dne 27. 5. 2015 provedený ke zdaňovacímu období leden 2010. Další důkazy žalovaný získal z trestního řízení vedeného proti J. K. Žalovaný se zabýval i jinými zdaňovacími obdobími, v nichž rovněž nebylo prokázáno přijetí zdanitelného plnění. Nově podrobněji hodnotil množství, druh a datum dodání zboží z Polska žalobkyni.
12. Na základě výše uvedeného žalovaný uzavřel, že řádně hodnotil všechny důkazy a dospěl k logickému závěru, že faktury žalobkyně neodpovídají skutečnosti, a nedošlo tak k faktickému uskutečnění deklarovaného zdanitelného plnění. Tyto pochybnosti nebyly žalobkyní odstraněny, a proto žalobkyně neunesla svoje důkazní břemeno, neboť nebylo prokázáno, kdo plnění žalobkyni poskytl. Nelze ani souhlasit se žalobkyní, že byla porušena její ústavní práva, protože daňová kontrola proběhla v souladu s právními předpisy, přičemž k tomuto závěru dospěl soud již v předchozím rozsudku.
13. Žalobkyně v replice k vyjádření žalovaného uvedla, že žalovaný předložené důkazní prostředky nehodnotil. Poukázala i na to, že výslech J. K. nebyl veden v souladu se zákonem a že dodání zboží J. K. vyplynulo z důkazů provedených v trestním řízení. V trestním řízení byl J. K. pravomocně odsouzen za daňové podvody.

Daňové řízení do vydání předchozího rozsudku

14. Správce daně dne 12. 8. 2010 zahájil u žalobkyně daňovou kontrolu (viz protokol č. j. 83011/10/063931201271) zaměřenou mj. na DPH za jednotlivá zdaňovací období let 2008 a 2009. V průběhu daňové kontroly bylo zjištěno, že žalobkyně uplatňovala odpočet na DPH mj. na základě daňových podkladů vystavených společnostmi MAREN, a to:
 - faktury č. 200901082 na částku 2 687 513 Kč za dodání 255,55 kg stříbrných slitků s datem uskutečnění zdanitelného plnění dne 5. 10. 2009;
 - faktury č. 200901086 na částku 3 116 316 Kč za dodání 273,5 kg stříbrných slitků s datem uskutečnění zdanitelného plnění dne 14. 10. 2009;
 - faktury č. 200901096 na částku 5 635 870 Kč za dodání 525 kg stříbrných granulí s datem uskutečnění zdanitelného plnění dne 11. 11. 2009;
 - faktury č. 200901097 na částku 2 717 428 Kč za dodání 24, 8 kg stříbrných a zlatých slitků s datem uskutečnění zdanitelného plnění dne 26. 10. 2009;
 - faktury č. 200901098 na částku 3 770 232 Kč za dodání 335 kg stříbrných granulí s datem uskutečnění zdanitelného plnění dne 16. 11. 2009;

- faktury č. 200901099 na částku 2 843 643 Kč za dodání 16,32 kg stříbrných a zlatých slitků s datem uskutečnění zdanitelného plnění dne 17. 11. 2009;

- faktury č. 2009010100 na částku 4 128 931 Kč za dodání 365 kg stříbrných granulí s datem uskutečnění zdanitelného plnění dne 23. 11. 2009.

15. Místně příslušný správce daně společnosti MAREN na dožádání sdělil, že společnost MAREN na adrese zapsané v obchodním rejstříku nesídlí. Tato budova je pouze bytovým domem uzamčeným pro veřejnost a na zvoncích není uvedena její obchodní firma. Dále místně příslušný správce sdělil, že společnost MAREN je nekontaktní a poslední daňové přiznání k DPH podala za měsíc srpen roku 2009. Od roku 2010 jí byla zrušena registrace k DPH, vykazuje nedoplatek na DPH a nereaguje na předvolání.
16. Poprvé byl J. K. (jednatel společnosti MAREN za posuzované období) vyslechnut dožádaným správcem daně dne 29. 6. 2010. Vypověděl, že stříbro vyzvedával v Polsku a za žalobkyni ho přebíral Ing. P. Zboží z Polska přepravoval vlastním osobním motorovým vozem. Jinak se J. K. při tomto výslechu nevyjadřoval k uskutečnění nyní posuzovaného plnění.
17. Dožádaný správce daně opětovně vyslechl J. K. dne 29. 9. 2010. Ten uvedl, že byl jednatelem MAREN přibližně od srpna 2009 do ledna 2010, kontakt na tuto společnost získal přes známého, uvedl jména předchozích jednatelů (R. H. a L. K.) a popsal, že převod obchodních podílů uskutečnili v notářské kanceláři poblíž parkoviště pod nádražím v Liberci, jméno notáře ani výši částky zaplacené za převod si nepamatoval. Vzpomněl si na adresu sídla MAREN, nedokázal však popsat budovu v místě sídla. Dále uvedl, že v této budově seděla účetní společnosti, nevěděl však, od koho byla kancelář pronajata, ani jak probíhaly platby za pronájem. Svědek si dále vzpomněl, že společnost MAREN neměla zaměstnance, jen externí účetní. Nedovedl ale určit, zda byla společnost v zisku či ztrátě, pouze uvedl, že to, co do ní vložil, se mu už nevrátilo. Společnost MAREN měla u ČSOB zřízen účet v eurech, který zřídil on sám a ke kterému měl přístup pouze on. K samotné činnosti společnosti MAREN svědek uvedl, že se zabývala nákupem a prodejem stříbra, které bylo nakupováno ve formě granulí od dodavatele v Polsku dojednaného již předchozími jednatelemi společnosti. Na název dodavatele si nejprve nevzpomínal, v další části výpovědi však o polském dodavateli mluvil jako o společnosti KGHM coby vlastníku největších dolů stříbra v Polsku. Nákupy měly probíhat tak, že objednal u polského dodavatele stříbro, které osobním automobilem v Polsku vyzvedl, a ještě téhož dne jej odvezl žalobkyni do jejího sídla v Dolních Břežanech. K samotným obchodům mezi MAREN a žalobkyní svědek sdělil, že spolupráce se žalobkyní byla navázána ještě za předchozích jednatelů MAREN. Svědek v době výkonu jednatelské činnosti komunikoval se žalobkyní prostřednictvím jejího jednatele pana P., jednání probíhala v Praze a v Dolních Břežanech. Když mu byly předloženy faktury zahrnuté v daňových přiznáních žalobkyně (viz shora) včetně souvisejících dodacích listů a výdajových pokladních dokladů, tak u některých jednoznačně potvrdil, že je podepsal i vystavil, u některých si však svým podpisem jistý. Když svědkovi byly předloženy interní doklady, dle kterých měly probíhat úhrady faktur jednotlivými zápočty vzájemných pohledávek a závazků mezi žalobkyní a společností MAREN, uvedl, že v době jeho činnosti pro MAREN žádné úhrady formou zápočtu pohledávek neprobíhaly. Na dotaz k ukončení své činnosti ve společnosti MAREN odpověděl, že ji ukončil ze zdravotních důvodů a převedl podíl na P. S., které předal veškeré účetnictví. Zástupce žalobkyně se

