



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. 10100/17/5300-22444-704601,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 3. 2017, č. j. 10100/17/5300-22444-704601, se ruší a věc se mu vrací k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku náhradu nákladů řízení ve výši 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: Z. V.

domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo změněno šest dodatečných platebních výměrů Finančního úřadu v Příbrami (dále jen „správce daně“) v části týkající se bankovního spojení. V ostatním ponechal žalovaný výroky dodatečných platebních výměrů beze změny.

2. Správce daně rozhodl dodatečnými platebními výměry na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“):

- ze dne 20. 8. 2012, č. j. 158464/12/063911201659, tak, že žalobkyni byla za zdaňovací období měsíce června roku 2008 doměřena DPH ve výši 717 889 Kč a současně stanovena povinnost uhradit penále ve výši 143 577 Kč,

- ze dne 20. 8. 2012, č. j. 158481/12/063911201659, tak, že žalobkyni byla za zdaňovací období měsíce července roku 2008 doměřena DPH ve výši 259 428 Kč a současně stanovena povinnost uhradit penále ve výši 51 885 Kč,

- ze dne 20. 8. 2012, č. j. 158489/12/063911201659, tak, že žalobkyni byla za zdaňovací období měsíce září roku 2008 doměřena DPH ve výši 184 149 Kč a současně stanovena povinnost uhradit penále ve výši 36 829 Kč,

- ze dne 20. 8. 2012, č. j. 158493/12/063911201659, tak, že žalobkyni byla za zdaňovací období měsíce října roku 2008 doměřena DPH ve výši 347 772 Kč a současně stanovena povinnost uhradit penále ve výši 69 554 Kč,

- ze dne 20. 8. 2012, č. j. 158497/12/063911201659, tak, že žalobkyni byla za zdaňovací období měsíce února roku 2009 doměřena DPH ve výši 387 769 Kč a současně stanovena povinnost uhradit penále ve výši 77 553 Kč,

- ze dne 20. 8. 2012, č. j. 158499/12/063911201659, tak, že žalobkyni byla za zdaňovací období měsíce března roku 2009 doměřena DPH ve výši 192 460 Kč a současně stanovena povinnost uhradit penále ve výši 38 492 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 27. 9. 2013, č. j. 24084/13/5000-14302-704601 (dále jen „předchozí rozhodnutí“), a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení. Soud v odůvodnění předchozího rozsudku finančním orgánům vytkl, že výslech svědka V. R., o jehož výpověď opřeli závěr o neuskutečnění zdanitelného plnění, byl proveden nevhodným způsobem, a nelze na něj proto v řízení nazírat jako na použitelný důkaz. Bez jeho zopakování nelze tento důkazní prostředek považovat za vyčerpaný. Soud dále uložil žalovanému provést doplnění dokazování, přičemž žalovaný měl nárokový odpočet DPH nepřiznat pouze tehdy, pokud by vyšlo najevo, že žalobkyně měla a mohla při vyjednávání s osobami zastupujícími společnost LIBETA s.r.o. (nyní LIBETA s.r.o. v likvidaci – pozn. soudu), IČO: 25048252 (dále jen „LIBETA“) zaznamenat podezřelé okolnosti nasvědčující podvodnému jednání dodavatelů.

Žaloba a další podání účastníků

4. Žalobkyně v první řadě obsáhle citovala z odůvodnění předchozího rozsudku. Namítla, že žalovaný nesprávně hodnotil provedené důkazy a neřídil se závazným právním názorem soudu. Obdobně jako v žalobě proti předchozímu rozhodnutí žalovaného vytkla finančním orgánům, že výslech svědka R., jednatele společnosti LIBETA, provedený dne

Shodu s prvopisem potvrzuje: Z. V.

7. 9. 2011 byl veden nevhodně a s cílem podnítit svědka k tomu, aby odmítl vypovídat. Vysvětlení, proč k tomu došlo, obsažené v napadeném rozhodnutí považuje žalobkyně za účelové. Žalovaný i přes výhrady soudu vyslovené v předchozím rozsudku opět argumentoval první výpovědí svědka R. a odkazoval na ni, ačkoliv jde o nezákonný důkaz. Žalovaný sice provedl po zrušení předchozího rozhodnutí druhý výslech svědka R., avšak vzhledem k tomu, že jeho výpověď svědčila ve prospěch žalobkyně, snažil se jeho novou výpověď zpochybnit jednak z důvodu rozporů s původní výpovědí a jednak tím, že měl být ovlivněn žalobkyní. Jde však o zcela nepodložené tvrzení. Pokud žalovaný shledal rozpory ve výpovědích svědka, měl se pokusit o jejich odstranění, což však neučinil. Pokud si svědek dopředu připravil odpovědi, pak na tom není nic divného i s ohledem na postup správce daně při původním výslechu. Na skutečnosti, že se výpověď svědka nápadně shodovala s vyjádřením žalobkyně, není nic divného, bylo by spíše divné, pokud by se odlišovaly. Bylo úkolem žalovaného prověřit, zda tvrzení svědka o ztrátě účetnictví společnosti LIBETA při krádeži počítače je pravdivé.

5. Žalobkyně dále namítla, že žalovaný porušil § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění zákona č. 368/2016 Sb. (dále jen „daňový řád“), který se uplatní i v případě, že žalovaný nově hodnotí důkazní prostředky, které provedl již dříve. Žalobkyni tak bylo znemožněno, aby se vyjádřila k hodnocení důkazních prostředků, podala vysvětlení a navrhla důkazní prostředky k prokázání skutečného stavu.
6. Žalobkyně nesouhlasí se závěrem žalovaného o tom, že předmětné faktury vystavené společností LIBETA (kromě dvou) neobsahují datum uskutečnění zdanitelného plnění. Žalovaný pomíjí, že obsahují datum vydání daňového dokladu, které je ze zákona rovněž datem uskutečnění zdanitelného plnění. Pokud jde o zjištění týkající se neuvedení předmětu plnění na fakturách, uvedla žalobkyně, že je uveden na fakturačním podkladu, který je součástí daňového dokladu. Datum LME (pozn. soudu: LME zřejmě představuje zkratku spojení London Material Exchange – Londýnská burza kovů) není rozhodující, prodávající může uvést odlišné datum v případě, kdy se jedná o stejný údaj. Stejně tak může jít o chybu v psaní. Rozhodující není ani datum příjmu, které se může rovněž lišit, pokud je materiál přejímán v provozovně v Dolních Břežanech a fakturační podklad je vyplněn podle údajů, kdy byl přijat na jinou provozovnu žalobkyně ke zpracování. Například u daňového dokladu 29/4 (pozn. soudu: Jde o označení daňového dokladu použité žalovaným v napadeném rozhodnutí odkazující na bod odůvodnění, v němž je zachycen obsah tohoto daňového dokladu. Ve skutečnosti je na daňovém dokladu uvedeno č. 702/2008.) je datum příjmu evidentně nesprávně vyplněno, jde o chybu vystavovatele, která nemá vliv na platnost daňového dokladu. V provozovnách, kde se materiály analyzují a zpracovávají, se zároveň evidují, přičemž žalobkyně nabízela tuto evidenci jako důkaz, který však správce daně odmítl. Stejně tak u daňového dokladu č. 29/7 (pozn. soudu: V tomto případě je ve skutečnosti na daňovém dokladu uvedeno č. 16/2009.) je nesprávně uvedeno datum 4. 3. 2009, ačkoliv správně má být 2. 3. 2009. Jde o evidentní chybu v psaní, neboť faktury byly vydány až v okamžiku, kdy byl znám výsledek analýzy. Uvedli žalovaný, že daňové doklady zakládající nárok na odpočet DPH nebyly předloženy, jde o nepřipustné zobecnění, neboť některé doklady vytýkané vady nemají. Případné chybějící náležitosti se dají prokázat jiným způsobem, chyby se dají vysvětlit. Datum uskutečnění zdanitelného plnění se dá dovodit ze znění zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění zákona č. 302/2008 Sb. (dále jen „zákon o DPH“). Je jím den, kdy došlo k převodu práva nakládat se zbožím jako vlastník, tedy den vystavení faktury, až tím okamžikem je uzavřena kupní smlouva. Tvrzení žalovaného o tom, že žalobkyně neunesla

Shodu s prvopisem potvrzuje: Z. V.

důkazní břemeno, je účelové, neboť svědek R. potvrdil uskutečnění zdanitelného plnění a dodání zboží. Žalobkyně dále nesouhlasí s tvrzením žalovaného o tom, že žalobkyně se společností LIBETA neuzavřela žádné smlouvy. Kupní smlouva nemusí být uzavřena písemně. Smlouvy byly uzavřeny převodem práva užívat zboží jako vlastník, tedy doručením faktur vystavených společností LIBETA žalobkyni. Smluvní podmínky se řídily zákonem č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění účinném do 19. 7. 2009.

