



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. 9675/17/5300-22444-704601,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 3. 2017, č. j. 9675/17/5300-22444-704601, 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: H. T.

domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým byl změněn dodatečný platební výměr Finančního úřadu v Příbrami (dále jen „správce daně“) ze dne 20. 8. 2012, č. j. 158500/12/063911201659 (dále jen „dodatečný platební výměr“), v části týkající se bankovního spojení. V ostatním ponechal žalovaný výroky dodatečného platebního výměru beze změny.

2. Dodatečným platebním výměrem byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen DPH) za zdaňovací období měsíce září roku 2009 ve výši 38 257 Kč a současně stanovena povinnost uhradit penále ve výši 7 651 Kč.
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 v této věci 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 předchozím rozsudku uložil žalovanému lépe přezkoumat, zda došlo k plnění, jež měla žalobkyně dle svých tvrzení přijmout od dodavatele J. D., a pokud ano, pak by se měl zabývat otázkou, zda žalobkyně věděla nebo s ohledem na objektivní skutečnosti musela vědět, že je plnění součástí podvodu na DPH. Podvodem na DPH přitom není bez dalšího jen skutečnost, že na daňovém dokladu je uveden dodavatel, který je odlišný od osoby fakticky poskytující zdanitelné plnění, jestliže tato záměna nemá vliv na výši daňové povinnosti, resp. nadměrného odpočtu.

Žaloba a další podání účastníků

4. Žalobkyně v žalobě nejprve citovala z odůvodnění předchozího rozsudku. V této souvislosti uvedla, že zčásti s jeho závěry nesouhlasí, neboť nejsou podloženy důkazy ani relevantní úvahou. Jde o části odůvodnění, v nichž se soud zabýval průběhem vystavování faktury za dodání zboží žalobkyni a vyslovil závěr, že byť z dokazování neplyne, že by dodání zboží neproběhlo vůbec, je zřejmé, že nebylo provedeno J. D. Žalobkyně věří, že soud toto stanovisko přehodnotí, neboť je neobjektivní, v rozporu se zjištěným skutkovým stavem a zákonem a není výsledkem úvahy vycházející z důkazů.
5. Dále žalobkyně namítla, že finanční orgány postupovaly v rozporu s § 8 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění zákona č. 368/2016 Sb. (dále jen „daňový řád“) a zásadou volného hodnocení důkazů, neboť nehodnotily důkazy jednotlivě, natož v jejich souvislosti. Řádné a zákonné hodnocení důkazů neprovedl ani soud v předchozím rozsudku. I přesto, že žalobkyně se závěry soudu zčásti nesouhlasí, podstatné je, že se žalovaný neřídil vysloveným závazným právním názorem soudu a setrval na stanovisku, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno a nesplnila podmínky pro uplatnění nároku na odpočet DPH. Tento závěr se ale neopírá o lepší přezkoumání, zda došlo k plnění, ale o účelově nezákonně provedené dokazování.
6. Podle žalobkyně byla nesprávně hodnocena výpověď svědka J. D., který vypovídal nepravdivě. Žalovaný ani správce daně se nezabývali hodnocením části listinných důkazů, jež žalobkyně navrhla v podání ze dne 23. 5. 2011 [zejm. kopie občanského průkazu pana D., osvědčení o registraci k DPH, originál faktury, kopie původní faktury, kopie faktury vystavené společností Vivandio s.r.o., IČO: 28356446 (nyní Vivandio, s.r.o. v likvidaci; dále jen „Vivandio“), fakturační podklad a dodací list]. Dle žalobkyně není sporu o tom, že zboží existovalo, neboť prokázala, že je dále prodala. Zboží přivezl pan S., kterému žalobkyně zaslala cenovou nabídku. Při prvním styku s žalobkyní se pan D. informoval o činnosti žalobkyně a prokázal se občanským průkazem, osvědčením o registraci plátce

DPH a výpisem z živnostenského rejstříku. Zároveň představil žalobkyni pana S. jako svého spolupracovníka. Proto se žalovaný nepozastavil nad tím, že zboží původně přivezl právě pan S. Pan D. se do provozovny žalobkyně v Dolních Břežanech dostavil s tím, že jde o jeho zboží a že přistupuje na cenovou nabídku. Vzhledem k tomu, že faktura předložená panem D. měla nesprávně uvedenou cenu a pan D. rovněž požadoval změnu čísla bankovního účtu, poskytl mu zaměstnanec žalobkyně Ing. V. formulář faktury, který na psacím stroji vyplnil dle pokynů pana D., jenž ji následně podepsal. Tím na žalobkyni přešlo právo nakládat se zbožím jako vlastník. Tato tvrzení prokazují kopie občanského průkazu, osvědčení registrace plátce DPH i výpis z živnostenského rejstříku pana D. O tom, že pan D. vypovídal nepravdivě, svědčí i psacím strojem psaná faktura a výpis z bankovního účtu žalobkyně, podle níž byla faktura uhrazena den po jejím vystavení. Těžko mohl pan D. předmětnou fakturu obdržet poštou a poslat ji zpátky žalobkyni. Tak rychlá Česká pošta není. Úhradou na účet pana D. je prokázáno, že jednal na svůj účet jako podnikatel. Soudí-li finanční orgány, že dodavatelem zboží byl pan S., vycházejí jen z jeho označení na dodacím listu, který však je pouze dokladem o tom, že pan S. přivezl žalobkyni zboží k provedení analýzy a stanovení ceny. Jeho převzetím nedošlo k uzavření kupní smlouvy a dodání zboží. Skutečný vztah mezi panem D. a panem S. není znám, soud a žalovaný o něm usuzují jen z nepravdivé výpovědi pana D. O tom, že pan D. hodlal nakládat s odpady a obchodovat s nimi, svědčí i skutečnost, že je jednatelem společnosti Vivandio, která žalobkyni rovněž dodala obdobné zboží. O tom, že šlo na straně pana D. o soustavnou činnost, svědčí i dopis JUDr. Ing. T. M. ze dne 16. 2. 2012 (žalobkyně jej však k žalobě nepřiložila – pozn. soudu).