svědka při výslechu otázel, zda měla společnost MAREN v době jeho jednání nějaké jiné odběratele než žalobkyni, na což bylo svědkem odpovězeno, že nikoliv.

18. Pro nejednoznačnost výpovědi J. K. a další zjištěné okolnosti týkající se dispozičních oprávnění k bankovním účtům společnosti MAREN vznikly správci daně pochybnosti o oprávněnosti uplatnění nároku na odpočet, a proto žalobkyni vyzval k předložení důkazních prostředků k odstranění těchto pochybností. Především měla žalobkyně doložit, kdo zboží dodával, jak bylo zboží uhrazeno a zda byly dodací listy podepsány řidičem. Žalobkyně ve vyjádření ze dne 19. 5. 2011 uvedla, že plnění se podle faktur řádně uskutečnilo. Zboží dodával J. K., přičemž přivážel 25kg balení granulí stříbra. K prokázání těchto tvrzení žalobkyně předložila listiny uvedené v bodě 5 tohoto rozsudku.
19. Na základě podnětu žalobkyně správce daně požádal finanční správu Polské republiky o výměnu informací. Orgány polské finanční správy zaslaly správci daně kopie podkladů získaných v rámci daňových přiznání podávaných společnostmi KGHM. Jednalo se o anglicky psané kupní smlouvy z podzimu 2009 uzavřené mezi KGHM jako prodávajícím a společnostmi MAREN jako kupujícím, jejichž předmětem byly dodávky drahých kovů s výslovným určením druhu tohoto kovu (zlato či stříbro), formy zpracování (slitky či granule), množství a kvality. Dalšími podklady byly faktury vystavené KGHM za dodávky drahých kovů společnosti MAREN v období srpen – prosinec 2009, mj. šlo o:
 - fakturu č. PL/390021764/09-4208 s datem uskutečnění zdanitelného plnění dne 5. 10. 2009, podle které bylo společností MAREN převzato 450 kg granulí stříbra;
 - fakturu č. PL/390021764/09-4212 s datem uskutečnění zdanitelného plnění dne 13. 10. 2009, podle které bylo společností MAREN převzato 300 kg granulí stříbra;
 - fakturu č. PL/390021764/09-4229 s datem uskutečnění zdanitelného plnění dne 4. 11. 2009, podle které bylo společností MAREN převzato 400 kg granulí stříbra;
 - fakturu č. PL/390021764/09-4245 s datem uskutečnění zdanitelného plnění dne 3. 12. 2009, podle které bylo společností MAREN převzato 500 kg granulí stříbra.
20. Správce daně následně vyhotovil zprávu o daňové kontrole (č. j. 155223/12/063931201271), jež byla projednána dne 17. 8. 2012. Správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala předloženými důkazními prostředky uskutečnění deklarovaného zdanitelného plnění. Tento závěr odůvodnil především tím, že výpověď J. K. o dodání zboží je nedůvěryhodná, protože v sídle společnosti nikdy nebyl, k tomu, zda podepsal faktury, se nevyjádřil jednoznačně a v průběhu výslechu dne 29. 9. 2010 požádal o možnost opustit výslechovou místnost s Ing. P. Správce daně poukázal na skutečnost, že na fakturách mezi žalobkyní a společností MAREN a fakturách mezi společností MAREN a polskou společností KGHM jsou rozdílná data dodání zboží, ačkoli J. K. vypověděl, že zboží vždy převzal a dovezl ve stejný den. Neodpovídá ani množství stříbra, přestože J. K. vypověděl, že MAREN měla pouze jednoho dodavatele. V neposlední řadě je též zmiňováno, že z Polska dovážel J. K. pouze granule stříbra (stejně tak toto vyplývá z faktur od polské daňové správy), zatímco žalobkyni byly podle faktur dovozeny i slitky stříbra. Důkazní prostředky doložené žalobkyní nebyly v tomto případě dostačující. Žalovaný proto vydal dodatečné platební výměry, proti kterým žalobkyně podala řádná odvolání.
21. Odvolání žalovaný zamítl předchozím rozhodnutím. Žalovaný dospěl k závěru, že žalobkyně nepředložila takové důkazní prostředky, které by prokázaly uskutečnění dodávek zboží deklarovaným dodavatelem. Vycházel přitom z výpovědi J. K., který si

přesně nepamatoval, kdo byl jediný dodavatel v Polsku, a jednoznačně nepotvrdil, že by podepsal faktury za nyní projednávané zdaňovací období. Výpověď J. K. byla v rozporu s fakturami získanými od polské finanční správy a správce daně proto uzavřel, že zboží nemohlo být dodáno. Již v této fázi žalovaný poukazoval na jiné datum na fakturách, odlišné množství a druh stříbra (granule/slitky). Žalobkyně tak nepostupovala s dostatečnou mírou obezřetnosti.