7. Konečně žalobkyně namítla, že si ověřila věrohodnost obchodního partnera dostatečným způsobem z veřejných zdrojů. Ověřila, že je plátcem DPH, je zapsán do obchodního rejstříku a že jedná s jeho jednatelem. Úvahy žalovaného o neobežřetnosti žalobkyně považuje žalobkyně za snahu přenést úkoly a pochybení finančních orgánů na žalobkyni. Je pravda, že žalobkyně nezkoumala, zda dodavatel zveřejňuje účetní závěrku, to však judikatura Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) nepožaduje. Stejně tak nemohla vědět, že společnosti LIBETA byla dvakrát zrušena registrace plátce DPH, neboť takovou informaci Ministerstvo financí nezveřejnilo. Naopak skutečnost, že společnost LIBETA byla vždy znovu zaregistrována přispěla k utvrzení žalobkyně v tom, že jde o bezproblémovou společnost. Žalobkyni překvapilo, když se dozvěděla, že společnost LIBETA je od roku 2003 nekontaktní pro jejího správce daně a nevyskytuje se ve svém sídle. To však svědčí jen o tom, že místně příslušný správce daně a příslušné orgány neplní povinnosti plynoucí jim ze zákona. Ani skutečnost, že zboží dodávaly žalobkyni k analýze osoby odlišné od dodavatele, nemohla u žalobkyně vzbudit podezření, neboť k takovým úkonům nemusí být tyto osoby nijak zmocněny a je to v obchodním styku obvyklé.
8. Závěrem žalobkyně obecně s odkazem na předchozí uplatněné žalobní body a podání učiněná v průběhu daňového řízení namítla, že postupem finančních orgánů byla porušena její ústavně zaručená práva plynoucí z čl. 2 odst. 2, čl. 11 odst. 5 a čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod vyhlášené usnesením předsednictva České národní rady pod č. 2/1993 Sb (dále jen „Listina“).
9. Žalovaný ve vyjádření k žalobě shrnul průběh daňového řízení a závěry, k nimž dospěl. Námitky žalobkyně označil za nedůvodné a odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a správní spis. Žalovaný zdůraznil, že správci daně vznikly s ohledem na vzájemný nesoulad žalobkyní předložených dokladů (faktur, dodacích listů a fakturační podkladů) oprávněné pochybnosti o faktickém uskutečnění zdanitelných plnění, které nebyly žalobkyni v průběhu daňového řízení odstraněny. Žalobkyně neprokázala, že došlo k uskutečnění zdanitelných plnění, jak bylo na dokladech uvedeno, tedy uvedeným dodavatelem a v uvedeném rozsahu. Prokázání tohoto požadavku je přitom z hlediska nároku na odpočet DPH zcela zásadní. Žalobkyně nebyla schopna prokázat reálný průběh transakce v souladu s tím, co v dokladech deklarovala. Dále žalovaný uvedl, že výslech svědka R. byl proveden v souladu se závazným právním názorem soudu vysloveným v předchozím rozsudku. Je s podivem, že se tento svědek po několika marných pokusech o jeho předvolání ozval sám správci daně a dohodl se s ním na termínu výsledku. Před výsledkem pak správci daně předložil písemné vyjádření označené jako „*PÍSEMNÁ VÝPOVĚĎ O SPOLUPRÁCI SE SPOLEČNOSTÍ GALMET S.R.O. PRO FINANČNÍ ÚŘAD*“ (dále též jen „písemná výpověď“). Ačkoliv předchozí výslech svědka byl soudem hodnocen jako nezákonný, nelze si nepovšimnout zásadních rozdílů, které žalovaný popsal v odůvodnění napadeného rozhodnutí. S ohledem na skutečnost, že v předem připravené písemné výpovědi byly zcela odlišné informace, a navíc byla tato výpověď nápadně podobná vyjádření žalobkyně podanému na výzvu správce daně ze dne 19. 4. 2011,

Shodu s prvopisem potvrzuje: Z. V.

hodnotil žalovaný výpověď svědka jako nevěrohodnou. Výpověď proto nelze osvědčit jako důkaz o faktickém uskutečnění zdanitelných plnění od společnosti LIBETA. Žalovaný nesouhlasí s tvrzením žalobkyně o tom, že řádně nevyhodnotil předložené důkazní prostředky. Z pouhého nesouhlasu žalobkyně s tímto hodnocením nelze dovozovat údajnou svévoli či tzv. selektování důkazů. Předložené listinné podklady (faktury, dodací list, fakturační podklady) naopak založily oprávněné pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění, které nebyly odstraněny. Žalobkyně neprokázala faktické uskutečnění zdanitelného plnění, a neunesla tak své důkazní břemeno. Žalovaný naopak dostal povinnosti prokázat skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, listina a dalších důkazů předložených žalobkyní. Žalovaný trvá i na závěru, že neuzavření písemných smluv se společností LIBETA, přestože mělo být údajně přijato plnění v hodnotě přes 14 milionů Kč, svědčí o neobezřetnosti žalobkyně. Žalobkyně si nijak neověřila věrohodnost dodavatele. Kromě pořízení kopie občanského průkazu pana R. při prvním jednání neověřila skutečnost, proč při dalších obchodních transakcích, jak sama uvedla, dodávalo materiál více lidí. Pokud by postupovala s péčí řádného hospodáře, mohla zachytit signály, které by ji vedly k podrobnější a hloubkové kontrole, např. skutečnost, že společnost LIBETA od svého vzniku nikdy nezveřejnila účetní závěrku, nebo veřejně dostupná informace o tom, že společnosti LIBETA byla v minulosti dvakrát zrušena registrace k DPH. V průběhu odvolacího řízení po zrušení předchozího rozhodnutí nedošlo ze strany žalovaného ke změně právního názoru. Žalobkyně neprokázala nárok na odpočet DPH podle předložených daňových dokladů vystavených společností LIBETA, neboť k uskutečnění zdanitelného plnění nedošlo, jak bylo deklarováno, tedy uvedeným dodavatelem ani v uvedeném rozsahu. V této souvislosti žalovaný odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“), podle níž musí daňový subjekt prokázat nejen to, že došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, kdo mu je poskytl, neboť tento poskytovatel musí být plátcem DPH, aby vznikl nárok na odpočet DPH. Žalovaný rovněž nesouhlasí s namítaným porušením ústavně zaručených práv žalobkyně.

10. V replice k vyjádření žalovaného žalobkyně pouze stručně uvedla, že vzhledem k výpovědi svědka R. je tvrzení žalovaného o tom, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno, účelové a nemá oporu v provedeném dokazování.

Daňové řízení do vydání předchozího rozsudku

11. Z obsahu správního spisu, jehož součástí jsou i daňová přiznání k DPH, plyne, že žalobkyně ve všech případech uplatnila za předmětná zdaňovací období nárok na nadměrný odpočet.
12. 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 mj. zjištěno, že žalobkyně ve zdaňovacích obdobích měsíců června, července, září a října roku 2008 a února a března roku 2009 uplatňovala odpočet na DPH mj. na základě daňových podkladů vystavených společností LIBETA, a to:
 - faktury č. 25/2008 na částku 4 273 935,12 Kč za dodání písku s obsahem drahých kovů – dentální směsi s datem uskutečnění zdanitelného plnění 23. 6. 2008,

- faktury č. 25/2008 na částku 222 319,37 Kč za dodání písku s obsahem drahých kovů s datem uskutečnění zdanitelného plnění 23. 6. 2008,
 - faktury č. 607/2008 na částku 1 624 841,47 Kč za dodání písku s obsahem drahých kovů s datem uskutečnění zdanitelného plnění 14. 7. 2008,
 - faktury č. 702/2008 na částku 1 153 355 Kč za dodání palargenu s drahými kovy s datem uskutečnění zdanitelného plnění 1. 9. 2008,
 - faktury č. 6049 na částku 2 178 152 Kč za dodání palargenu, elektra a řetízků s datem uskutečnění zdanitelného plnění 27. 10. 2008,
 - faktury č. 11/2009 na částku 2 428 660 Kč za dodání 246,2 kg zlatého prachu s datem uskutečnění zdanitelného plnění 2. 2. 2009,
 - faktury č. 16/2009 na částku 1 205 407 Kč za dodání 140,5 kg zlatého prachu s datem uskutečnění zdanitelného plnění 2. 3. 2009.
13. Na prvních čtyřech fakturách z roku 2008 je v platebních údajích uvedeno číslo účtu č. x a kód banky 0300 příslušející Československé obchodní bance, a. s. (dále jen „ČSOB“), na faktuře č. 20801472 je uvedeno číslo účtu 5007521725 a kód banky 5500, který přísluší Raiffeisenbank, a. s. (dále jen „Raiffeisenbank“), a na zbývajících dvou fakturách z roku 2009 je uvedeno číslo účtu x, kód banky 0100, který přísluší Komerční bance, a. s. (dále jen „Komerční banka“).
 14. Správce daně za účelem prověření deklarovaného plnění dožádal Finanční úřad v Liberci coby místně příslušného správce daně společnosti LIBETA, aby provedl šetření týkající se tohoto daňového subjektu. Dožádaný finanční úřad v odpovědi ze dne 12. 10. 2010 uvedl, že se na adrese sídla společnosti nachází pouze věžový panelový dům, ale žádná schránka ani zvonek s jejím označením. Společnost je na této adrese dlouhodobě nekontaktní a je jí doručováno uplynutím úložní lhůty do datové schránky. LIBETA je registrována pouze k dani z příjmů, ke které podala přiznání naposledy v roce 2007, k DPH podala přiznání naposledy ve 3. a 4. čtvrtletí roku 2008, od 3. 11. 2009 jí byla zrušena registrace k DPH. Na obou daních jsou vykazovány nedoplatky.
 15. Po obdržení dožádání správce daně vyzval ČSOB, Komerční banku a Raiffesenbank o poskytnutí informací k účtům vyznačeným na jednotlivých fakturách. Všechny banky shodně potvrdily, že účty byly vedeny pro společnost LIBETA a dispoziční právo k nim měl V. R., v případě účtů vedených u ČSOB měla dispoziční právo též M. R.. K vyjádřením byly rovněž připojeny výpisy z účtů za období jejich existence.
 16. S ohledem na výše uvedená zjištění získal správce daně pochybnosti o uskutečnění fakturovaných plnění, a proto vyzval žalobkyni výzvou z 19. 4. 2011 k předložení důkazních prostředků k odstranění pochybností.
 17. Žalobkyně ve vyjádření ze dne 18. 6. 2011 doručeném správci daně dne 20. 6. 2011 upřesnila povahu dodávaného zboží a k samotným obchodům uvedla, že jménem LIBETA jednal V.R., později dodávání zajišťovalo více lidí, přičemž dodávaný materiál nebyl objednáván. Jednalo se o nepravidelný obchod formou odkupu nepotřebných materiálů. Zboží bylo přepravováno osobními automobily dodavatelů, některé zboží (např. dentální materiál) bylo přebíráno v provozovně žalobkyně ve Chvaleticích.
 18. Po těchto zjištěních provedl správce daně dne 7. 9. 2011 výslech svědka V. R., jednatele společnosti LIBETA, který se v té době nacházel ve výkonu trestu odnětí svobody

Shodu s prvopisem potvrzuje: Z. V.

ve věznici v Liberci. Výslehu byli přítomni i jednatel a právní zástupce žalobkyně. Svědek R. při výslehu vypověděl, že je od roku 2002 jednatelem i společníkem společnosti LIBETA, která měla sídlo u něj doma, majetkem společnosti byl osobní automobil a počítač, předmětem činnosti byla stavební a obchodní činnost. Účetnictví vedl on sám a v letech 2008 a 2009 podal též daňová přiznání, nicméně účetnictví mu bylo odcizeno. Svědek dále vypověděl, že neví, kdy byl navázán kontakt se žalobkyní ani kdo s ním jménem žalobkyně jednal. Při opakovaných dotazech správce daně na jednání se žalobkyní svědek odpověděl, že odmítá vypovídat. Z protokolu o výslehu plyne, že pracovník správce daně pokládal svědkovi výhradně jen otázky předem (na stroji) připravené, a to striktně podle jejich předpřipraveného pořadí, bez ohledu na vývoj výslehu. Jak dále vyplývá z protokolu o výslehu, žalobkyně proti vedení výslehu podala námitku z důvodu chybného zaprotokolování některých odpovědí svědka a dále pro nevhodnost pokládaných otázek, které byly buďto zřejmé z veřejných evidencí, anebo vůbec nesouvisely s předmětným fakturovaným plněním.