7. Dále se žalobkyně vyjadřovala k jednotlivým bodům napadeného rozhodnutí. K bodu 16 uvedla, že citace rozsudku Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 22. 1. 2015, č. j. 7 Afs 151/2014-32, je nepřipadná, neboť v projednávané věci bylo prokázáno, že daňový doklad vystavil pan D. K bodu 21 uvedla, že pokud žalovaný zmiňuje výsledek vytykácího řízení na DPH za 3. čtvrtletí roku 2009, při němž údajně pan D. neprokázal uskutečňování ekonomické činnosti, je třeba zdůraznit, že jednatel žalobkyně v tomto řízení nebyl vyslechnut jako svědek. K bodu 30 namítla, že otázku, proč se pan D. dostavil se špatnou fakturou, si měl žalovaný zodpovědět sám. Žalobkyně zajisté neupozorňovala pana D. na špatné číslo účtu, ale o změnu požádal pan D. K bodu 31 uvedla, že pokud žalovaný považoval vysvětlení důvodu vystavení dvou faktur za nepřesvědčivé, mohl své pochybnosti sdělit žalobkyni před vydáním napadeného rozhodnutí dle § 115 odst. 2 daňového řádu. Žalobkyně mohla pochybnosti vyvrátit navržením výsledku svědka, jejího zaměstnance Ing. V. V. K bodům 32 a 33 uvedla, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo dne 30. 9. 2009, nikoliv dne 25. 9. 2009. Tvrdí-li žalovaný, že pan S. hodlal prodat zboží žalobkyni, nevysvětlil, proč tak neučinil. Pan S. nikdy netvrdil, že jde o jeho zboží. Byl to naopak pan D., kdo zboží prodal. K bodům 27 až 37 a 48 až 57 žalobkyně uvedla, že namísto rozboru relevantní právní úpravy a judikatury se měl žalovaný zaměřit na řádné hodnocení důkazních prostředků. K bodům 58 až 61 uvedla, že ve styku s panem D. nevystupovala neobezřetně. Zkontrolovala, že jedná skutečně s panem D., který je plátcem DPH a má živnostenské oprávnění na nakládání s odpady. Pan S. byl představen panem D. a nečinil nic, k čemu by potřeboval plnou moc. Nikdy netvrdil, že by zboží bylo jeho, nikdy si nenárokoval úhradu za dodané zboží ani neposkytl žalobkyni zdanitelné plnění. Žalobkyně tak byla v dobré víře, byla náležitě opatrná, učinila všechna opatření, která po ní lze spravedlivě požadovat, a neměla a ani nemohla mít žádné pochybnosti o tom, že zboží patří panu D. K bodu 62, v němž se žalovaný zabýval otázkou dobré víry žalobkyně,

avedla, že tvrzení žalovaného jsou nepravdivá, a navrhla, aby soud provedl důkaz listinami, které by prokázaly pravdivost tvrzení žalovaného (tyto listiny však neoznačila – pozn. soudu).

8. Závěrem žalobkyně shrnula, že napadené rozhodnutí je nezákonné, je založeno na nesprávném hodnocení důkazů, zjištěný skutkový stav nemá oporu v provedeném dokazování a žalovaný se neřídil závazným právním názorem soudu. Bylo naopak prokázáno, že dodávku zboží uskutečnil deklarovaný dodavatel žalobkyně pan D., a proto uplatnila nárok na odpočet DPH v souladu se zákonem. Jako důkaz k prokázání svých tvrzení žalobkyně navrhla napadené rozhodnutí a daňový spis, dopis JUDr. Ing. T. M. ze dne 16. 2. 2012 a výslech svědka Ing. V. V.
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 daňový spis. Žalovaný uvedl, že správci daně na základě informací zjištěných dožadáním místně příslušného správce daně pana D. vznikly důvodné pochybnosti o věrohodnosti žalobkyní předloženého daňového dokladu vystaveného panem D., jímž žalobkyně prokazovala nárok na odpočet DPH. Vyzval proto žalobkyni k prokázání tvrzení, že doklad vystavil pan D. a dodávka byla přijata právě od této osoby. To se však nestalo, neboť žalobkyně se pouze vyjádřila k dotazům správce daně, avšak nepředložila žádné nové důkazní prostředky. Z výpovědi pana D., jež byla provedena pro účely jiného daňového řízení, plyne, že pan D. působil jen jako vystavitel faktur a osoba, přes kterou probíhaly platby pro jiné subjekty, o jejichž činnosti sám nic nevěděl. Byli to dle jeho vyjádření Rumuni. Jednal na pokyn jiných osob, aniž by sám fakticky zdanitelná plnění přijímal nebo sám uskutečňoval. Ve výpovědi ze dne 22. 12. 2011 pan D. znovu potvrdil, že žádné zboží nenakupoval ani neprodával a nikdy je neviděl. Vše zařizoval pan S., on sám jen vybral peníze z účtu a předal je Rumunům. Žalobkyně sice předložila k prokázání nároku na odpočet DPH daňový doklad, resp. dva doklady, nicméně na přiloženém dodacím dokladu je jako dodavatel uveden pan S. I na fakturačním podkladu, jenž se týkal analýzy zboží, je jako dodavatel uveden pan S. S fakturou se však dostavil k žalobkyni pan D., a protože požadoval změnu čísla účtu a nedonesl originál faktury, pomohl mu zaměstnanec žalobkyně na místě vystavit novou fakturu. Pan D. tvrdil, že fakturu nevystavil, jen ji podepsal. Žalovaný je navíc toho názoru, že ani datum uskutečnění zdanitelného plnění uvedené na faktuře není v souladu se skutečností. Žalovaný dále konstatoval, že po zrušení předchozího rozhodnutí soudem získal správce daně v rámci doplnění odvolacího řízení kopie listin z trestního spisu, s nimiž byla žalobkyně přípisem ze dne 30. 11. 2015 řádně seznámena dle § 115 odst. 2 daňového řádu, jejich kopie jí byly zaslány a mohla se k nim vyjádřit (v řízení týkajícím se doměření DPH žalobkyni za zdaňovací období měsíce ledna roku 2010 – pozn. soudu). Mezi těmito listinami jsou mj. úřední záznamy o podání vysvětlení jednatelem žalobkyně Ing. P. a M. S. Ing. P. podrobně popsal postup po převzetí zboží žalobkyní, při jeho analýze a sjednání kupní ceny. Dle žalovaného byly prokázány důvodné pochybnosti o věrohodnosti žalobkyní předložených dokladů. Žalobkyně přesto setrvala na svých tvrzeních, nicméně neprokázala, že se obchodní případy uskutečnily tak, jak byly deklarovány, a své důkazní břemeno neunesla. Ke stejnému závěru ostatně dospěl soud již v rozsudku ze dne 27. 9. 2016, č. j. 45 Af 2/2014-74, jenž se týkal doměření daně z příjmů právnických osob žalobkyni za zdaňovací období roku 2009. I přes odlišné principy uplatňování DPH a daní z příjmů lze tento závěr uplatnit i v této věci. V průběhu daňového řízení bylo prokázáno, že daňový doklad nevystavil plátce, který je na něm uveden jako dodavatel. Dodavatel popřel jak