Předchozí rozsudek soudu

22. Krajský soud v Praze předchozí rozhodnutí žalovaného zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení, neboť skutková zjištění neměla v podstatných rysech podklad v provedeném dokazování. V souvislosti s plněními společnosti MAREN soud konstatoval, že „z dokazování během daňové kontroly naopak vyplývá, že společnost MAREN materiál dodala“, což bylo potvrzeno informacemi od polské daňové správy, podle kterých společnost KGHM společnosti MAREN drahé kovy dodávala. Tento závěr podporuje výpověď J. K., který uvedl, že drahé kovy odebíral od dodavatele v Polsku. Závěr žalovaného o tom, že dodání zboží žalobkyni vyvrací odlišná data na fakturách vystavených KGHM společnosti MAREN s datem na fakturách vystavených společností MAREN žalobkyni, je nesprávný. Výpověď J. K. o dodávání zboží je pravdivá; postačuje, že faktury náleží do totožného zdaňovacího období. Soud tak konstatoval, že závěr finančních orgánů o tom, že nedošlo k dodávkám drahých kovů mezi žalobkyní a společností MAREN nemá oporu v provedeném dokazování, které vyžaduje zásadní doplnění.
23. Žalovaný se měl v dalším řízení zaměřit na to, zda žalobkyně věděla nebo při vynaložení rozumné míry obezřetnosti mohla vědět o podezřelých aktivitách společnosti MAREN v době, kdy za ni jednal J. K. Platí totiž, že pokud osoba povinná k dani přijme veškerá opatření, která od ní lze rozumně vyžadovat, aby zajistila, že její plnění není součástí daňového podvodu, musí mít možnost důvěřovat v legalitu uvedených plnění. V tomto případě však nešlo dovodit, že by taková opatření žalobkyně nepřijala. Soud upozornil, že si žalobkyně mohla stěžii ověřit, zda společnost MAREN přestala podávat daňová přiznání, dluží na daních či se stala pro správce daně nekontaktní.
24. Závěrem soud uložil žalovanému „provést doplňující dokazování, přičemž žalobcem nárokováný odpočet DPH [lze] nepřiznat pouze tehdy, pokud by z doplňujícího dokazování vyšlo najevo, že žalobce měl a mohl při vyjednávání s osobami zastupujícími společnost MAREN [...] zaznamenat určité podezřelé okolnosti nasvědčující podvodnému jednání dodavatelů. V rámci toho by měl žalovaný především důsledněji odlišit, co všechno může soukromý podnikatel o svých obchodních partnerech standardně odhalit z veřejně dostupných zdrojů, a stejně tak by měl i při případných výsledcích svědků postupovat koncepčněji a dotazovat se na skutečnosti významné pro správné vyměření daně. [...] Podvodem na DPH přitom není bez dalšího jen uvedení poskytovatele plnění na daňovém dokladu, který je odlišný od osoby fakticky poskytující plnění podléhající DPH, jestliže tato záměna nemá vliv na výši daňové povinnosti, resp. nadměrného odpočtu.“

Napadené rozhodnutí

25. Ze správního spisu nevyplývá, že by žalovaný v daňovém řízení po zrušení předchozího rozhodnutí prováděl nové dokazování, vyzýval žalobkyni k vyjádření či činil jiné úkony směřující k rozhodnutí ve věci samé. Jediným úkonem, jenž žalovaný v této věci po vydání předchozího rozsudku učinil, bylo vydání napadeného rozhodnutí. Žalovaný setrval na svých právních závěrech (výslovně uvádí, že z jeho strany nedošlo ke změně právního

názoru) s tím, že zhodnotil původní důkazní prostředky a vypořádal se se všemi námitkami žalobkyně. V odůvodnění napadeného rozhodnutí jsou uvedeny některé nové skutečnosti, které žalovaný pouze „převzal“ ze souvisejících daňových řízení týkajících se DPH za odlišná zdaňovací období, jež nebyla předmětem řízení v projednávané věci (prosinec 2009 až březen 2010). Tyto skutečnosti přitom zjevně uvedl pouze proto, aby pro „přehlednost“ představil okolnosti obchodů žalobkyně a společnosti MAREN. (Soud v této souvislosti poznamenává, že tyto skutečnosti jsou mu známy z vlastní úřední činnosti, neboť se jimi zabýval v rozsudku ze dne 15. 4. 2020, č. j. 46 Af 12/2016-73, v něhož přezkoumával zákonnost rozhodnutí žalovaného, jimiž byla žalobkyni vyměřena DPH za zdaňovací období měsíců leden až červenec roku 2010, přičemž se zabýval i okolnostmi uskutečnění zdanitelných plnění ve zdaňovacím období měsíce prosince roku 2009.)