19. Po tomto výslehu správce daně opět vyzval žalobkyni výzvou ze dne 23. 9. 2011 k předložení důkazních prostředků k odstranění pochybností. V návaznosti na to podala žalobkyně stížnost proti postupu správce daně, v níž si mimo jiné stěžovala na způsob vedení výslehu. Správce daně dále odmítl návrh žalobkyně na provedení dokazování listinnou i elektronickou evidencí zakázek v administrativním centru žalobkyně mající prokázat pohyb drahých kovů, neboť správce daně nezpochybňoval dodání fakturovaných drahých kovů, ale jejich dodání společností LIBETA.
20. Za účelem ověření podpisů na fakturách vystavených společností LIBETA přibral správce daně do řízení znalce z oboru písmoznalectví JUDr. P. B.. Znalec měl nejprve zodpovědět otázku, zda podpisy na předmětných fakturách vyhotovila jedna osoba. K tomu znalec v závěru posudku ze dne 18. 11. 2011 uvedl, že podpisy na zkoumaných fakturách byly s velkou pravděpodobností vyhotoveny stejným pisatelem. Dále správce daně požadoval zodpovězení otázky, zda podpisy V. R. na listinách z vazební věznice v Liberci ze dne 28. 1. 2011 a podpisy na protokolech sepsaných v letech 2008 a 2009 na Finančním úřadě v Liberci jsou podpisy téže osoby a zda rukopis a podpis uvedený v dopise patří téže osobě. Znalec v závěru svého posudku ze dne 27. 1. 2012 uvedl, že podpisy na předložených listinách jsou nacvičené a výrazně zjednodušené podpisy, jeden z nich však byl vyhotoven textovým způsobem a znalcem shledán jako neporovnatelný s ostatními podpisy. U ostatních porovnatelných podpisů našel shodné identifikační znaky, pouze u dvou z nich našel i některé znaky poněkud rozdílné. Znalec proto vyslovil závěr, že podpisy na většině zkoumaných listin jsou podpisy téže osoby, v případě dvou podpisů na listinách z vazební věznice jde s velkou pravděpodobností také o téhož pisatele. Pokud šlo o rukopis, tak ten nebylo možno s nacvičenými podpisy porovnávat, a proto na danou otázku znalec nemohl odpovědět.
21. Správce daně rovněž dožádal Okresní správu sociálního zabezpečení Liberec o informaci ohledně odvodů pojistného na sociální zabezpečení za zaměstnance. Dožádaný orgán sociálního zabezpečení ve vyjádření ze dne 9. 3. 2012 uvedl, že LIBETA již není vedena v evidenci zaměstnavatelů a poslední zaměstnanci byli odhlášeni dne 31. 10. 2002.
22. Správce daně dále lustrací veřejných rejstříků zjistil, že V. R. nemá ohlášenou živnost pro podnikání k nakládání s odpady ani nemá koncesi pro podnikání v oblasti nakládání s nebezpečnými odpady, jež jsou nutné pro výkup nebo likvidaci dentálních odpadů.

Shodu s prvopisem potvrzuje: Z. V.

23. Při projednávání zprávy o daňové kontrole ze dne 17. 8. 2012 správce daně ve vztahu k předmětné problematice uvedl, že LIBETA je v současnosti nekontaktní a fakticky nefungující společností, jejíž jednatel V. R. měl problematickou minulost, neboť v době výkonu jednatelské činnosti byl opakovaně trestně stíhán i odsouzen. S ohledem na tato zjištění nebyla LIBETA zjevně příliš hodnověrným obchodním partnerem. Dle názoru správce daně měla žalobkyně při sjednávání obchodních kontraktů důsledněji dbát o bezproblémovost obchodních partnerů a aktivity uspořádat takovým způsobem, aby pro potřeby daňového řízení disponovala náležitými doklady. Správce daně též shledal, že předložené faktury nemají jednotnou grafickou úpravu, neboť některé se svým vzhledem liší od ostatních, na žádné z faktur nebyla v souladu s výpisem z obchodního rejstříku správně označena obchodní firma žalobkyně a jejího dodavatele, neboť vždy scházel dodatek firmy („s. r. o.“ či „spol. s r. o.“) a ve dvou případech se vyskytovala i chyba v kmenu firmy žalobkyně (chybné „Gelmet“ namísto správného „Galmet“) a dodavatele (chybné „Libeta“ namísto správného „LIBETA“ s velkými písmeny), na dvou fakturách rovněž nebylo uvedeno množství fakturovaného materiálu. Správce daně se rovněž pozastavil nad výpisy z bankovních účtů, z nichž plyne, že na dané účty byly připisovány úhrady jen některých faktur a peníze vzápětí byly vybírány v hotovosti na pokladně. Správce daně hodnotil též samotný výslech V. R., jímž nebylo prokázáno faktické uskutečnění zdanitelných plnění, přičemž svědek zejména nevěděl, kdo s ním jednal, ačkoliv výslechu byl přítomen i jednatel žalobkyně, který s ním měl údajně jednat. Na základě shora uvedených zjištění správce daně dovodil, že žalobkyniní uplatněný nárok na odpočet nebyl v případě faktur vystavených společností LIBETA dostatečně prokázán, a šesti dodatečnými platebními výměry doměřil žalobkyni DPH.
24. Žalobkyně podala proti dodatečným platebním výměrům odvolání, na jehož základě žalovaný částečně změnil dodatečné platební výměry v části týkající se bankovních účtů pro zaplacení doměřené DPH. Ve zbytku žalovaný odvolání předchozím rozhodnutím zamítl.

Předchozí rozsudek soudu

25. Krajský soud v Praze předchozí rozhodnutí žalovaného zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení. V odůvodnění předchozího rozsudku konstatoval, že argumentace správce daně a žalovaného, podle nichž žalobkyně nepostupovala ve vztahu ke společnosti LIBETA s dostatečnou mírou obezřetnosti, je lichá. Žalobkyně nemohla zjistit, že společnost LIBETA nepodává daňová přiznání, nemá nahlášené zaměstnance či vede bankovní účet, z něhož jsou ihned po obdržení plateb vybírány velké částky v hotovosti. Nemohla vědět ani o trestní minulosti V. R.. Soud rovněž nesouhlasil s důvody, na základě kterých žalovaný i správce daně zpochybnili samotné dodání zboží od společnosti LIBETA. Soud se neztotožnil se závěrem, že provedením výslechu jednatele V. R. došlo k vyvrácení věrohodnosti důkazních prostředků uplatněných žalobkyní a dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu k přenesení důkazního břemene na žalobkyni. Správce daně totiž provedl výslech svědka zcela nevhodným způsobem, čímž do značné míry zapříčinil, že svědek odmítal dále vypovídat. Na výpověď svědka nelze s ohledem na nevhodný způsob jeho vedení nazírat jako na řádný důkaz, který by byl bez dalšího použitelný. Závěr o neunesení důkazního břemene žalobkyní je proto nedostatečně podložen, neboť na základě takto vadně provedeného výslechu nelze tento důkazní prostředek považovat bez jeho řádného zopakování za vyčerpaný.

26. Soud dále konstatoval, že závěr finančních orgánů o tom, že nedošlo k dodávkám drahých kovů mezi žalobkyní a společností LIBETA, nemá oporu v provedeném dokazování, které vyžaduje zásadní doplnění. Poznamenal přitom, že dílčí formální nedostatky a nepřesnosti v údajích uvedených na daňových dokladech nelze považovat za důvod vzniku pochybností o jejich věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti.
27. 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 [...] LIBETA 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.“*

Řízení po zrušení předchozího rozhodnutí

28. Ze správního spisu dále vyplývá, že žalovaný po zrušení předchozího rozhodnutí doplnil do daňového spisu listiny pořízené v daňových řízeních, jež se týkaly DPH za jiná zdaňovací období, a to:
- seznámení žalobkyně se zjištěnými skutečnostmi a odlišným právním názorem s výzvou k vyjádření (DPH za zdaňovací období měsíce ledna roku 2010),
 - rozhodnutí žalovaného o odvolání (DPH za zdaňovací období měsíce ledna roku 2010),
 - přípis zástupci žalobkyně ze dne 18. 12. 2015 o zaslání kopií písemností obsažených v daňovém spise, a to zejména záznamů o podání vysvětlení v trestním řízení (není zřejmé, z jakého daňového řízení byla listina převzata – pozn. soudu),
 - seznámení žalobkyně se zjištěnými skutečnostmi a odlišným právním názorem s výzvou k vyjádření (DPH za zdaňovací období měsíce února až července roku 2010),
 - rozhodnutí žalovaného o odvolání (DPH za zdaňovací období měsíce března 2010),
 - rozhodnutí žalovaného o odvolání (DPH za zdaňovací období měsíce února 2010)
29. Výslechu svědka V. R., který se konal dne 30. 1. 2017, byl přítomen zástupce žalobkyně i její jednatel. Z protokolu o výslechu plyne, že svědek před vlastním výslechem předložil správci daně písemnou výpověď opatřenou ověřeným podpisem týkající se spolupráce žalobkyně a společnosti LIBETA v letech 2008 a 2009. Svědkovi byly dále předloženy k nahlédnutí předmětné faktury (viz bod 2 tohoto rozsudku). Svědek potvrdil, že faktury vystavil a podepsal. Dále uvedl, že nemá k dispozici žádné listiny zachycující obchody společnosti LIBETA se žalobkyní, neboť *„vše zmizelo“* poté, kdy jej zatkl policie. Dodnes neví, kde *„ty věci“* jsou, nemá ani počítač. Dále uvedl, že materiál dostával prostřednictvím nabídek přes e-mail od kurýrů od různých společností, které se zabývaly dentálním materiálem. Následně přijel kurýr s materiálem, svědek jej prohlédl a odeslal jej kurýrem do Chvaletic. Kurýr byl přítomen přetavení a vzorkování. Jednalo se o jednorázové dodávky, názvy společností a jejich e-maily měl svědek v počítači. Potvrdil, že v letech 2008 a 2009 (a i v době výslechu) byl jednatelem společnosti LIBETA, která se zabývala obchodní a stavební činností. Společnost obchodovala se vším, na čem se dalo vydělat. Svědek se vždy zabýval touto činností jako prostředník. Největší obchody probíhaly

s žalobkyní, ostatní byly v řádech statisíců na jeden obchod. Účetnictví vedl externí účetní, který měl k dispozici svědkův počítač v restauraci Z. B.. Svědek se domnívá, že společnost LIBETA podala daňová přiznání za roky 2008 a 2009. Tenkrát vznikl společnosti dluh 3 mil. Kč na DPH, protože jí některé společnosti nezaplatily faktury. Zboží prodával vždy po zkouškách a kontrolách, nijak jej sám neupravoval. Zboží nechával odvážet do Chvaletic na tavbu a zjištění obsahu drahých kovů a po zkouškách zboží převážel kurýr žalobkyni. Cena byla stanovena podle výsledků zkoušek, na ceně se domluvil s panem P. (jednatelem žalobkyně – pozn. soudu) a následně odeslal fakturu. K otázce, zda společnost LIBETA využívala tzv. nárokových účtů, svědek odpověděl, že nikoliv. Své účty měl u ČSOB a Komerční banky. Jediná platba zápočtem se týkala slitků, zbývající obchody byly uhrazeny na účet.