vystavení dokladu, tak i samotné plnění. Na základě těchto skutečností dospěl žalovaný opětovně k závěru, že nedošlo k uskutečnění zdanitelného plnění deklarovaným dodavatelem, a proto nezkoumal, zda plnění nebylo součástí daňového podvodu. Soudem zmiňovaný rozsudek Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) ze dne 22. 10. 2015, ve věci *PPUH Stehcamp*, C-277/14, se týká jiné situace, kdy zboží bylo skutečně dodáno dodavatelem uvedeným na daňovém dokladu, byť se dle vnitrostátního práva jednalo o neexistující subjekt, který není oprávněn zboží dodávat. V projednávané věci nedošlo k dodání zboží, jak bylo na předložené faktuře deklarováno. V této souvislosti odkázal žalovaný i na odůvodnění předchozího rozsudku. Žalovaný nesouhlasí ani s námitkou, podle níž nehodnotil řádně předložené důkazní prostředky. Z pouhého nesouhlasu žalobkyně s provedeným hodnocením důkazů nelze vyvozovat žalobkyní tvrzenou svévoli či tzv. selektování důkazů. Žalobkyně neunesla důkazní břemeno, neboť neprokázala, že se i přes vzniklé pochybnosti udál obchodní případ tak, jak byl deklarován formálními doklady, tedy neprokázala faktické uskutečnění deklarovaného zdanitelného plnění. Žalovaný závěrem zdůraznil, že po zrušení předchozího rozhodnutí nedošlo z jeho strany ke změně právního názoru. Ohledně obchodování žalobkyně s J. D. nebylo provedeno dokazování. Nové skutečnosti byly zjištěny v rámci doplnění dokazování u žalobkyně za jiné zdaňovací období měsíce ledna 2010, přičemž s tímto hodnocením důkazních prostředků byla žalobkyně seznámena přípisem ze dne 30. 11. 2015, který obdržela dne 2. 12. 2015. Byly jí rovněž zaslány kopie těchto listin.

10. Žalobkyně ve stručné replice k vyjádření žalovaného uvedla, že se žalovaný zaštiťuje předcházejícím rozsudkem, v němž soud nesprávně vyhodnotil postup žalobkyně při jednání s panem D. jako nebezpečnost. Pan D. vystupoval před žalobkyní jako prodejce a před pracovníkem žalobkyně podepsal vystavenou fakturu. J. D. byl plátcem daně, který vystavil fakturu a na svůj účet prodal žalobkyni zboží. Finanční orgány jednají nezákonně, upřednostňují vlastní prospěch a úmyslně poškozují žalobkyni před naplněním cíle správy daní. Místně příslušný správce daně v daňovém řízení s panem D. neuznal za nutné zjišťovat rozhodné skutečnosti u žalobkyně, což je v rozporu s § 92 odst. 2 daňového řádu. Pan D. se na své podvodné jednání připravil, nechal si vystavit živnostenský list a pro svoji podvodnou činnost využíval i společnost Vivandio, jejímž byl jednatelem. Osobně však jednal se svými odběrateli, vystavil daňové doklady a přijal úhradu za zboží, byť nepravdivě popíral svoji účast na plnění. Pro krytí svého jednání našel ochotné pomocníky v úředních osobách správce daně i žalovaného, jehož vyjádření k žalobě je stejné účelové jako napadené rozhodnutí.