26. V odůvodnění napadeného rozhodnutí se žalovaný vyjádřil ke zdaňovacímu období měsíce prosince roku 2009, v němž žalobkyně uplatnila odpočet z faktur č. 20951391 ze dne 21. 12. 2009 a č. 20951399 ze dne 28. 12. 2009. Uvedl, že žalobkyně neprokázala uskutečnění tohoto plnění, odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru bylo zamítnuto a žalobkyně proti němu nepodala žalobu. Žalovaný z tohoto procesního postupu žalobkyně dovozuje, že s jeho závěrem souhlasila. Žalovaný též odkazoval na zdaňovací období měsíců února a března roku 2010 s tím, že rozhodnutí týkající se těchto období přezkoumává zdejší soud v jiném řízení (viz shora zmíněný rozsudek č. j. 46 Af 12/2016-73). Dále žalovaný popsal i skutková zjištění týkající se zdaňovacího období leden 2010. Žalovaný tak poukázal na další výpověď J. K. ze dne 27. 5. 2015, přičemž považoval za relevantní, že zboží koupil v Polsku a svým vozem ho dovezl do Dolních Břežan, kde jej s doklady předal. Vypovídal v souvislosti s dokladem č. 2010001002 ze dne 4. 1. 2010 tak, že faktury nikdy nevystavoval. Nepodepsal ani fakturu č. 20951391 ze dne 21. 12. 2009. Jednání mezi ním a žalobkyní nikdy neprobíhala, nikdy nepodepsal žádnou smlouvu. O účetnictví se staral pan L. B. a on neví, co je nárokový účet. K dodacímu listu ze dne 1. 12. 2009 týkajícímu se dodání 500 kg granulí ryzího stříbra a dodacímu listu ze dne 21. 12. 2009 týkajícímu se dodání 200 kg stříbra uvedl, že je nepodepsal. Popřel, že by byl oprávněn převzít zlato z nárokového účtu o hodnotě 7 571 570 Kč (podle dokladu č. 21051008 ze dne 8. 1. 2010). Žalovaný zdůrazňuje, že svědek uvedl, že „*nic nepřebíral, ani za společnost MAREN, ani jako fyzická osoba*“. Skutečnosti zjištěné v daňovém řízení týkajícím se zmíněných zdaňovacích období žalovaný získal i z trestního řízení vedeného proti J. K. (trestní spis vedený Policií ČR pod č. j. KRPA-358026-4/TC-2013-000094-CHL). J. K. se stal jednatelem společnosti MAREN pouze formálně, na žádost L. B., kterého jmenoval generálním ředitelem společnosti. J. K. jezdil do Polska, kde převzal zboží. Podepsal nějaké faktury. Daňové přiznání měl podávat L. B. Vypovídal rovněž o okolnostech ukončení své účasti ve společnosti MAREN a údajném předání zlata v lednu roku 2010. Ve zdaňovacím období prosinec roku 2009 J. K. dne 3. 12. 2009 pořídil od KGHM 500 kg stříbrných granulí a pravděpodobně je uložil na nárokový účet žalobkyně, čímž bylo stříbro stále ve vlastnictví společnosti MAREN a nedošlo ke zdanitelnému plnění. Dne 21. 12. 2009 mělo být na nárokový účet uloženo dalších 200 kg stříbra, ale toto plnění nebylo žalobkyní prokázáno, a tak muselo ke dni 31. 12. 2009 platit, že na nárokovém účtu žalobkyně je prokazatelně uloženo pouze 500 kg stříbra. Nemohlo tedy dojít k vystavení dokladu na 700 kg stříbra a jeho následnému zápočtu za dodání zlata.

27. Ohledně zdanitelných plnění uskutečněných v měsících říjnu a listopadu roku 2009 žalovaný žádá nová skutková zjištění neučinil. Podrobněji (oproti předchozímu rozhodnutí) hodnotil především to, zda na fakturách mezi společností KGHM a společností MAREN a fakturách mezi společností MAREN a žalobkyní odpovídá uvedené množství, datum a druh stříbra. Konstatoval přitom, že jestliže bylo ve dnech 5. 10. 2009, 13. 10. 2009 a 4. 11. 2009 nakoupeno v Polsku 1 150 kg granulí stříbra, mohlo být podle faktur uvedených v bodě 74 napadeného rozhodnutí pod č. 3, 5 a 7 dodáno žalobkyni pouze toto množství, nikoli 1 225 kg. Pakliže se žalobkyně hájí tím, že nesoulad v datech uskutečnění zdanitelného plnění na fakturách mohl být zapříčiněn nutností analýzy obsahu stříbra, tak žalobkyně k tomu nepředložila žádný důkaz (např. evidence vzorků, zápis o provedení odběru vzorku či jinou dokumentaci k provádění analýzy). J. K. též vypověděl, že vždy v Polsku přebíral granule, přičemž žalobkyni byly dodány a fakturovány i slitky (viz faktury žalobkyně pod č. 1, 2, 4 a 6 uvedené v bodě 74 napadeného rozhodnutí).
28. Žalovaný tedy nezkoumal, zda se žalobkyně vědomě účastnila podvodu na DPH a zda vynaložila rozumnou míru obezřetnosti o podezřelých aktivitách společnosti MAREN, ale svůj závěr o odepření nároku na DPH postavil opětovně na tom, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno k tomu, kdo jí dovezené zboží skutečně dodal.

Posouzení důvodnosti žaloby

29. Soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích uplatněných žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání napadeného rozhodnutí (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.). Dospěl přitom k závěru, že žaloba je důvodná, přičemž podle § 51 odst. 1 s. ř. s. rozhodl ve věci bez nařízení jednání, neboť s tímto postupem oba účastníci výslovně souhlasili (žalovaný ve vyjádření ze dne 16. 8. 2017 a žalobkyně dodatečně v podání ze dne 26. 2. 2021).
30. Žalobkyně uplatnila řadu dílčích námitek, jež však ve svém souhrnu lze shrnout do dvou žalobních bodů. První žalobní bod spočívá na námitce, že se žalovaný neřídil závazným právním názorem soudu vysloveným v předchozím rozsudku. Druhý žalobní bod zahrnuje veškeré dílčí námitky, jimiž žalobkyně vyvrací pro napadené rozhodnutí klíčový závěr finančních orgánů o tom, že žalobkyně neprokázala přijetí zdanitelných plnění od společnosti MAREN, na jejichž základě uplatnila nárok na daňový odpočet. V rámci tohoto žalobního bodu žalobkyně žalovanému vytýká nedostatky a rozpory v hodnocení provedených důkazů, neprovedení některých navržených důkazů, účelovost a neobjektivnost postupu žalovaného a další dílčí pochybení, jichž se měl žalovaný dopustit při zjišťování skutkového stavu. Mimoto žalobkyně závěrem žaloby zcela obecně namítla porušení svých základních práv (konkrétně se dovolávala čl. 2 odst. 2, čl. 11 odst. 5 a čl. 36 Listiny), přičemž tato tvrzení nikterak nekonkretizovala, pouze odkázala na text žaloby a podání učiněná v průběhu daňového řízení, v nichž má být uvedeno, jaká konkrétní ustanovení právních předpisů byla porušena. Tato poslední skupina námitek však nesplňuje požadavky na řádně uplatněný žalobní bod (srov. rozsudky rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS, či ze dne 20. 3. 2018, č. j. 3 Azs 66/2017-31, č. 3733/2018 Sb. NSS), a proto se jimi nemohl soud samostatně zabývat.
31. Pokud je o řádně uplatněné žalobní body, považuje soud za nezbytné nejprve ozřejmit obecné principy, na nichž je založeno dokazování v daňovém řízení. Z hlediska jejich

aplikace v projednávané věci je přitom třeba již na tomto místě zdůraznit, že klíčový význam mají závěry, jež byly vysloveny již v předchozím rozsudku zdejšího soudu, jež jsou pro soud i žalovaného závazné.