30. V písemné výpovědi připojené k protokolu o výsledku svědka ze dne 30. 1. 2017 bylo uvedeno, že svědek R. obchodoval se žalobkyní v letech 2008 a 2009. Hledal zpracovatele odpadového materiálu obsahujícího drahé kovy a žalobkyni našel přes internet. Spojil se s jednatelem žalobkyně a nabídl mu spolupráci. Co se týče materiálu, který dodával žalobkyni, jednalo se o odpadový materiál, dodávky byly nepravdělné. Dále svědek detailně popsal obsah dodávaného zboží. Materiál dodával prostřednictvím kurýrů, které posílal jménem společnosti LIBETA převážně do Chvaletic, kde byli přítomni vzorkování a tavení z důvodu jistoty a analýzy dodávky. V případě nespokojenosti s analýzou je ještě další způsob kontroly, a to například puncovním úřadem. Po analýze (převážně druhý den) posílal žalobkyni fakturaci. Fakturace probíhala na účet společnosti LIBETA a v jednom případě zápočtem. V roce 2009 byla spolupráce ukončena, protože si dodavatelé našli přímou cestu ke zpracování materiálu za výhodnějších podmínek. Začátkem roku 2010 nastoupil do výkonu trestu a od té doby je společnost LIBETA nečinná. Veškerá dokumentace zmizela. Co se týče jeho znalostí v oboru, není kovaný znalec, vše konzultoval se známými zubními lékaři, a co se týče drahých kovů, konzultoval se zlatníky. Ostatní se postupem času naučil. Od spolupráce se žalobkyní uplynulo už 8 let, nehodlá se již k věci vracet ani dále poskytovat jakékoliv informace.
31. Dne 6. 3. 2017 vydal žalovaný napadené rozhodnutí, jehož výrok je popsán v bodě 1 tohoto rozsudku. V odůvodnění žalovaný nejprve popsal dosavadní průběh daňového řízení, skutková zjištění a závěry správce daně, obsah odvolání proti dodatečným platebním výměrům, závěry soudu vyslovené v předchozím rozsudku a dále též právní rámec věci včetně relevantní judikatury soudů. V bodech 41 a 42 napadeného rozhodnutí žalovaný odkázal na listiny, jež byly správci daně poskytnuty Policií České republiky v daňovém řízení, jež se týkalo DPH za zdaňovací období měsíce ledna roku 2010. K těmto písemnostem žalovaný uvedl, že jsou obsaženy v příslušném daňovém spise, žalobkyně s nimi byla seznámena, jejich kopie jí byly zaslány a mohla se k nim vyjádřit. Počínaje bodem 43 napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl vlastní hodnocení a závěry, k nimž dospěl s přihlédnutím k závaznému právnímu názoru soudu. V první řadě hodnotil, zda byla relevantním způsobem zpochybněna věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví, a zda tedy došlo k přenesení důkazního břemene na žalobkyni. V této souvislosti poukázal na obsah podání vysvětlení Ing. P., který v trestním řízení popsal fungování fakturačních podkladů, způsob stanovení ceny cenných kovů odebíraných žalobkyní a postup při uzavření kupní smlouvy. Podle žalovaného je podstatné, že žalobkyně nejprve přebírá zboží od dodavatelů, následně nechá udělat analýzu, na základě níž je vyhotoven fakturační podklad, který je zaslán dodavateli. Datem uskutečnění zdanitelného plnění je datum potvrzení analýzy dodavatelem, do té doby nedošlo ke shodě

Shodu s prvopisem potvrzuje: Z. V.

a nelze fakturovat. Pokud nedojde ke shodě, může dodavatel vzít zboží zpět nebo žádat rozhodčí analýzu. Když s fakturačními podklady souhlasí, předá žalobkyni fakturu, která je ve lhůtě splatnosti uhrazena. Podobně popsal postup při podání vysvětlení i M. S.. Vycházejí z těchto zjištění žalovaný srovnal obsah jednotlivých faktur a k nim přiložených fakturačních podkladů, přičemž konstatoval, že kromě dvou faktur neobsahují faktury datum uskutečnění zdanitelného plnění. Data LME ani data příjmu zboží nelze za datum uskutečnění zdanitelného plnění považovat, neboť jde o datum přijetí vzorku k analýze. Navíc se data LME či příjmu na fakturách neshodují s daty na fakturačních podkladech, v některých případech je datum přijetí dokonce pozdější než datum vystavení faktury. Datum uskutečnění zdanitelného plnění nelze dovodit ani od data výsledků analýzy, protože tato data jsou uvedena na fakturačních podkladech jen ve třech případech, avšak u faktury č. 702/2008 je uvedeno datum příjmu až 29. 9. 2008, ačkoliv faktura byla vystavena již 1. 9. 2008. U faktury č. 16/2009 je datum výsledku analýzy pozdější než datum uskutečnění zdanitelného plnění uvedené na faktuře. Vzhledem k tomu, že se nedá dovodit datum uskutečnění zdanitelného plnění a faktury kromě jedné neobsahují množství ani jednotkovou cenu zboží, nebyla prokázána věrohodnost těchto daňových dokladů. Mimoto žalovaný poukázal na Všeobecné obchodní podmínky žalobkyně zveřejněné na jejích internetových stránkách a poznamenal, že pokud by se žalobkyně řídila postupem, který je v nich popsán, byla by schopna předložit dodací listy, evidenci vzorků, zápis o provedení odběru vzorku či dokumentaci k prováděné analýze, popř. dokument o důvodu neprovedení analýzy. Žalovaný tak konstatoval, že byla zpochybněna věrohodnost žalobkyní předložených daňových a účetních dokladů a došlo k přenesení důkazního břemene. Žalobkyně přes tyto pochybnosti setrvala na svých tvrzeních, avšak neprokázala, že se sporná dodání uskutečnila, jak bylo deklarováno.

32. Dále se žalovaný zabýval hodnocením výpovědi svědka R.. Pokud jde o první z nich, provedenou dne 7. 9. 2011, konstatoval, že důvodem, proč byly kladeny nepřiléhavé otázky, byla skutečnost, že kvůli nekompatibilitě počítače s nosičem dat nebylo možné předpřipravený protokol upravit na místě. Proto pracovník provádějící výslech musel improvizovat a řídit se předtištěnou verzí protokolu. K výpovědi samotné žalovaný uvedl, že je s podivem, že si svědek jako jednatel společnosti LIBETA s odstupem 2-3 let nepamatoval, že společnost vystavila během dvou let faktury řádově ve výši 13 milionů, za které dostala zapláceno, a nepamatoval si, s jakou komoditou obchodovala společnost.
33. Ve vztahu k druhé výpovědi svědka R. žalovaný popsal neúspěšné pokusy dožádaného správce daně o jeho předvolání. Svědek se však nakonec sám telefonicky ozval a navrhl termín výslechu dne 30. 1. 2017. V tento den se výslech konal v přítomnosti zástupce žalobkyně a jejího jednatele. Žalovaný konstatoval, že svědek se k podání výpovědi dostavil, avšak přinesl si již předem připravenou písemnou výpověď. Ačkoliv při prvním výslechu svědek nevěděl, s čím společnost LIBETA obchodovala ani v jakých objemech, tak v písemné výpovědi, které byla učiněna 8-9 let poté, kdy měly obchody proběhnout, popsal konkrétně s jakým materiálem společnost LIBETA obchodovala, detailně popsal složení i prvky zboží. Dokonce přesně popsal způsob úhrady faktur, včetně toho, že faktura za dodání zlata žalobkyní společnosti LIBETA byla hrazena zápočtem. Stěží mohl tyto informace čerpat z účetnictví či faktur vystavených společností LIBETA, neboť již od roku 2011 tvrdil, že se mu účetnictví ztratilo. I přes detailní popis jednotlivých dodání zároveň svědek v posledním odstavci uvedl, že není znalec v oboru a zdůraznil, že od spolupráce se žalobkyní uplynulo již osm let. Během výslechu vypovídal svědek v duchu písemné předem připravené výpovědi, která se nápadně shodovala s odpovědí žalobkyně na

Shodu s prvopisem potvrzuje: Z. V.

výzvu ze dne 19. 4. 2011. Druhá výpověď se naopak lišila od toho, co uvedl při první výpovědi, např. ohledně okolností týkajících se vedení účetnictví a jeho ztráty. Žalovaný ze všech shora uvedených důvodů dospěl k závěru, že svědek mohl být žalobkyní ovlivněn a mohl být poučen, jakým způsobem vypovídat. Výpověď svědka R. proto žalovaný neosvědčil jako důkaz o uskutečnění deklarovaných plnění.

34. Žalovaný dospěl k závěru, že nedošlo k uskutečnění zdanitelných plnění deklarovaných dodavatelem. Setrval tak na původním stanovisku, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno a nesplnila podmínky pro uplatnění nároku na odpočet podle § 72 a § 73 daňového řádu. Dodal, že žalobkyni nelze odeprít nárok na odpočet z důvodu účasti na daňovém podvodu, ale musí být odmítnut pro neunesení důkazního břemene. Předpokladem takového postupu by bylo zjištění, že se plnění uskutečnilo deklarovaným způsobem, což se však v daném případě nestalo.
35. Nedůvodnými shledal žalovaný námitky týkající se nesprávného hodnocení důkazů správcem daně. Odkázal na judikaturu správních soudů týkající se rozložení důkazního břemene v daňovém řízení a zdůraznil, že účelem dokazování není vyvracet tvrzení daňového subjektu, ale prokázat jeho tvrzení. Nelze souhlasit s názorem žalobkyně, že splnila důkazní povinnost předložením daňových dokladů, neboť nárok na odpočet vychází z faktického, nikoliv jen formálně vykázaného stavu. Splnění důkazní povinnosti nelze slučovat s unesením důkazního břemene. Správce daně hodnotil důkazy řádně, a to jak jednotlivě tak i v jejich souvislostech. Umožnil žalobkyni prokázat její tvrzení, resp. nárok na odpočet daně. Žalobkyně však neprokázala, že se předmětné dodávky uskutečnily od deklarovaného dodavatele. Obsáhle se žalovaný věnoval i námitce, podle níž byla žalobkyně při obchodování se společností LIBETA v dobré víře a jednala obezřetně, neboť nic nenaznačovalo, že jde o pochybného dodavatele. Žalovaný konstatoval, že žalobkyně nejednala obezřetně a mohla zachytit signály, které by ji vedly k podrobnější kontrole dodavatele, případně k neuzavření smluv. I tuto námitku tedy shledal žalovaný nedůvodnou.