Daňové řízení do vydání předchozího rozsudku

11. Z obsahu správního spisu, jehož součástí je i daňové přiznání k DPH, plyne, že žalobkyně ve zdaňovacím období měsíce září roku 2009 uplatnila 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 v období let 2008 a 2009. Během daňové kontroly bylo zjištěno, že žalobkyně ve zdaňovacím období měsíce září roku 2009 uplatnila odpočet na DPH na základě daňového dokladu vystaveného J. D., a to faktury č. 0142009 na částku 201 355 Kč bez DPH za dodání odpadu s obsahem stříbra. V průběhu daňové kontroly žalobkyně předložila tutéž fakturu znovu, avšak psanou ručně. U ručně psané faktury byly u jednotlivých položek uvedeny rozdílné ceny, avšak celkový součet byl stejný jako na faktuře psané strojově. K oběma fakturám byl předložen dodací list, na němž byl jako dodavatel uveden Š. S.

13. Správce daně za účelem prověření předmětného plnění dožádal Finanční úřad v Hlinsku k provedení šetření týkajícího se J. D. Dožádaný správce daně přeposlal správci daně protokol o ústním jednání ze dne 11. 5. 2010 s J. D., který k dotazům na svou ekonomickou činnost vypověděl, že na žádosti různých podnikatelských subjektů (Rumunů) vystavoval vlastním jménem faktury pro jejich odběratele, aniž by přesně věděl, jak přesně dodávky probíhají a čeho se týkají. Po vystavení faktury zaslal příslušný odběratel peníze na účet, ze kterého poté J. D. vybral hotovost a předal ji podnikatelskému subjektu, na jehož žádost předtím vystavil fakturu. V závěru výpovědi uvedl, že stejným způsobem probíhaly i dodávky žalobkyni. Společně s protokolem o ústním jednání přeposlal dožádaný správce daně též zprávu o vytýkáčím řízení ze dne 20. 8. 2010, v níž byl též v návaznosti na skutečnosti zjištěné při ústním jednání vysloven závěr, že J. D. ve 3. čtvrtletí 2009 nevyvíjel samostatnou ekonomickou činnost, ale na pokyny jiných osob pouze formálně vystavoval doklady, aniž by vykázaná plnění fakticky uskutečnil.
14. Po obdržení dožádání vyzval správce daně dne 19. 4. 2011 žalobkyni k předložení důkazních prostředků k odstranění pochybností. Žalobkyně v podání ze dne 23. 5. 2011 v odpovědi na tuto výzvu sdělila, že obchody byly telefonicky sjednávány s J. D. nebo panem S., materiál osobně dovážel pan S., na jehož e-mailovou adresu byl zaslán fakturační podklad, s fakturou se ale osobně dostavil J. D. K důvodům, proč byly faktury vystaveny dvě, žalobkyně uvedla, že J. D. požadoval změnu účtu, ale nedonesl originál faktury, a proto mu zaměstnanec žalobkyně pomohl vystavit fakturu novou, kterou J. D. na místě podepsal. Jako přílohy předložila žalobkyně správci daně mj. proforma fakturu vystavenou žalobkyní jako dodavatelkou odběrateli SAXONIA Edelmetalle GmbH (dále jen „SAXONIA“), pomocnou evidenci, kopii občanského průkazu pana D., kopii osvědčení o registraci pana D. k DPH, kopii emailu žalobkyně na emailovou adresu pana S. a kopii faktury vystavené společností Vivandio včetně fakturačního podkladu a dodacího listu.
15. Vzhledem k tomu, že na ručním i strojovém vyhotovení faktury jsou různá čísla účtů, obou však vedených u Československé obchodní banky, a.s. (dále jen „ČSOB“), vyzval správce daně ČSOB k poskytnutí informací k oběma těmto účtům. ČSOB v odpovědi ze dne 23. 9. 2011 uvedla, že v obou případech jde o týž účet č. 232005134/0300, přičemž druhé z dotazovaných čísel představuje pouze zápis v mezinárodním formátu IBAN. Předmětný účet existoval v období od 31. 8. 2009 do 14. 10. 2009 a tou dobou byl veden na paní I. D., do 15. 9. 2009 též na osobu S. K. K vyjádření banky byl připojen též výpis z účtu.
16. Správce daně se následně pokusil předvolat J. D. k podání svědecké výpovědi, načež jej po několika neúspěšných pokusech nechal prostřednictvím příslušníků Policie ČR předvést k dožádanému finančnímu úřadu v Hlinsku. Výslechu byl přítomen též právní zástupce žalobkyně.
17. J. D. ve výpovědi ze dne 22. 12. 2011 uvedl, že veškeré kontakty s žalobkyní zařizoval pan Š. S., on sám žádné zboží neprodával, pouze vystavoval fakturu. Potvrdil však, že jednou navštívil provozovnu žalobkyně v Dolních Břežanech, kam ho zavezl nějaký Rumun, který také předával zboží. Svědek toto zboží nikdy neviděl, domníval se však, že to bylo stříbro. Dopravu zboží pro žalobkyni jinak zajišťoval Š. S., se kterým se měl svědek seznámit prostřednictvím pana K. Při předložení jednotlivých daňových dokladů svědek uvedl, že ručně psanou fakturu nevystavil ani nepodepisoval, potvrdil však své razítko na ní. U strojově psané faktury potvrdil pouze svůj podpis, nikoliv však její vystavení. U dodacího listu nepotvrdil ani jeho vystavení, ani svůj podpis. Dále uvedl, že peníze na

úhradu faktury mu přišly na účet, ke kterému měl přístup a vybíral z něj peníze, které poté předával Rumunům. Na další otázky správce daně v zásadě shodně odpovídal, že nevěděl o uskutečňování dodávek ani o tom, o jaké zboží se jednalo, a ani neměl přehled o sjednaných cenách a platbách, neboť vše vyjednávali Rumuni, potažmo Š. S. Na otázky zástupce žalobkyně svědek odpověděl, že razítko poskytl Š. S. a panu K., nevybavil si ale okolnosti podpisu strojově psané faktury. Vzpomněl si však, že mu ji poslali poštou k podepsání, po podepsání ji poslal zpět. K dalšímu dotazu zástupce žalobkyně, zda vystupoval jako dodavatel stříbra, svědek odpověděl, že dodavatelem nebyl a že na dodacím listu je uveden pan S. Na otázku, proč tedy jel do sídla žalobkyně, svědek odpověděl, že ho oslovili Rumuni, aby jel s nimi a vystavil fakturu.