32. Žalovaný správně uvedl, že daňové řízení je postaveno na povinnosti daňového subjektu unést břemeno tvrzení i břemeno důkazní (§ 92 odst. 3 daňového řádu). K tomuto zpravidla postačuje, aby daňový subjekt předložil řádné účetnictví a jiné povinné záznamy – účetní doklady, čímž prokazuje, že došlo ke skutečnostem uvedeným v daňovém přiznání k příslušné dani (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013-37, bod 27). Žalobkyně ke zdanitelným plněním za říjen a listopad 2009 předložila faktury uvedené v bodě 14 výše, a svoji primární povinnost tak splnila.
33. Bylo proto na správci daně, aby o předložených účetních dokladech vyjádřil pochybnosti a tyto pochybnosti prokázal. V dané věci konkrétní indicie zakládající pochybnosti správce daně plynuly ze skutečnosti, že společnost MAREN byla nekontaktní, na sídle se nenacházela a písemnosti nepřebírala. Na místě byl pouze bytový dům, pro veřejnost uzamčený, společnost nebyla na zvonku ani na schránkách. Proběhl opakovaný výslech bývalého jednatele společnosti MAREN J. K., na jehož základě dle správce daně nešlo dojít k závěru, že tato společnost dodala zboží. Správce daně tímto identifikoval konkrétní důvodné a rozumné pochybnosti a svoje důkazní břemeno unesl [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Žalovaný správně uvádí, že nebylo jeho úkolem, aby prokazoval jakým způsobem a kým bylo zboží skutečně dodáno (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005-72).
34. Správce daně tak vyzval žalobkyni k předložení důkazních prostředků za účelem odstranění pochybností. Především měla žalobkyně doložit, kdo zboží dodal, jak bylo uhrazeno, zda byly dodací listy podepsány a kým (viz bod 18 výše). Důkazní břemeno přešlo na žalobkyni a ta uvedené skutečnosti měla prokázat. Platí přitom, že daňový subjekt má tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62, nebo ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49). Žalobkyně se k této výzvě vyjádřila tak, že popsala, jak probíhalo dodávání zboží od společnosti MAREN, a předložila důkazní prostředky uvedené v bodě 5 výše. Poukázala rovněž na možnost získat další důkazní prostředky od polské daňové správy, od které se podařilo získat listiny, zejména faktury vystavené polským dodavatelem společnosti MAREN. Tyto důkazy k unesení důkazního břemene podle žalovaného nepostačovaly, a proto žalobkyni nárok na odpočet již v předchozím rozhodnutí neuznal.
35. Soud však v předchozím rozsudku dospěl k přesně opačnému závěru, tedy že deklarované plnění bylo společností MAREN poskytnuto a žalobkyně je přijala. Uložil přitom žalovanému provést doplnění dokazování, ovšem nikoli za účelem revidování toho, zda žalobkyně unesla důkazní břemeno, ale proto, aby prověřil, zda žalobkyně měla a mohla při vyjednávání s osobami zastupující společnost MAREN zaznamenat určité podezřelé okolnosti nasvědčující podvodnému jednání dodavatelů. Jak důvodně namítá žalobkyně, žalovaný toto neučinil, možnou účast žalobkyně na podvodném jednání nijak nezkoumal a v rozporu se závazným právním názorem soudu opětovně uzavřel, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno k prokázání tvrzení, že přijala předmětná zdanitelná plnění, aniž by přitom tento závěr opřel o nové důkazy, jimiž by byl nově

zjištěn či dodatečnými důkazy podpořen skutkový stav, o který opřel již předchozí rozhodnutí.

36. Klíčové tak je posoudit, zda se žalovaný od závazného právního názoru soudu mohl odchýlit. Podle § 78 odst. 5 s. ř. s. je správní orgán v dalším řízení vázán právním názorem, který vyslovil soud ve zrušujícím rozsudku nebo rozsudku vyslovujícím nicotnost. Právní názor soudu není pouhou námitkou, o níž by správnímu orgánu bylo v dalším řízení umožněno uvážit, tj. kterou by žalovaný mohl i odmítnout, ale je třeba na něj nahlížet jako na pravidlo, jež je určujícím pro další kroky správního orgánu i pro úvahy, o něž bude správní orgán opírat závěrečné hodnocení zjištěných skutkových okolností. Nerespektování právního názoru je samo o sobě důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí pro nezákonnost (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 9. 2004, č. j. 5 A 110/2002-25, č. 442/2005 Sb. NSS). Správní orgán je při novém rozhodování po zrušení předchozího rozhodnutí povinen své rozhodnutí odůvodnit ve světle právního názoru, který byl vysloven jako důvod kasace a kterým je vázán. Pakliže by správní orgán nesouhlasil s názorem zaujatým správním soudem, může se bránit kasační stížností, považuje-li rozhodnutí za nezákonné. Pokud však správní orgán kasační stížnost nepodá, nemůže se závazným právním názorem polemizovat, ale musí se jím řídit.
37. Prolomení vázanosti správního orgánu právním názorem soudu přichází v úvahu výjimečně, a to pouze tehdy, pokud v průběhu dalšího správního řízení po zrušení rozhodnutí správního orgánu buď došlo ke změně právní úpravy, podle níž má být věc posuzována, nebo pokud byla učiněna nová skutková zjištění, v jejichž důsledku se skutkový stav natolik změnil, že soudem vyslovený názor se stal neaplikovatelným.
38. Co se týče první výjimky, jedná se především o změnu aplikovaného zákona nebo jiného právního předpisu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 6. 2004, č. j. 2 Ads 16/2003-56, č. 352/2004 Sb. NSS) či o kvalifikovanou změnu judikatury (viz Kühn, Z., Kocourek, T. a kol. *Soudní řád správní. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2019. 656 s.). Žalovaný však v odůvodnění napadeného rozhodnutí neuvedl, že by v průběhu správního řízení k takové změně právní úpravy došlo, závazný právní názor předchozího rozsudku přímo nezpochybnil a na žádnou změnu právní úpravy nepoukázal. Odůvodnění napadeného rozhodnutí pouze stroze konstatuje, že žalovaný trvá na svém právním názoru a bez dalšího pouze opakuje závěry převzaté z předchozího rozhodnutí o tom, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno. V tomto ohledu je tedy napadené rozhodnutí z části nepřezkoumatelné, neboť není zřejmé, jaké okolnosti vedly žalovaného k nerespektování závazného právního názoru. Přitom ani soudu není známo, že by od doby vydání předchozího rozsudku došlo ke změně právní úpravy či judikatury, jež by vedla k popření závěru vysloveného v předchozím rozsudku soudu. Ostatně šlo primárně o skutkový závěr vyslovený soudem na základě odlišného hodnocení důkazů provedených finančními orgány v daňovém řízení, na který by změna právní úpravy nebo judikatury mohla mít vliv jen za zcela výjimečných okolností.
39. Co se týče druhé výjimky, tak tu bylo třeba zkoumat podrobněji. Ačkoli totiž žalovaný nové dokazování v tomto řízení neprováděl, nově vycházel i ze skutečností zjištěných při prověřování daňových povinností žalobkyně v jiných zdaňovacích obdobích. Tyto okolnosti se týkají výpovědi J. K. V předchozím rozsudku soud dospěl k závěru, že J. K. jako jednatel společnosti MAREN dovážel deklarované zboží, přičemž tato skutečnost byla podpořena fakturami mezi KGHM a společností MAREN získanými od polské daňové správy. Soud si byl vědom toho, že výpověď J. K. je často rozporná a kontroverzní, ale ke