Posouzení důvodnosti žaloby

36. 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 postupoval dle § 76 odst. 1 s. ř. s. Nadto 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). Dokazování soud neprováděl pro nadbytečnost, neboť žalobkyní navržené důkazy jsou součástí správního spisu, jehož obsahem se dokazování neprovádí.
37. Žalobkyně v žalobě uplatnila námitky, které lze shrnout do čtyř základních žalobních bodů. První žalobní bod zahrnuje všechny ty námitky, jimiž žalobkyně zpochybňuje dílčí zjištění a úvahy uvedené v odůvodnění napadeného rozhodnutí, na jejichž základě žalovaný dospěl k závěru, že byla zpochybněna věrohodnost, úplnost, průkaznost a správnost žalobkyní předložených daňových dokladů, jinými slovy žalobkyně brojí proti tomu, že na ni bylo řádně přeneseno důkazní břemeno. Druhý žalobní bod spočívá ve zpochybnění způsobu, jakým žalovaný hodnotil výpověď svědka V. R., třetím žalobním bodem je namítáno porušení § 115 odst. 2 daňového řádu a konečně čtvrtý žalobní bod

zahrnuje ty z námitek, které míří proti zjištěním a úvahám žalovaného, jimiž bylo poukazováno na neobezřetnost žalobkyně při obchodní spolupráci se společností LIBETA.

38. Mimo uvedených žalobních bodů žalobkyně závěrem žaloby zcela obecně namítla porušení svých základních práv a svobod (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), neboť neobsahuje individualizovanou právní či skutkovou argumentaci vztahenou k projednávané věci. Z tohoto důvodu se soud může zabývat těmito námitkami pouze ve spojení s ostatními řádně konkretizovanými žalobními body, nikoliv však samostatně.

Přenesení důkazního břemene

39. Žalovaný v části napadeného rozhodnutí věnované právnímu rámci věci zcela správně popsal obecné principy dokazování v daňovém řízení. Z ustálené judikatury správních soudů k rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně v daňovém řízení vycházející z právní úpravy v § 92 daňového řádu plyne, že daňový subjekt je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především vlastním účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné (viz např. rozsudky NSS ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016-38, č. 3505/2017 Sb. NSS, nebo ze dne 24. 8. 2017, č. j. 1 Afs 30/2017-30). Pokud správce daně unese důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost vlastních tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (viz např. rozsudky NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, 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).
40. Pro uplatnění nároku na odpočet DPH je plátce daně povinen předložit daňový doklad [§ 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH] a tím prokázat uskutečnění zdanitelného plnění. Tuto povinnost je nicméně třeba vykládat v souladu s judikaturou NSS tak, že „*prokazování nároku na odpočet daně je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však 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*“

Shodu s prvopisem potvrzuje: Z. V.

(rozsudek ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011-103). Pro uznání nároku na odpočet DPH tedy nejsou rozhodné jen formální náležitosti předloženého a řádně zaúčtovaného daňového dokladu, ale stav faktický, tj. faktické přijetí zdanitelného plnění uskutečněného jiným plátcem daně (srov. rozsudek NSS ze dne 21. 4. 2016, č. j. 4 Afs 295/2015-45).

41. Žalobkyně v rámci prvního okruhu žalobních bodů nesouhlasí se závěrem žalovaného o tom, že v důsledku zpochybnění věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti a správnosti žalobkyní předložených daňových dokladů na ni bylo přeneseno důkazní břemeno. Soud se však s touto námitkou neztotožňuje, přičemž odkazuje na vlastní rozsudek ze dne 12. 4. 2021, č. j. 51 Af 3/2019- 65, ve věci doměření daně z příjmů právnických osob žalobkyni za zdaňovací období roku 2009, tedy období, v němž jsou zahrnuta i některá zdaňovací období DPH, jež jsou předmětem posouzení v této věci. Byť se uvedený rozsudek týká jiné daně, z hlediska hodnocení pochybností o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti a správnosti žalobkyní předložených daňových dokladů a přenosu důkazního břemene se plně uplatní závěry v něm vyslovené i v nyní projednávané věci.
42. Obchodní vztah se společností LIBETA a na něj navázaná daňová tvrzení o přijetí zdanitelných plnění v podobě dodávek cenných kovů prokazovala žalobkyně primárně předložením sedmi faktur (viz bod 12 tohoto rozsudku). V předcházejícím rozsudku se soud neztotožnil s výtkami žalovaného ohledně chyb v označení odběratele či dodavatele na těchto fakturách, z nichž žalovaný dovozoval pochybnosti o věrohodnosti a průkaznosti daňových dokladů. Jednalo se však pouze o formální chyby – zjevné překlipy (např. označení firmy žalobkyně „Gelmet“ namísto „Galmet“), které nebylo možné bez dalšího považovat za skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetních záznamů. Rovněž tak soud konstatoval, že pochybnosti, v důsledku nichž by došlo k přenesení důkazního břemene na žalobkyni, nelze založit ani na výpovědi jednatele V. R. ze dne 19. 4. 2011, a to z důvodu nevhodného způsobu provedení jeho výslechu.
43. Soud je však přesvědčen, že zjištění týkající se společnosti LIBETA sdělená žalobkyni ve výzvě ze dne 19. 4. 2011 ve spojení s informacemi o průběhu plateb na účty společnosti LIBETA a o hotovostních výběrech uhrazených částek (viz bod 38 napadeného rozhodnutí) zjištěnými prostřednictvím příslušných bank, u nichž měla žalobkyně zřízeny své účty (viz bod 15 tohoto rozsudku), představují skutečnosti vedoucí k vážnému zpochybnění věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti předložených faktur. Tato zjištění navíc žalovaný v napadeném rozhodnutí podpořil i doplňující argumentací týkající se chybějících náležitostí (zejm. datum uskutečnění zdanitelného plnění, neuvedení množství a jednotkové ceny zboží) na některých předložených fakturách (viz bod 31 tohoto rozsudku). Tím byly pochybnosti o věrohodnosti a průkaznosti předložených faktur dále prohloubeny. Je sice pravdou, že určité nedostatky náležitostí daňových dokladů lze v mnoha případech vysvětlit např. chybou v psaní či administrativním pochybením vystavitele faktury, jak správně uvedla žalobkyně. V tomto případě však nejde jen o dílčí (zanedbatelné) nepřesnosti, nýbrž o vady, jež se týkají podstatných náležitostí většiny daňových dokladů. Ve spojení s informacemi o povaze podnikání společnosti LIBETA a plnění jejích daňových povinností pak tyto nedostatky zakládají zcela důvodné pochyby o tom, zda zdanitelné plnění proběhlo skutečně tak, jak žalobkyně tvrdila. Žalobkyně měla možnost nesrovnalosti či dílčí nedostatky předložených daňových dokladů odstranit či vysvětlit, avšak až v rámci jejího důkazního břemene, které na ni bylo řádně přeneseno výzvami ze dne 19. 4. 2011 a ze dne 23. 9. 2011.

44. Soud samozřejmě nepřehlédl, že v předchozím rozsudku zpochybnil závěr žalovaného o tom, že byla řádně zpochybněna věrohodnost, úplnost, průkaznost a správnost žalobkyní předložených daňových dokladů (viz str. 22 předchozího rozsudku). Soud tak ale učinil výlučně z toho důvodu, že byla zpochybněna zákonnost prvního výsledku svědka R. ze dne 7. 9. 2011, o nějž výlučně žalovaný v předchozím rozhodnutí své pochybnosti opřel. Právě z důvodu pochybení při vedení výsledku svědka konstatoval soud, že „*závěr daňových orgánů o neunesení důkazního břemene žalobcem [je] nedostatečně podložen*“. V předchozím rozsudku se však soud nikterak nevyjádřil k tomu, zda jsou (či nikoliv) ostatní skutečnosti zjištěné v daňovém řízení dostatečně způsobilé (i samostatně) založit takové pochybnosti. Soud proto v nyní projednávané věci není (a nemůže být) vázán závěrem o tom, že ke zpochybnění daňových dokladů předložených žalobkyní a k přenesení důkazního břemene na žalobkyni nedošlo, neboť takový kategorický závěr nebyl v předchozím rozsudku výslovně vysloven. Nic tedy nebrání tomu, aby se soud zabýval hodnocením zjištění zpochybňujících žalobkyní předložené daňové doklady a dopadem těchto zjištění na rozložení důkazního břemene v daňovém řízení.
45. Soud proto shrnuje, že finanční orgány na základě již uvedených zjištění tentokrát zcela správně dospěly k závěru, že byla důvodně zpochybněna věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost žalobkyní předložených daňových dokladů. Došlo k přenesení důkazního břemene na žalobkyni, na níž tedy bylo, aby jinými důkazními prostředky než samotným účetnictvím a daňovými doklady prokázala, že se deklarovaná plnění uskutečnila tak, jak tvrdila, tedy že je přijala v deklarovaném rozsahu od společnosti LIBETA. Žalobní bod není důvodný.

Hodnocení výpovědi svědka R.