18. Správce daně dále lustrací živnostenského rejstříku zjistil, že J. D. bylo uděleno živnostenské oprávnění dne 26. 8. 2009 a dne 1. 9. 2009 byl J. D. dobrovolně zaregistrován jako plátce DPH.
19. Správce daně zhodnotil zjištěné skutečnosti tak, že nebylo hodnověrným způsobem prokázáno dodání zboží J. D. Správce daně vyšel především ze svědeckých výpovědí, z nichž vyplynulo, že J. D. zjevně figuroval jen jako vystavovatel faktur mezi žalobkyní a jejími skutečnými dodavateli, aniž by sám měl představu o probíhajících obchodech. Správce daně též shledal, že J. D. se zaregistroval jako živnostník a plátce DPH čistě účelově. Bankovní účet na fakturách navíc nebyl ani veden na jeho jméno. Na základě shora uvedených zjištění správce daně dovodil, že žalobkyní uplatněný nárok na odpočet DPH nebyl v případě daňového dokladu vystaveného J. D. dostatečně prokázán. Správce daně proto dodatečným platebním výměrem doměřil žalobkyni DPH za zdaňovací období měsíce září roku 2009 a stanovil jí zároveň povinnost uhradit penále z doměřené daně (viz bod 2 tohoto rozsudku).
20. Žalobkyně podala proti dodatečnému platebnímu výměru odvolání, na jehož základě žalovaný předchozím rozhodnutím částečně změnil dodatečný platební výměr v části týkající se bankovního účtu pro zaplacení doměřené DPH. Ve zbytku ovšem odvolání předchozím rozhodnutím zamítl.

Předchozí rozsudek soudu

21. Krajský soud v Praze předchozí rozhodnutí žalovaného zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení. V odůvodnění předchozího rozsudku se ztotožnil se žalovaným v tom, že osobou odpovědnou za dodávky vykazované předmětnými daňovými doklady ve skutečnosti nebyl J. D. Ačkoli z provedeného dokazování neplyne, že dodání zboží neproběhlo vůbec, je zřejmé, že nebylo provedeno J. D. Zdanitelné plnění se tudíž neuskutečnilo v souladu s údaji uvedenými na daňových dokladech. V této souvislosti však soud odkázal na rozsudek SDEU ve věci *PPUH Stehcamp* a konstatoval, že nelze-li podle tohoto rozsudku odeprít nárok na odpočet v případě faktury vystavené dodavatelem, který neexistuje nebo jehož totožnost nelze určit, tím spíš nelze odeprít nárok na odpočet v případě faktury vystavené subjektem odlišným (J. D.) od skutečného dodavatele (Š. S.). Toto odeprění by bylo možné pouze za situace, pokud by v průběhu daňového řízení vyšlo najevo, že žalobkyně věděla nebo měl vědět o aktivitách osob zneužívajících J. D. jako „bílého koně“.
22. Závěrem soud uložil žalovanému „[o]hledně neuznaných plnění vykazovaných fakturami J. D. [...] lépe přezkoumat, jestli došlo k plnění, a pokud ano, pak by se měl zabývat tím, zda žalobce věděl nebo s ohledem na objektivní skutečnosti musel vědět, že toto plnění je součástí podvodu na DPH. 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

23. Ze správního spisu dále vyplývá, že žalovaný po zrušení předchozího rozhodnutí doplnil do daňového spisu listiny pořízené v daňovém řízení, jež se týkalo doměření DPH žalobkyni za jiné 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 ovšem zřejmé, z jakého daňového řízení byla tato listina převzata),
 - 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).
24. Jiné listiny ani důkazy týkající se předmětného zdaňovacího období a plnění, jež měla žalobkyně přijmout od J. D., nebyly do daňového spisu založeny ani nebyly provedeny.
25. 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 dodatečnému platebnímu výměru, závěry soudu vyslovené v předchozím rozsudku a dále též právní rámec věci včetně relevantní judikatury soudů. Žalovaný konstatoval, že správce daně měl na základě informací o J. D. od jeho místně příslušného správce daně důvodné pochybnosti o souladu předložených daňových dokladů se skutečností. Tyto pochybnosti byly žalobkyni sděleny ve výzvě a tím na ni přešlo důkazní břemeno. Žalobkyně se v odpovědi na výzvu vyjádřila k dotazům správce daně, avšak nepředložila žádné důkazní prostředky prokazující uskutečnění deklarovaného zdanitelného plnění. Z výpovědi pana D. vyplynulo, že neuskutečňoval plnění samostatně, ale na pokyn jiných osob a sám jen formálně vystavoval faktury. Žalobkyně předložila k prokázání nároku na odpočet daňový doklad, resp. dva daňové doklady, na nichž je jako dodavatel uveden pan D., avšak na dodacím listu a na fakturačním podkladu je uveden jako dodavatel Š. S. s rukou dopsaným telefonním číslem a emailovou adresou. I žalobkyně zmiňovala pana S. jako dopravce zboží, na jehož emailovou adresu byl zaslán fakturační podklad. Následně se dostavil pan D. do provozovny žalobkyně, a jelikož se dožadoval změny čísla účtu, pomohl mu zaměstnanec žalobkyně dle jejího tvrzení vystavit novou fakturu. Toto vysvětlení se dle žalovaného jeví jako zcela nepravděpodobné, neboť na obou fakturách byl nakonec uveden stejný účet jen v jiném formátu a z tohoto důvodu nebylo nutné vystavovat novou fakturu. Dále má žalovaný za to, že je na daňovém dokladu uvedeno nesprávné datum uskutečnění zdanitelného plnění, neboť k němu došlo již 25. 9. 2009, nikoliv až 30. 9. 2009. To dle žalovaného potvrzuje i vysvětlení podané jednatelem žalobkyně Ing. P. v trestním řízení. Žalovaný tedy dospěl k závěru, že uvedené skutečnosti činí žalobkyní předložené doklady nevěrohodnými. Žalobkyně na těchto původních tvrzeních setrvala, avšak nedoložila, že sporné obchodní případy proběhly tak, jak bylo deklarováno daňovými doklady. Žalovaný dále uvedl, že ke stejnému názoru dospěl zdejší soud v rozsudku ze dne 27. 9. 2016,