skutečnosti, zda společnost MAREN zboží dodala, měl podle názoru vysloveného v předchozím rozsudku vypovídat pravdu. Vypověděl, že zboží žalobkyni z Polska dovážel a při předložení faktur sdělil, že některé pravděpodobně podepsal, u jiných si nebyl jistý. Již před vydáním předchozího rozsudku nevěděl, kde je sídlo společnosti ani další podrobnosti ohledně jejího fungování. Ve výpovědi pro jiné zdaňovací období (leden 2010) ze dne 27. 5. 2015, na niž žalovaný nově poukázal, J. K. v obecné rovině zopakoval, že zboží vozil z Polska vlastním motorovým vozidlem a vezl jej do Břežan, kde jej předal i s doklady. Pokud v Polsku vyzvedl granule, vezl je žalobkyni. V další části výsledku se ovšem vyjadřoval výhradně ke zdaňovacímu období leden 2010. Pokud popřel podepsání faktury, je třeba dodat, že tato faktura se zdaňovacím obdobím říjen a listopad 2009 nesouvisela. Rovněž další poznatky z tohoto výsledku nesouvisejí s uskutečněním plnění podle faktur za zdaňovací období říjen a listopad 2009. Ani v trestním řízení (viz úřední záznamy a protokol o výsledku) nevyplývalo, že by ve zdanitelném období říjen a listopad 2009 J. K. žalobkyni dovezené zboží nemohl dovézt. Naopak, orgány činné v trestním řízení uzavřely, že J. K. jako jednatel společnosti MAREN žalobkyni dovážel zboží a některé faktury v tomto období podepsal.

40. Je třeba připomenout i to, že soud žalovanému již v předchozím rozsudku vytýkal způsob vedení výsledku J. K. Žalovaný se totiž zaměřil především na poměry uvnitř společnosti MAREN, ačkoli tato skutečnost nemohla mít význam pro posouzení toho, zda žalobkyně unesla důkazní břemeno. Soud konstatoval, že o vnitřním fungování společnosti MAREN žalobkyně nemohla nic vědět, a tyto skutečnosti tak nemohou zpochybnit závěr soudu o tom, že zboží bylo dodáno. Tato výtka přitom platí i pro napadené rozhodnutí. Z hlediska dodání zboží v nyní posuzovaných obdobích ani další výsledky J. K. nepřinesly žádné nové poznatky, přičemž se konkrétně zabývaly pouze zdaňovacím obdobím za leden 2010. Část výpovědi týkající se založení a vedení společnosti MAREN, kde si J. K. mnohdy protiřečil, nemohla souviset s tím, zda žalobkyně unesla důkazní břemeno. Soud si již v předchozím rozsudku byl vědom toho, že J. K. vypovídal mnohdy rozporně, ale vyhodnotil zejména s ohledem na obsah faktur polské společnosti KGHM získaných od polské daňové správy, že uskutečnění zdanitelných plnění od společnosti MAREN ve zdaňovacích obdobích měsíců říjen a listopad 2009 bylo prokázáno. Při hodnocení důkazů v daňovém řízení je totiž třeba vycházet z určité míry pravděpodobnosti a po daňovém subjektu nelze požadovat prokázání tvrzených skutečností s absolutní jistotou, ale postačí prokázat dostatečnou míru pravděpodobnosti. Ta bude zpravidla naplněna, pokud bude možné z provedených důkazů učinit daný závěr bez vážných pochybností. Stejně jako v jiných řízeních nelze ani v daňovém řízení požadovat v realitě nedosažitelnou míru úplné jistoty (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 1. 2020, č. j. 8 Afs 23/2018-37, č. 3976/2020 Sb. NSS, body 39 a 40; dříve se k obdobným závěrům vyjadřoval např. rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 7. 6. 2018, č. j. 8 Af 5/2015-82).
41. Pokud jde o nové poznatky týkající se zdaňovacích období prosinec 2009, únor 2010 a březen 2010, není soudu zřejmé, jak souvisejí s nyní projednávanou věcí. Minimálně v tomto rozsahu je odůvodnění napadeného rozhodnutí značně nesrozumitelné (body 39 až 41 a 66 až 68 napadeného rozhodnutí).
42. Nad rámec skutečností zjištěných o dodávkách mezi žalobkyní a společností MAREN ve zdaňovacích obdobích měsíců prosince 2009 a ledna, února a března 2010 žalovaný v napadeném rozhodnutí pouze doplnil odůvodnění o podrobnější argumentaci týkající se především hodnocení důkazů, které měl však k dispozici již před vydáním předchozího

rozhodnutí. Zaměřil se přitom zejména na rozdílnosti v množství, druhu a datu dodání stříbra na fakturách mezi KGHM a společností MAREN a mezi společností MAREN a žalobkyní (ačkoli tato skutečnosti byla hodnocena již ve zprávě z daňové kontroly podle bodu 20 výše i v předchozím rozhodnutí v bodě 21 výše). Podrobnější odůvodnění napadeného rozhodnutí se však neopírá o nová skutková zjištění, jež by nebyla účastníkům a soudu k dispozici již v daňovém řízení před předchozím rozsudkem, a proto neprolamují pravidlo podle § 78 odst. 5 s. ř. s.