46. Žalobkyně vytýká dále žalovanému nesprávné hodnocení výpovědi svědka R.. V první řadě nesouhlasí s tím, že žalovaný vůbec argumentoval jeho výpovědí podanou dne 7. 9. 2011, a dále považuje za účelový závěr žalovaného o nevěrohodnosti výpovědi téhož svědka podané dne 30. 1. 2017. Soud i v této souvislosti odkazuje na svůj rozsudek ze dne 12. 4. 2021, č. j. 51 Af 3/2019- 65, ve věci doměření daně z příjmů právnických osob žalobkyni za zdaňovací období roku 2009, neboť se již v něm zabýval hodnocením týchž výpovědí. Ani v tomto případě nemá soud důvodu se od svých dřívějších závěrů odchýlit.
47. Jak již bylo uvedeno, z hlediska rozložení důkazního břemene finanční orgány unesly důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, a to se tak přeneslo zpět na žalobkyni. V dané fázi daňového řízení bylo tedy na ní, aby prokázala pravdivost svých tvrzení o průkaznosti, věrohodnosti a správnosti účetnictví ve vztahu k předmětnému obchodnímu případu. Za tímto účelem byl proveden dne 7. 9. 2011 výslech jednatele společnosti LIBETA V. R. Na základě jeho svědecké výpovědi pak správce daně a žalovaný nepovažovali za prokázané, že deklarovaná plnění byla žalobkyní přijata. Soud ovšem v předcházejícím rozsudku přisvědčil žalobkyni v tom, že výslech byl proveden zcela nevhodným způsobem. Správce daně se držel předem připravených otázek a nepřizpůsobil otázky průběhu výsledku, např. se opakovaně dotazoval na skutečnosti, které již zazněly, a nekladal otázky pro bližší objasnění sdělených informací. Takto kladené otázky mohly vzbuzovat dojem, že správce daně buď neví, na co se ptá, anebo se naopak snaží vyslýchaného zaskočit či přimět k odpovědi, kterou by rád slyšel. Způsob vedení výsledku do značné míry zapříčinil, že svědek odmítl dále vypovídat. Provedený výslech tak nebyl řádným důkazem, neboť postupem správce daně došlo k jeho zmaření. Závěr finančních orgánů o neunesení důkazního břemene žalobkyní nebyl nedostatečně podložen, neboť na

základě takto vadně provedeného výsledku nelze tento důkazní prostředek považovat bez jeho řádného zopakování za vyčerpaný. Soud proto v předcházejícím rozsudku konstatoval, že dokazování vyžaduje zásadní doplnění (zopakování výsledku svědka R.), k jehož provedení v dalším řízení žalovaného zavázal.

48. Správce daně na pokyn žalovaného v dalším řízení provedl dne 30. 1. 2017 opakovaný výslech V. R. (k obsahu výpovědi viz výše bod 30 tohoto rozsudku). Žalovaný však neshledal jeho výpověď věrohodnou. Svědek si k podání svědecké výpovědi přinesl předem připravenou písemnou výpověď, která se podle žalovaného nápadně shodovala v řadě detailních informací s vyjádřením žalobkyně ze dne 18. 6. 2011. Podle žalovaného tak byl svědek pravděpodobně instruován žalobkyní, jak vypovídat. Nevěrohodnost výpovědi žalovaný dále dovedl z toho, že svědek vypovídal ohledně některých otázek rozporně se svou předchozí výpovědí dne 7. 9. 2011. Dále žalovaný připomněl, že při výslechu v roce 2011 (tedy 2 až 3 roky poté, kdy se měly uskutečnit obchody se žalobkyní) svědek nevěděl, s čím konkrétně společnost LIBETA v rozhodné době obchodovala ani v jakých objemech. V písemné výpovědi v roce 2017 (tedy 8 až 9 let poté, kdy se měly uskutečnit obchody se žalobkyní) však konkrétně popsal s jakým materiálem společnost LIBETA obchodovala, včetně detailního popisu složení a prvků tohoto materiálu. Také přesně popsal způsob úhrady faktur. Takto podrobné údaje bylo možné čerpat pouze z účetnictví, o němž však již od roku 2011 tvrdí, že mu bylo odcizeno. Popsané okolnosti podle žalovaného snižují relevanci předmětné výpovědi.
49. Byť má soud k popsání hodnocení výpovědi svědka dílčí výhrady, sdílí názor žalovaného, že výpověď (včetně její písemné části) vzbuzuje důvodné pochybnosti ohledně její věrohodnosti. Tyto pochyby vyvolává především nápadná shoda mezi písemnou výpovědí svědka a podáním žalobkyně ze dne 18. 6. 2011.
50. V písemné výpovědi V. R. datované dne 29. 1. 2017 se mimo jiné uvádí, že dodávaný materiál „byl např. dentální s obsahem Palargenu (zubní můstky), dále písek (zbytky odlitků ze sádrových forem zubních můstků), směsi nespotřebovaného materiálu, přetavy a vadné výrobky a Ag prach, který obsahuje vysoké procento Ag. Co se týče Palargenu, je to výrobek společnosti Safina a. s. a je ho více druhů. Je to slitina Pd a Ag. V zubních můstcích je ještě taková povrchová úprava Au a to spíš kvůli estetice. Mimo drahých kovů můstky obsahují také keramiku, duromery, skloviny a jiné kovy, jako Cu, Cr, Fe a další, protože můstky se dělají z různých slitin.“
51. V odpovědi k výzvě správce daně dne 18. 6. 2011 žalobkyně mimo jiné uvedla: „Dentální materiály mají různou formu. Paralgen = zubní můstky, písek = rozemleté sádrové formy, ve kterých se můstky odlévají, směsi = nespotřebované materiály, přetavy, vadné výrobky, Ag prach = prach s vysokým obsahem Ag. [...] Palargen je výrobek Safina a. s., existuje více druhů, jedná se o slitinu Pd a Ag [...]. V zubních můstcích se ještě vyskytuje Au jako dodatečná estetická povrchová úprava. Mimo drahé kovy obsahují vykupované můstky zbytky zubní skloviny, keramiky, duromery a další kovy (Co, Cr, Fe, Cu).“
52. Porovnáním obou textů nelze než dospět k závěru, že jsou v citovaných částech téměř identické, odlišují se pouze občasným přehozením slov nebo nevýznamnou přeformulací. Míra shody těchto textů je natolik velká, že soud považuje za prakticky vyloučené, aby byl svědek schopen sepsat citovanou část písemné výpovědi bez toho, aby měl k dispozici původní podání žalobkyně či bez podrobných instrukcí žalobkyně či jejího zástupce. Tato skutečnost proto vzbuzuje důvodné pochybnosti o míře, v níž byl svědek instruován i ve

Shodu s prvopisem potvrzuje: Z. V.

vztahu ke zbývajícím částem písemné výpovědi a k výpovědi ústní. Toto zjištění podanou výpověď z hlediska důkazní váhy podstatně znehodnocuje. Shodu výpovědi svědka s podáním žalobkyně takového charakteru nelze vysvětlit tím, že popisovaly tytéž obchodní případy, jak tvrdila žalobkyně. Je prakticky vyloučeno, aby dvě osoby, byť popisující tytéž skutkové okolnosti, použily takřka shodných pojmů a v takřka shodném pořadí, aniž by mezi nimi předem došlo k určité domluvě či konzultaci.

53. Žalovanému lze také přisvědčit, že pochybnosti o věrohodnosti výpovědi svědka prohlubuje také míra detailů uvedená svědkem při opakované výpovědi v roce 2017 s ohledem na časový odstup 8 až 9 let od popisovaných okolností a s ohledem na jeho vlastní tvrzení, že již od roku 2011 nedisponuje účetnictvím ani jinými podklady k daným obchodním případům.
54. Částečně lze žalobkyni přisvědčit v tom, že srovnání výpovědi svědka z roku 2017 s jeho výpovědí z roku 2011 je do určité míry problematické, neboť u prvního výsledku shledal soud řadu procesních pochybení, která ovlivnila celkové vyznění výpovědi a zejména ochotu svědka vypovídat. Byť by se dalo připustit, aby žalovaný srovnal některé odpovědi z počátku svědkova původního výsledku, které zazněly ještě před tím, než došlo k uvedeným procesním pochybením, s ohledem na to, že se jednalo pouze o několik dílčích otázek, které neměly rozhodující význam z hlediska podstaty věci (např. zda si svědek vedl účetnictví sám nebo využíval služeb externího účetního), nebyly by tyto zjištěné rozpory bez dalšího dostatečné pro znevěrohodnění jeho druhé výpovědi. Tato skutečnost však nemá vliv na celkové hodnocení věrohodnosti výpovědi z roku 2017, neboť toto hodnocení obstálo z důvodů uvedených výše.
55. Nedůvodná je proto také námitka, podle níž žalovaný nehodnotil druhý výslech svědka R. v souvislosti s ostatními důkazy. Nebyl-li důkazní prostředek věrohodný, a tedy disponující vypovídající hodnotou, nemohl ani v kontextu s jinými důkazy vést k prokázání tvrzení žalobkyně.
56. Jak již soud uvedl výše, před výsledkem svědka R. se s ohledem na zjištěné skutečnosti daňové řízení nacházelo ve fázi, kdy důkazní břemeno přešlo zpět na žalobkyni, která byla povinna rozptýlit vážné pochybnosti o věrohodnosti a správnosti faktur, tvrdila-li a nadále tvrdí, že jí vznikl nárok na odpočet DPH na vstupu. Ani opakovaný výslech svědka R. však k takovému výsledku nevedl, neboť jeho výpověď nebylo možné s ohledem na opodstatněný předpoklad jeho ovlivnění žalobkyní uznat za věrohodný důkaz, který by prokázal faktické uskutečnění předmětných zdanitelných plnění mezi žalobkyní a společností LIBETA.
57. Takový důkaz nepřinesl ani znalecký posudek z oboru písmoznalectví. V závěrečném hodnocení znalec uvedl, že podpisy na fakturách vystavených společností LIBETA z let 2008 a 2009 s velkou pravděpodobností vyhotovil stejný pisatel, který vyhotovil podpisy na porovnávaných listinách. U porovnávaných listin bylo nepochybné, že je podepsal V. R., z posudku tedy lze dovodit, že předmětné faktury s velkou pravděpodobností podepsal V. R. (s výhradou ve vztahu k faktuře č. 11/2009, u níž znalec uvedl, že podpis je proveden jako průpisová kopie a je z části proveden v otisku černého razítka, pro individuální identifikaci pisatele je proto nezpracovatelný). Posudek tedy do určité míry svědčí ve prospěch tvrzení žalobkyně, neboť potvrzuje, že svědek byl do určité míry činný při vystavování předmětných faktur, je ovšem třeba přisvědčit žalovanému, že to ještě není důkazem o faktickém uskutečnění sporných plnění. Přestože předložené faktury s velkou

Shodu s prvopisem potvrzuje: Z. V.

pravděpodobností podepsal V. R- (s výše uvedenou výhradou k faktuře č. 11/2009), není tato skutečnost bez dalšího způsobila zprostit žalobkyni důkazního břemene ohledně prokázání faktického stavu. Faktura je totiž z hlediska soukromého práva prostou výzvou k úhradě. Nedokládá však, že se plnění fakticky uskutečnilo. Žalobkyně přitom dle všeho nedisponuje dokladem o tom, kdo jí zboží předal, resp. sama tvrdila, že to byly různé osoby.