č. j. 45 Af 2/2014-74, jenž se týkal doměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2009 žalobkyni. I přes odlišné principy uplatňování DPH a daní z příjmů, lze tento závěr uplatnit i v této věci. Rozsudek SDEU ve věci *PPUH Stehcamp* nelze v projednávané věci aplikovat.

26. Nedůvodnými shledal žalovaný odvolací námitky týkající se nesprávného hodnocení důkazů správcem daně. Odkázal na judikaturu NSS týkající se hodnocení důkazů a 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. Obsáhle se žalovaný věnoval i námitkám, podle nichž byly na žalobkyni přeneseny následky nezákonného jednání pana D., ač ta při obchodování s ním jednala v dobré víře a obezřetně. Žalovaný konstatoval, že předmětem daňového řízení nebylo zkoumání postupu místně příslušného správce daně pana D., nýbrž otázka, zda žalobkyně prokázala dodání zboží právě tímto dodavatelem. Je věcí každého subjektu, s kým bude uzavírat obchodní vztahy a je i jeho povinností snášet nepříznivé následky této volby. Žalovaný nepřisvědčil ani námitce o účelovém porušování povinností orgány finanční správy s cílem zkrátit práva žalobkyně. Správce daně vedl řízení nestranně, poskytl žalobkyni možnost prokázat jeho tvrzení a hodnotil všechny shromážděné důkazní prostředky. Této námitce nepřisvědčil ani soud v předchozím rozsudku. V této souvislosti žalovaný doplnil, že se pan D. stal plátcem DPH od 1. 9. 2009 a bylo tedy na žalobkyni, aby si ho před prvním obchodním případem koncem září roku 2009 řádně prověřila. Ohledně namítané dobré víry žalovaný konstatoval, že předložené důkazy ji nemohou zakládat. Dobrá víra je vnitřním přesvědčením osoby, že nejedná protiprávně. Předmětem dokazování přitom mohou být jen okolnosti, z nichž lze toto přesvědčení dovodit. V daném případě se nemůže žalobkyně dobré víry dovolávat, neboť si pouze ofotila občanský průkaz pana D., avšak bez doložení jakéhokoliv zmocnění jednala s panem S. a dokonce i fakturační podklady zaslala této osobě. Žalovaný uzavřel, že zjištěné rozpory mezi provedenými důkazy svědčí o tom, že se zdanitelné plnění neuskutečnilo tak, jak bylo deklarováno na daňovém dokladu. Žalobkyně neprokázala splnění podmínek pro vznik nároku na odpočet DPH.

Posouzení důvodnosti žaloby

27. 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 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).
28. Žalobkyně v žalobě uplatnila mnoho dílčích námitek, které však lze shrnout do několika základních žalobních bodů. Prvním žalobním bodem žalobkyně namítá, že žalovaný nesprávně hodnotil provedené důkazy, zejména výpovědi J. D., opomenul část navržených listinných důkazů a v důsledku toho nesprávně zjistil skutkový stav. Hodnocení důkazních prostředků se dále týká i většina dílčích námitek, jež žalobkyně směřovala proti konkrétním částem odůvodnění napadeného rozhodnutí (viz bod 7 tohoto rozsudku). S předchozím žalobním bodem pak úzce souvisí i druhý žalobní bod, podle něhož se

žalovaný neřídil závazným právním názorem soudu vysloveným v předchozím rozsudku. Třetí žalobní bod se vztahuje k hodnocení žalobkyní tvrzeného důvodu vystavení dvou faktur, jež měl žalovaný za nepřesvědčivé. Podle žalobkyně měl žalovaný pochybnosti o pravdivosti těchto tvrzení sdělit žalobkyni postupem dle § 115 odst. 2 daňového řádu, a umožnit jí tak tyto pochybnosti vyvrátit výsledkem svědka. Konečně čtvrtým žalobním bodem žalobkyně namítá, že v rámci uzavření obchodu s panem D. jednala obezřetně a v dobré víře, učinila všechna opatření, které po ní lze spravedlivě požadovat, a neměla a ani nemohla mít žádné pochybnosti o tom, že zboží, které bylo předmětem plnění, patřilo panu D.