43. Skutkový závěr Krajského soudu v Praze vyslovený v předchozím rozsudku tak nebyl zpochybněn nově zjištěným skutkovým stavem. Podmínky k prolomení vázanosti správního orgánu právním názorem soudu proto nebyly splněny.
44. Je třeba zdůraznit, že předchozím rozsudkem je vázán nejen žalovaný, ale i sám soud. Ani soud totiž není v řízení o nyní podané žalobě oprávněn předchozí rozsudek jakkoli přehodnocovat. Tato pravomoc byla svěřena Nejvyššímu správnímu soudu, který jediný je oprávněn přezkoumávat rozhodnutí krajských soudů rozhodujících ve správním soudnictví na základě podané kasační stížnosti (§ 102 a násl. s. ř. s.). Jak soud naznačil již výše, za předpokladu, že žalovaný s hodnocením soudu v předchozím rozsudku nesouhlasil, měl podat kasační stížnost k Nejvyššímu správnímu soudu. Žalovaný však toto neučinil a předchozí rozsudek nabyl dne 19. 2. 2016 právní moci. Ze závěrů tohoto rozsudku je proto nutné v nyní posuzované věci vycházet (viz rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 18. 9. 2018, č. j. 29 A 79/2016-92, bod 24). Správní orgán nemůže vyčkávat s podáním kasační stížnosti až „do druhého kola“, ale naopak musí brojit pro správnosti závazného právního názoru již v případě prvního rozhodnutí krajského soudu. Nevyužil-li žalovaný možnosti brojit kasační stížností proti závaznému právnímu názoru obsaženému v prvním zrušujícím rozsudku krajského soudu, aniž mu v tom cokoli bránilo, nemůže tak činit až v kasační stížnosti směřujícímu proti dalšímu zrušujícímu rozsudku krajského soudu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 8. 2016, č. j. 9 As 201/2015-34).
45. Lze proto uzavřít, že žalovaný, byť napadené rozhodnutí oproti předcházejícímu rozhodnutí podrobněji odůvodnil a rozvinul svoji argumentaci, postupoval v rozporu se závazným právním názorem vysloveným soudem v předchozím rozsudku, neboť setrval na důvodech nepřiznání žalobkyní nárokováného odpočtu DPH, aniž by došlo ke změně relevantních právních předpisů nebo rozhodného skutkového stavu. Žalovaný proto dále ani nedoplnil dokazování ohledně otázky, zda žalobkyně měla a mohla při jednání s osobami zastupujícími společnost MAREN zaznamenat podezřelé okolnosti nasvědčující podvodnému jednání, jak mu soud uložil v předchozím rozsudku. Soud proto dospěl k závěru, že námitka týkající se nerespektování závazného právního názoru vysloveného soudem v předchozím rozsudku je důvodná a napadené rozhodnutí je již z tohoto důvodů nezákonné.
46. Skutkový stav ohledně uskutečnění zdanitelných plnění přijatých žalobkyní od společnosti MAREN byl tedy závazně dán již předchozím rozsudkem zdejšího soudu. Jakákoliv polemika o správnosti tohoto hodnocení není v této procesní fázi soudního řízení na místě, neboť závěry již jednou vyslovené zdejším soudem jsou i pro soud závazné a mohly být překonány jen rozhodnutím Nejvyššího správního soudu. Z tohoto důvodu je zcela nadbytečné, aby se soud zabýval vypořádáním zbylých námitek zahrnutých do druhého žalobního bodu, jimiž žalobkyně brojila zejména proti způsobu hodnocení provedených důkazů v daňovém řízení a skutkovým závěrům, jež žalovaný z takto provedených důkazů dovodil. V rámci vypořádání těchto námitek by soud mohl maximálně akademicky

potvrdit či zpochybnit) své již jednou vyslovené závěry, aniž by to však mohlo jakkoliv ovlivnit výsledek sporu.