58. Jak již soud připomněl, ani existence formálně bezvadných účetních dokladů sama o sobě zpravidla neprokazuje, že se obchodní transakce, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila. Daňový subjekt, který daňový doklad zanesl do účetnictví a následně na jeho základě uplatní nárok na odpočet DPH na vstupu v daňovém přiznání, je povinen v pochybnostech prokázat, že plnění skutečně přijal, jak je uvedeno na příslušném daňovém dokladu, příp. může korigovat svá původní tvrzení a nabídnout tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností. I taková nová tvrzení pak ovšem musí jednoznačně a transparentně prokázat. Je odpovědností daňového subjektu, aby pro tyto případy shromažďoval důkazní prostředky, a to i nad rámec svých běžných obchodních potřeb, neboť jeho tíží povinnost prokázat v případě pochybností přijetí zdanitelného plnění (viz např. rozsudky NSS ze dne 15. 8. 2012, č. j. 1 Afs 41/2012-45, bod 42, nebo ze dne 15. 5. 2007, č. j. 2 Afs 177/2006-61). Je třeba trvat na tom, aby daňový subjekt prokázal přijetí zdanitelného plnění jednoznačným způsobem. Finanční orgány ani soud nemohou uznat nárok na odpočet DPH z přijatého zdanitelného plnění jen proto, že skutková verze, kterou daňový subjekt předkládá, je možná a uvěřitelná (viz rozsudek NSS ze dne 16. 5. 2019, č. j. 5 Afs 349/2017-39, bod 18). K unesení důkazního břemene nepostačovala ani skutečnost, že žalobkyně předmětné faktury uhradila, neboť k prokázání přijetí plnění nepostačuje pouze vydání peněz, pokud není zároveň prokázáno, za co byla úhrada provedena. To platí tím spíše v situaci, kdy okolnosti úhrad byly významným faktorem, který vyvolal pochybnosti o věrohodnosti předložených faktur.
59. Na základě výše uvedeného soud uzavírá, že v případě deklarovaných plnění od společnosti LIBETA nebyly odstraněny pochybnosti o tom, zda žalobkyně skutečně přijala deklarované plnění, a zda je přijala od společnosti LIBETA uvedené na daňových dokladech. Žalobkyně netvrdila ani neprokazovala, že by tato údajná plnění přijala od jiného subjektu. Žalobkyně tedy neprokázala, že byly splněny podmínky dle § 72 a § 73 zákona o DPH pro uplatnění nároku na odpočet DPH na vstupu ve vztahu k plněním, jež se měly uskutečnit dle sedmi předložených daňových dokladů.
60. Soud proto shledal tento žalobní bod nedůvodným.

Porušení § 115 odst. 2 daňového řádu

61. Žalobkyně dále stručně namítá, že jí žalovaný v rozporu s § 115 odst. 2 daňového řádu znemožnil vyjádřit se k novému hodnocení důkazních prostředků, podat vysvětlení a navrhnout důkazní prostředky k prokázání skutečného stavu. I přesto, že znění žalobního bodu není zcela jednoznačné, je zřejmé, že žalobkyně tuto námitku vztáhla k tomu, že ji žalovaný před vydáním napadeného rozhodnutí neseznámil jednak s hodnocením výpovědi svědka R. a jednak s doplněným hodnocením (oproti předchozímu rozhodnutí) obsahu a náležitostí žalobkyní předložených sedmi daňových dokladů vystavených společností LIBETA (žalobkyně výslovně odkázala na bod 46 napadeného rozhodnutí).
62. Podle § 115 odst. 1 daňového řádu může odvolací orgán v rámci odvolacího řízení provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, anebo toto

doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně, který napadené rozhodnutí vydal, se stanovením přiměřené lhůty.

63. Podle § 115 odst. 2 daňového řádu, provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.
64. Výkladem shora citovaných ustanovení se obšírně zabýval rozšířený senát NSS v rozsudku ze dne 24. 6. 2020, č. j. 1 Afs 438/2017-52, č. 4053/2020 Sb. NSS. Rozšířený senát se přiklonil k extenzivnímu výkladu a dospěl k závěru, že z § 115 odst. 2 daňového řádu vyplývá, že provádí-li odvolací orgán v odvolacím řízení dokazování dle § 115 odst. 1 téhož zákona, je povinen daňový subjekt seznámit nejen s výčtem a obsahem provedených důkazů, ale i se závěry, které z nich pro zjištěný skutkový stav dovozuje, resp. s úvahami, jimiž se při hodnocení důkazů řídil.
65. Rozšířený senát NSS vyložil, že § 115 odst. 2 daňového řádu nelze vykládat jen jako záruku toho, že daňový subjekt bude seznámen s provedenými důkazy, ale že jeho účelem je vytvořit prostor pro vzájemný dialog mezi odvolacím orgánem a daňovým subjektem nad provedeným dokazováním. V odůvodnění rozsudku k tomu rozšířený senát NSS uvedl (důraz doplněn zdejší soudem):

“[57] Povinnost stanovená v citovaném ustanovení (seznámit daňový subjekt s úvahami, kterými se při hodnocení důkazů správce daně řídil) tedy dopadá i na situaci, provádí-li se dokazování před odvolacím orgánem, který se nachází v postavení správce daně dle § 115 odst. 1 daňového řádu. Provádění dokazování jistě není ‚povinnou‘ součástí odvolacího řízení. Dochází-li však k němu (bez ohledu na to, zda z vlastní iniciativy odvolacího orgánu nebo z podnětu daňového subjektu coby odvolatele prostřednictvím námitek, uvedených v odvolání a tam formulovaných důkazních návrhů), musí dokazování dle § 115 odst. 1 daňového řádu podléhat stejným nárokům jako by jej prováděl správce daně činný v prvním stupni. Odvolací orgán se totiž v této specifické procesní situaci ‚převtěluje‘ do správce daně a ‚dotváří‘ nebo ‚přetváří‘ jeho prvostupňové rozhodnutí. Nezáleží na tom, jestli dokazování provádí sám odvolací orgán nebo jeho provedení uloží správci daně, který napadené rozhodnutí vydal. Onen ‚strukturovaný dialog‘ musí proběhnout i v případě, že v odvolacím řízení dokazoval ‚dožádaný‘ správce daně. Odpovědnost za dodržení stanoveného procesního postupu v § 115 odst. 2 daňového řádu vždy nese odvolací orgán.

[58] Z již citované důvodové zprávy se podává, že deklarovaným cílem tohoto ustanovení je ‚poskytnout oběma stranám před vydáním rozhodnutí ve věci odvolání určitý prostor pro případný dialog nad provedeným dokazováním.‘ Vzájemný dialog, jakožto provedení zásady součinnosti, je možný pouze v případě, pokud bude daňový subjekt vědět nejenom o shromážděných podkladech, ale i o tom, jak je odvolací orgán hodnotí a co za skutečnosti z nich dovozuje.

[...]

[65] Daňový subjekt má v zásadě povinnost tvrdit a prokazovat svá tvrzení, je ‚vybaven‘ i výše zmíněnou povinností součinnosti se správcem daně. Povinnost tvrzení i

povinnost důkazní se často v řízení „přelévá“ mezi ním a správcem daně. O to důležitější je získaná vědomost i o tom, jaké účinky přičítá správce daně či odvolací orgán jeho procesním úkonům směřujícím ke zjišťování skutkového stavu. Mezi daňovým subjektem a správcem daně nemusí panovat totiž shoda, jaké skutečnosti mají být prokazovány, jakými důkazními prostředky se tak má stát a zejména pak jak jsou provedené důkazy zhodnoceny, tedy zda, případně jaká skutková zjištění z nich vyplývají.

[66] Účastníci řízení (zde daňový subjekt) musejí mít zachovánu možnost argumentovat (vyjádřit se) ve vztahu ke všem otázkám, na jejichž řešení bude rozhodnutí spočívat. Mělo by jim být zřejmé, které otázky, skutkové nebo právní, jsou pro řešení věci relevantní; je třeba jim umožnit, aby se k nim mohli vyjádřit a aby mohli účinně uplatnit své argumenty (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 14. 8. 2019, sp. zn. II. ÚS 2398/18). Uvedené platí samozřejmě v situaci, kdy se odvolací orgán, ať už z vlastní iniciativy nebo k návrhu daňového subjektu učiněného v odvolání, rozhodne dokazování doplnit a teprve na základě nově provedených důkazů a jejich zhodnocení spolu s důkazy provedenými již v řízení před správcem daně posléze meritorně rozhodne.

[67] Neseznámí-li tedy odvolací orgán odvolatele s úvahami, jimiž se při hodnocení důkazů řídil dle § 115 odst. 2 daňového řádu, zatíží své rozhodování nepředvídatelností a daňový subjekt připraví o možnost procesní obrany. Je v této souvislosti bez významu, zda se hodnotící úvaha týká důkazu, který si obstaral sám, nebo byl již součástí spisu, v němž je přezkoumáváno rozhodnutí prvostupňového správce daně, či zda jej předložil daňový subjekt coby odvolatel spolu s podaným odvoláním. Překvapivost (nečekanost) posléze vydaného rozhodnutí není odvozena od použití či nepoužití takového důkazu z hlediska jeho obsahu (ten odvolatel zpravidla zná), ale od jeho hodnocení odvolacím orgánem z výše uvedených hledisek závažnosti, zákonnosti a věrohodnosti, jinak vyjádřeno, zda a jak odvolatel z pohledu odvolacího orgánu (ne)prokázal své tvrzení a zda (ne)mělo vliv na vytvářená skutková zjištění.

[68] Stejně tak je bez významu, zda hodnotící úvaha se týká otázek skutkových, či právních. Smyslem práva na seznámení se s podklady rozhodnutí a vyjádření se k nim není pouze povědomí daňového subjektu o všech skutečnostech rozhodných pro posouzení věci. Podstatné je, aby daňový subjekt věděl, které důkazy hodlá odvolací orgán použít, a mohl tak v rámci vyjádření předestřít vlastní hodnocení těchto důkazů, důkazy zpochybnit či navrhnout jiné (srov. též rozsudek ze dne 15. 11. 2018, č. j. 9 AfS 15/2018 - 27). Musí se však vždy jednat o dokazování spadající pod § 115 odst. 1 daňového řádu (tedy do dosahu tohoto ustanovení).“

66. V projednávané věci je z obsahu správního spisu zřejmé, že ačkoliv žalovaný bezesporu po zrušení předchozího rozhodnutí s ohledem na závazný názor soudu vyslovený v předchozím rozsudku doplnil dokazování o opakovaný výslech svědka R. provedený dne 30. 1. 2017, nepostupoval již podle § 115 odst. 2 daňového řádu (na rozdíl od věci, v níž rozhodl zdejší soud rozsudkem č. j. 51 Af 3/2019-65 týkajícím se doměření daně z příjmů právnických osob žalobkyni za zdaňovací období roku 2009), a neseznámil žalobkyni (ústně ani písemně) s tím, jakým způsobem tento důkaz hodnotil a jaké skutkové závěry z něj činí. Lze proto přisvědčit žalobkyni, že jí byla upřena možnost vyjádřit se k hodnocení důkazního prostředku, podat vysvětlení a navrhnout důkazní prostředky k prokázání skutečného stavu. Na tom nic nemění skutečnost, že zástupce žalobkyně i její jednatel byli přítomni výslechu svědka ani že výslech svědka s ohledem na nevěrohodnost jeho výpovědi nevedl žalovaného ke změně závěrů o skutkovém stavu. Účelem seznámení

daňového subjektu se zjištěnými skutečnostmi a důkazy totiž není sdělení prostého obsahu důkazního prostředku, ale i jeho hodnocení (včetně věrohodnosti) a zejména seznámení daňového subjektu se skutkovým stavem, na jehož základě hodlá žalovaný rozhodnout. Jinými slovy, žalobkyni má být prostřednictvím tohoto úkonu dána možnost obrany i v těch případech, kdy žalovaný provedené důkazní prostředky neosvědčí jako důkaz prokazující tvrzení daňového subjektu. V daném případě byla žalobkyně s hodnocením opakované výpovědi svědka žalovaným seznámena až v napadeném rozhodnutí, v důsledku čehož jí byla jakákoliv možnost procesní obrany v daňovém řízení upřena. To samé platí přiměřeně i o (ne)seznámení žalobkyně s novým hodnocením nedostatků náležitostí daňových dokladů, jež žalovaný také poprvé vyjevil až v napadeném rozhodnutí. Žalovaný tedy tím, že nepostupoval podle § 115 odst. 2 daňového řádu, zatížil řízení procesní vadou, jež mohla mít podstatný vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.