29. Mimo shora uvedených žalobních bodů žalobkyně úvodem žaloby zpochybnila i některé závěry, jež soud vyslovil v předchozím rozsudku, a vybídla soud, aby tyto závěry „přehodnotil“ (viz bod 4 tohoto rozsudku). Je třeba uvést, že tato polemika s předchozím rozsudkem nesměruje vůči napadenému rozhodnutí a jeho odůvodnění, a soud se jí proto nemůže samostatně zabývat, neboť nejde o samostatný žalobní bod. Pouze pro pořádek soud zdůrazňuje, že stejně jako žalovaný je i soud v nyní projednávané věci vázán předchozím rozsudkem a závěry, jež sám vyslovil (viz § 49 odst. 10 věta druhá s. ř. s.). Není oprávněn předchozí rozsudek jakkoli přehodnocovat, nedošlo-li ke změně skutkového stavu nebo relevantní právní úpravy či k posunu v judikatuře vyšších soudů. Přezkumná pravomoc byla svěřena NSS, který je jako jediný oprávněn přezkoumávat rozhodnutí krajských soudů rozhodujících ve správním soudnictví v řízení o kasační stížnosti (§ 102 a násl. s. ř. s.).
30. Dříve než se bude soud zabývat jednotlivými žalobními body, považuje za nezbytné shrnout principy, na nichž je založeno dokazování a rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. Z ustálené judikatury správních soudů 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. Nemá přitom povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, prokazuje pouze to, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Přitom 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).
31. 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*“ (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). Tvrzení týkající se faktického stavu je povinen prokázat daňový subjekt.

Hodnocení důkazů

32. Žalobkyně v první řadě namítala, že žalovaný nesprávně hodnotil důkazy a že zjištěný skutkový stav neodpovídá skutečnému stavu věci. Tvrdí, že prokázala, že jí zboží dodal pan D. Žalovaný naopak založil napadené rozhodnutí na skutkovém zjištění, že pan D. zdanitelné plnění neuskutečnil. Skutečnost, že došlo k dodání zboží žalobkyni, žalovaný nezpochybnil. Spor je tedy veden o otázku, zda bylo prokázáno, kdo předmětné zboží žalobkyni dodal.
33. Soud v této souvislosti konstatuje, že hodnocením skutkového stavu se zabýval již v předchozím rozsudku, přičemž dospěl k jednoznačnému závěru, že v daňovém řízení byly prokázány důvodné pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti a správnosti žalobkyní předložených daňových dokladů, a v důsledku toho bylo na žalobkyni přeneseno důkazní břemeno k prokázání, že se předmětné plnění uskutečnilo, jak tvrdila (a nadále tvrdí). Obdobně hodnotil soud otázku přenesení důkazního břemena i v rozsudku ze dne 12. 2. 2021, č. j. 51 Af 3/2019-65, v němž se zabýval totožným obchodním případem, byť na půdorysu daňového řízení, jehož předmětem bylo doměření daně z příjmů právnických osob žalobkyni. Soud nemá důvodu se od těchto závěrů odchýlit ani v nyní projednávané věci.
34. Již v předchozím rozsudku soud konstatoval, že předmětné plnění nebylo uskutečněno J. D. Byť s tímto názorem žalobkyně nesouhlasí, soud nemá důvodu na něm cokoli měnit nebo jej přehodnocovat, jak je navrhováno. J. D. již při podání svědecké výpovědi dne 11. 5. 2010 u Finančního úřadu v Hlinsku (která byla provedena pro účely jiného daňového řízení) uvedl, že vykonával činnost pouze jako vystavitel faktur a platební místo pro jiné subjekty, o jejichž činnostech prakticky nic nevěděl. Tomu přesně odpovídá i obsah daňových dokladů, které posléze doložila žalobkyně. Na fakturách je sice jako dodavatel uveden J. D., nicméně na přiloženém dodacím listu je jako dodavatel označen Š. S. Žalobkyně přitom ve vyjádření ze dne 23. 5. 2011 zmiňovala jako faktického dopravce materiálu právě Š. S., jemuž byla zároveň elektronicky zaslána cenová nabídka (fakturační podklad) žalobkyně. Tvrdila-li žalobkyně, že J. D. navštívil její provozovnu v Dolních Břežanech, kde mu její zaměstnanec musel vypomoci s vystavením faktury za dodání zboží, pak právě tato skutečnost nasvědčuje tomu, že se J. D. ve „svém“ podnikání patrně příliš neorientoval, pokud ani nebyl schopen vyúčtovat platbu za své vlastní dodání. Takové počínání plně zapadá do kontextu shora zmiňované výpovědi J. D. ze dne 11. 5. 2010, podle níž on sám se žádným zbožím neobchodoval a o povaze jím fakturovaných plnění vlastně ani neměl povědomí, vystavil pouze fakturu za zboží Š. S. a M. K., přičemž vlastní zboží neprodával. V zásadě shodně J. D. vypověděl i dne

19. 5. 2011 v rámci tohoto daňového řízení, přičemž dodal, že po vystavení faktury zaslala žalobkyně peníze na účet, ze kterého poté vybral hotovost a předal ji subjektu, na jehož žádost předtím vystavil fakturu.