47. Nicméně nad rámec shora uvedeného soud dodává, že je mu z vlastní činnosti (viz rozsudek ze dne 12. 2. 2021, č. j. 51 Af 3/2019-65, ve věci žalobkyně týkající se daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2009) znám i obsah rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 4. 5. 2015, sp. zn. 56T 11/2013, jehož kopii ostatně soudu předložila žalobkyně v této věci spolu se žalobou. Tímto rozsudkem byl J. K. uznán vinným, že jako jednatel a společník společnosti MAREN, v úmyslu zkrátit DPH, nepodal přiznání k DPH za zdaňovací období září, říjen a listopad 2009, přičemž společnost MAREN v období říjen až listopad 2009 uskutečnila zdanitelná plnění, ke kterým vystavila daňové doklady, mimo jiné faktury č. 200901082 ze dne 5. 10. 2009, č. 200901086 ze dne 14. 10. 2009, č. 200901096 ze dne 11. 11. 2009, č. 200901097 ze dne 26. 10. 2009, č. 200901098 ze dne 16. 11. 2009, č. 200901099 ze dne 17. 11. 2009 a č. 200901100 ze dne 23. 11. 2009, tedy zkrátil daň ve velkém rozsahu. Přímou ve skutkové větě výroku citovaného rozsudku je tak uvedeno, že společnost MAREN (za plnění jejíž daňových povinností odpovídal J. K.) uskutečnila zdanitelná plnění, k nimž vystavila faktury, jež jsou předmětem i nynějšího řízení.
48. Zdejší soud k tomu v rozsudku č. j. 51 Af 3/2019-65 uvedl: *„Byť se jedná rozsudek ve věci obžalovaného jednatele žalobcova dodavatele (nikoliv žalobce) ve věci DPH (nikoliv daně z příjmů), v důsledku čehož nelze vždy klást rovnítko mezi vznikem daňové povinnosti k DPH a uplatněním daňově účinného nákladu u téže dodávky, podstatné je, že trestní soud ve výroku daného rozsudku dospěl k závěru, že dodávky, které jsou i předmětem nynějšího řízení, učinila vůči žalobci společnost Maren, přičemž žalobce se tohoto závěru výslovně dovolává (nenamítá, že nebyl účastníkem předmětného trestního řízení). Osoba dodavatele předmětných dodávek je přitom jádrem sporu mezi účastníky řízení v nyní posuzované věci. [...] Výrok citovaného rozsudku tak sice nezavazuje žalovaného k určitému výsledku jím vedeného řízení přímo, jedná se však bezpochyby o závazné řešení bezprostředně související předběžné otázky ve smyslu § 99 odst. 1 daňového řádu. [...] nadto v případě odsuzujícího rozsudku již nelze pominout vázanost správce daně těmi skutkovými a právními závěry, jež jsou relevantní pro posouzení daňové povinnosti, neboť byly prokázány v řízení, v němž je požadovaná míra důkazu dokonce vyšší než v daňovém řízení (srov. např. rozsudky NSS ze dne 21. 2. 2018, č. j. 6 Afs 257/2017-31, odst. 16 a násl., nebo ze dne 28. 2. 2018, č. j. 2 Afs 306/2017-30, odst. 15). [...] Žalovaný tak byl na základě žalobcem předloženého pravomocného odsuzujícího trestního rozsudku povinen bez dalšího vyjít z toho, že společnost Maren žalobci dodala zboží na uvedených fakturách a mohl nanejvýše uvážit o těch rozdílech, jež mohou plynout z odlišné právní úpravy DPH oproti dani z příjmů, nebyl však oprávněn skutkové a právní závěry trestního soudu přehodnocovat, nebyl-li daný rozsudek zrušen či nedošlo-li k posunu takových závěrů v rámci obnovy trestního řízení. Případné pochyby o pravdivosti výpovědi J. K. či namítané nesrovnalosti v předmětu, čase a množství fakturovaných dodávek již s ohledem na závaznost ustanovení § 99 odst. 1 daňového řádu nemají za daného stavu v dalším řízení místo, [...]“*
49. Uvedené závěry lze bezpochyby přenést i na nyní posuzovanou věc. I v tomto případě se totiž uplatní ustanovení § 99 odst. 1 daňového řádu, podle něhož vyskytne-li se v řízení otázka, o které již pravomocně rozhodl příslušný orgán veřejné moci, je správce daně takovým rozhodnutím vázán. Ačkoliv zmíněný rozsudek Městského soudu nebyl do daňového řízení vnesen jako důkaz před vydáním napadeného rozhodnutí, s ohledem na skutečnost, že se jej žalobkyně dovolávala v podané žalobě, a s přihlédnutím k zásadě

vyjádřené v § 8 odst. 1 daňového řádu, podle níž je správce daně povinen přihlížet ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo, bude v dalším řízení povinností žalovaného zohlednit i závěr vyslovený v tomto trestním rozsudku, jímž je rovněž vázán.

50. Pro úplnost soud zcela závěrem dodává, že je mu známo, že rozšířený senát Nejvyššího správního soudu usnesením ze dne 11. 3. 2020, č. j. 1 Afs 334/2017-54, podal k Soudnímu dvoru Evropské unie předběžné otázky: „1. Je v souladu se směrnicí 2006/112/ES, pokud je uplatnění práva na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu podmíněno splněním povinnosti osoby povinné k dani prokázat, že jí přijaté zdanitelné plnění bylo poskytnuto jinou konkrétní osobou povinnou k dani? 2. Pokud je odpověď na první otázku kladná a osoba povinná k dani uvedenou důkazní povinnost nesplní, lze odeprýt právo na odpočet daně na vstupu, aniž by bylo prokázáno, že tato osoba povinná k dani věděla anebo mohla vědět, že pořízením zboží nebo služeb se účastní daňového podvodu?“ Za daného stavu však odpověď na výše položené otázky nemůže mít vliv na závěry soudu vedoucí ke zrušení napadeného rozhodnutí, neboť v projednávané věci bylo již závazně zjištěno, že předmětné zdanitelné plnění bylo žalobkyni poskytnuto společností MAREN, jež byla v předmětném období rovněž plátkyní DPH.

Závěr a náklady řízení

51. Soud shledal žalobu důvodnou, a proto zrušil napadené rozhodnutí pro nezákonnost (§ 78 odst. 1 s. ř. s.) a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). Právním názorem soudu je žalovaný v dalším řízení vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.), což nadále platí i o závěrech, jež soud vyslovil i v předchozím rozsudku.
52. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci nebyl úspěšný. Úspěšné žalobkyni soud přiznal náhradu nákladů řízení spočívajících v soudním poplatku ve výši 3 000 Kč za podání žaloby a nákladech zastoupení daňovou poradkyní. Pro určení nákladů zastoupení se podle § 35 odst. 2 s. ř. s. užije obdobně vyhláška č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“). Zástupkyně žalobkyně uskutečnila dva účelné úkony právní služby po 3 100 Kč [převzetí a příprava zastoupení a sepsí žaloby podle § 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu], náleží jí tedy odměna ve výši 6 200 Kč, dále dvě paušální částky jako náhrada hotových výdajů po 300 Kč podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu a náhrada za daň z přidané hodnoty (§ 57 odst. 2 s. ř. s. *per analogiam*) v sazbě 21 % z výše uvedených částek, tj. ve výši 1 428 Kč. Sepsí repliky ze dne 23. 12. 2017 soud nehodnotil jako účelný úkon právní služby, neboť v ní žalobkyně neuvedla nic, co by nebylo již součástí žaloby. Náhradu nákladů řízení ve výši 11 228 Kč je žalovaný povinen zaplatit žalobkyni ve stanovené lhůtě (§ 54 odst. 7 s. ř. s.).

Poučení:

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

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

Praha 27. dubna 2021

Mgr. Ing. Petr Šuránek, v. r.
předseda senátu