67. Soud proto shledal tento žalobní bod důvodným.
68. Pouze pro úplnost lze dodat, byť k tomu nebylo žalobkyní nic namítáno, že se žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí zčásti opírá i o skutečnosti a listinné důkazy, jež vyšly najevo a jsou součástí daňového spisu v jiné daňové věci žalobkyně. Jde konkrétně o jím odkazované listiny získané z trestního řízení (body 41 a 42 napadeného rozhodnutí). V tomto lze žalovanému v první řadě vytknout, že výpověď jednatele žalobkyně Ing. P., z níž bylo citováno v napadeném rozhodnutí, není součástí daňového spisu v projednávané věci a její obsah není v plném rozsahu zachycen ani v žádné z listin, jež byly do daňového spisu doplněny dodatečně po zrušení předchozího rozhodnutí. Byť je význam skutečností zjištěných tímto způsobem v dané věci zanedbatelný a na posouzení věci nemají tyto skutečnosti zásadní vliv, zcela jistě není procesně správný postup žalovaného, který tato zjištění pouze „převzal“ z jiného daňového řízení, aniž by listiny, z nichž tato zjištění vyplynula (vysvětlení jednatele Ing. P.) učinil součástí daňového spisu, žalobkyni postupem podle § 115 odst. 2 daňového řádu dal alespoň najevo, že hodlá z těchto zjištění vycházet i v projednávané věci, a popsal, jakým způsobem je hodnotí a co z nich z hlediska skutkového stavu dovozuje.

Okolnosti uzavírání obchodů se společností LIBETA

69. Poslední čtvrtá skupina žalobních námitek se týká okolností, za nichž žalobkyně měla údajně uzavírat obchodní transakce se společností LIBETA. Žalobkyně v zásadě tvrdí, že si v rámci spolupráce se společností LIBETA počínala v rámci běžného obchodního styku obezřetně a nemohla vědět o okolnostech, jež činí tuto společnost v očích finančních orgánů nedůvěryhodnou.
70. Na tomto místě je však třeba zdůraznit, že okolnosti, za nichž docházelo k obchodování mezi společností LIBETA a žalobkyní by byly pro posuzovanou věc relevantní v zásadě jen za předpokladu, že by žalovaný dospěl k závěru, že mezi žalobkyní a společností LIBETA došlo k faktickému uskutečnění předmětných plnění, avšak zároveň by shledal, že žalobkyni nelze přiznat nárok na odpočet daně v důsledku skutečnosti, že předmětné transakce, případně transakce, jež jim předcházely, byly zatíženy daňovým podvodem na DPH. V takovém případě by bylo namístě, aby žalovaný ve smyslu judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) zkoumal, zda předmětné transakce nebyly součástí

podvodného jednání, jehož cílem bylo získání neoprávněného daňového zvýhodnění (viz rozsudky SDEU ze dne 3. 3. 2005, *Fini H*, C-32/03, body 33 a 34, ze dne 29. 3. 2012, *Véleclair*, C-414/10, bod 32, ze dne 21. 6. 2012, spojené věci C-80/11 a C-142/11, *Mahagében a Péter Dávid*, bod 42, či ze dne 28. 7. 2016 ve věci C-332/15, *Giuseppe Astone*). Pokud by tomu tak bylo a pokud by se úniku na DPH nedopustila sama žalobkyně, bylo by možné přiznání nároku na odpočet odmítnout tehdy, pokud by s přihlédnutím k objektivním skutečnostem bylo prokázáno, že plnění bylo uskutečněno pro žalobkyni, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH spáchaného dodavatelem či jiným subjektem v řetězci (rozsudek SDEU ze dne 16. 10. 2019, *Glencore Agriculture Hungary*, C-189/18, bod 35, rozsudek ze dne 3. 10. 2019, ve věci C-329/18, *Valsts ieņēmumu dienests proti „Altic“ SLA*, bod 30). Teprve při posuzování otázky, zda žalobkyně věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní podvodu na DPH, by bylo zkoumáno, zda přijala veškerá opatření, která od ní bylo možné vyžadovat k ověření, že přijatá plnění nejsou součástí podvodu na DPH (výše cit. rozsudek *Mahagében a Dávid*, bod 53).

71. V daném případě však žalovaný neposuzoval předmětné transakce jako součást podvodu na DPH, neboť dospěl k jednoznačnému závěru, že žalobkyně neprokázala, že se předmětná plnění vůbec uskutečnila. Jestliže učinil tento závěr, postrádá jakéhokoliv smyslu zabývat se otázkou, zda žalobkyně jednala v rámci obchodní spolupráce se společností LIBETA dostatečně obezřetně, neboli jinými slovy zda přijala veškerá opatření, která od ní bylo možné vyžadovat k ověření, že přijatá plnění nejsou součástí podvodu na DPH. Nedošlo-li dle dosavadních závěrů žalovaného k prokázání uskutečnění zdanitelného plnění, není logicky možné, aby takové neexistující plnění bylo považováno za součást podvodu na DPH, což ostatně žalovaný výslovně uvedl i v napadeném rozhodnutí (viz bod 73). Jakákoliv argumentace týkající se této otázky je tak v tomto případě zcela bezpředmětná, neboť nemůže mít zcela žádný dopad na přezkum napadeného rozhodnutí. Jestliže se žalovaný v napadeném rozhodnutí zabýval okolnostmi, za nichž mělo docházet k uzavírání smluv mezi žalobkyní a společností LIBETA, činil tak dle názoru soudu nadbytečně a pouze jako určitý komentář k tvrzením žalobkyně v rámci vypořádání jejích odvolacích námitek, jimiž zpochybňovala závěry správce daně uvedené ve zprávě o daňové kontrole, v níž jí byla vytýkána právě neobezřetnost při jednání se společností LIBETA (neuzavírání písemných smluv, nezjišťování detailnějších informací o tomto dodavateli apod.). To však nic nemění na tom, že napadené rozhodnutí zjevně není založeno na odepření nároku na odpočet z důvodu daňového podvodu. Úkolem soudu v tomto řízení, jehož předmětem je přezkum zákonnosti napadeného rozhodnutí, přitom není vést se stranami akademickou polemiku ohledně hodnocení okolností, jež nejsou pro posouzení věci rozhodné. Soud proto shledal tento žalobní bod nedůvodným.
72. Pro úplnost soud zcela závěrem dodává, že je mu známo, že rozšířený senát NSS usnesením ze dne 11. 3. 2020, č. j. 1 Afs 334/2017-54, podal k SDEU 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 odepřít právo na odpočet daně na vstupu, aniž by bylo prokázáno, že tato osoba povinná k dani věděla anebo mohla vědět, že porízením zboží nebo služeb se účastní daňového podvodu?“ Za daného stavu věci však odpověď na výše položené otázky nemůže mít vliv na závěry soudu vedoucí ke zrušení napadeného rozhodnutí, neboť v projednávané věci dosud nebylo prokázáno, že

předmětná plnění byla vůbec uskutečněna. To však platí s tou výhradou, že pokud by žalobkyně v dalším řízení před žalovaným po odstranění zjištěné vady řízení prokázala přijetí předmětných plnění nově uplatněnými důkazy, bylo by namístě, aby žalovaný ke sporné otázce zaujal odůvodněné stanovisko, případně ve svých dalších úvahách zohlednil i odpověď SDEU na tyto položené otázky, bude-li již známa.

Závěr a náklady řízení

73. Soud shledal žalobu důvodnou, a proto zrušil napadené rozhodnutí pro podstatnou vadu řízení, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé [§ 76 odst. 1 písm. c) 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.). V dalším řízení žalovaný především odstraní zjištěnou procesní vadu tak, že v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu seznámí žalobkyni před vydáním nového rozhodnutí o odvolání se zjištěnými skutečnostmi, provedenými důkazy a jejich hodnocením a umožní jí, aby se ve stanovené lhůtě vyjádřila, popřípadě navrhla provedení dalších důkazních prostředků. S vyjádřením žalobkyně i případnými novými důkazními návrhy se žalovaný řádně vypořádá.
74. 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 v celkové výši 11 228 Kč. Tato částka sestává ze zaplaceného soudního poplatku za podanou žalobu ve výši 3 000 Kč a z nákladů souvisejících se zastoupením žalobkyně daňovým poradcem. Pro určení jejich výše 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“). Náklady na zastoupení činí 8 228 Kč. Tato částka zahrnuje odměnu za dva úkony právní služby po 3 100 Kč [převzetí a příprava zastoupení, sepsání žaloby podle § 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu] a dvě paušální částky náhrady hotových výdajů po 300 Kč podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu, vše zvýšeno o částku 1 428 Kč odpovídající 21 % DPH z předchozích částek vztahujících se k odměně zástupce. Náhradu odměny za zastupování a hotových výdajů za úkon právní služby spočívající v podání repliky ze dne 23. 12. 2017 soud žalobkyni nepřiznal, neboť ji tvoří jen velice stručné vyjádření bez relevantní argumentace týkající se věci samé.

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.

Shodu s prvopisem potvrzuje: Z. V.

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 26. května 2021

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

Shodu s prvopisem potvrzuje: Z. V.

Shodu s prvopisem potvrzuje: Z. V.