35. Soud znovu přisvědčuje žalovanému, že J. D. nevyvíjel samostatnou ekonomickou činnost, ale na pokyny jiných osob pouze formálně vystavoval doklady, aniž by vykázaná plnění fakticky uskutečnil. Na základě skutečností plynoucích z obsahu žalobkyní předložených účetních dokladů (dvoji fakturace, uvedení odlišného dodavatele na dodacím listu) i skutečností, jež vyplynuly z výpovědi J. D., došlo k účinnému zpochybnění věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti žalobkyní předložených daňových dokladů. Tím bylo na žalobkyni přeneseno důkazní břemeno a bylo na ní, aby jinými důkazními prostředky prokázala přijetí deklarovaného zdanitelného plnění, k čemuž byla řádně vyzvána výzvou správce daně ze dne 19. 4. 2011.
36. Žalobkyně na výzvu reagovala v podání ze dne 23. 5. 2011, v němž stručně popsala průběh jednání s panem D. včetně toho, že zboží fakticky přivezl pan S., setrvala však na tvrzení, že předložené daňové doklady odpovídají skutečnosti a že dodání uskutečnil pan D. Jako důkaz k prokázání tohoto tvrzení navrhla písemné důkazy, jež výslovně vyjmenovala i v žalobě, přičemž je na místě poznamenat, že jde o jediné důkazy, které žalobkyně v daňovém řízení k prokázání svých tvrzení navrhla. Ze žádných z uvedených listin samostatně a ani v jejich souhrnu však nevyplývá, že by dodání zboží žalobkyni bylo panem D. fakticky uskutečněno.
37. Z proforma faktury ze dne 20. 10. 2009 vystavené žalobkyní pro odběratele plyne, že žalobkyně společnosti SAXONIA dodala v říjnu 2009 ingoty stříbra o váze 359,54 kg. Podle přiložené evidence byla na dodání zboží uvedené společnosti použita část plnění, jež měla žalobkyně přijmout dle faktury č. 0142009 (údajně od pana D.), a to konkrétně položky uvedené ve fakturačním podkladě (cenové nabídce) ze dne 22. 9. 2009 pod č. 1, 2 a 5, tj. pouze 3 749 g (čistého) stříbra. Způsob použití zbylého množství stříbra o celkové čisté hmotnosti 20 531 g naopak nebyl doložen. Není proto zcela pravdivé tvrzení žalobkyně o tom, že prokázala, že sama dodané zboží dále prodala. To nicméně žalovaný nikterak nezpochybnil, a i když je odůvodnění napadeného rozhodnutí v tomto směru poměrně neurčité, je zřejmé, že žalovaný zpochybnil pouze to, že zboží dodal žalobkyni pan D., nikoliv samotné dodání zboží žalobkyni. Pochybnosti o tom, kdo zboží dodal, však tento důkaz nevyvrací.
38. Stejně tak nebylo prokázáno tvrzení žalobkyně ani originálem faktury č. 0142009, evidencí o likvidaci přijaté faktury a souvisejícími doklady (dodací list, fakturační podklad a původní faktura). K tomu, že tyto žalobkyní předložené doklady naopak založily oprávněně pochybnosti o tom, zda se vůbec plnění uskutečnilo, se soud již vyjádřil výše, k čemuž není třeba nic dodávat.
39. Pokud jde o kopie občanského průkazu, osvědčení o registraci k DPH a výpis z živnostenského rejstříku pana D., pak ani tyto listiny nemají žádnou vypovídací hodnotu ve vztahu k otázce, kým bylo předmětné zboží žalobkyni dodáno. Vypovídají pouze o tom, že žalobkyně s panem D. jednala, nikoliv však o tom, že byl skutečným dodavatelem. Skutečnost, že pan D. požádal o registraci k DPH a o vydání živnostenského oprávnění jen krátce před uskutečněním dodání žalobkyni, naopak spíše vyvolává pochybnost o tom, zda se z jeho strany a ze strany skutečných dodavatelů zboží nejednalo o účelový postup s cílem zastřít skutečného dodavatele zboží, což ostatně pan D. ve své výpovědi potvrdil.

40. A konečně ani žalobkyní předložené doklady týkající se dodání uskutečněného společností Vivandio (faktura s přílohami), za niž jednal pan D., nemá ve vztahu k dodání, jež je předmětem sporu, žádnou relevanci. Pokud společnost Vivandio, za niž jednal pan D., dodala plnění žalobkyní v prosinci 2009, nikterak to neprokazuje, že pan D. byl jako fyzická osoba skutečným dodavatelem v obchodním případě, který se odehrál v září roku 2009.
41. Žalobkyní tedy lze zčásti přisvědčit, pokud tvrdí, že žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí ani správce daně ve zprávě o daňové kontrole dostatečně nehodnotili shora uvedené listinné důkazy. S výjimkou obou verzí faktury, dodacího listu a živnostenského oprávnění finanční orgány ostatní navržené důkazy nezmiňují, a když tak jen velice okrajově (zmínka žalovaného o plnění uskutečněném společností Vivandio v bodě 60 napadeného rozhodnutí). Jde však jen o dílčí nedostatek, který nečiní napadené rozhodnutí nepřezkoumatelným či nezákonným. Žalovaný totiž založil svá skutková zjištění na uceleném, logicky provázaném a přesvědčivém hodnocení klíčových důkazů, jimiž bylo zpochybněno tvrzení žalobkyně o tom, že dodání uskutečnil pan D. Ve shodě se závěry soudu v předchozím rozsudku žalovaný zdůraznil zejména rozpory mezi fakturou a dodacím listem ohledně osoby dodavatele, nejasnosti ohledně důvodu vystavení nové faktury a především také obsah výpovědi samotného pana D., jimiž byla tvrzení žalobkyně důvodně zpochybněna. Soud se plně ztotožňuje se skutkovým závěrem, že žalobkyně neprokázala, že dodání uskutečnil pan D. Shora uvedené listinné důkazy, k nimž se soud již vyjádřil výše, na tomto závěru nemohou nic změnit, neboť samostatně ani ve svém souhrnu dodání zboží panem D. neprokazují.
42. Namítá-li žalobkyně, že ve vytýkáčím řízení vedeném s panem D. ohledně DPH za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku nebyl jednatel žalobkyně vyslechnut jako svědek a skutkový stav nebyl v tomto řízení řádně zjištěn, pak není zřejmé, jaký by mělo mít toto tvrzení vztah k projednávané věci, neboť postup místně příslušného správce daně v řízení s panem D. není předmětem soudního přezkumu. Žalovaný v napadeném rozhodnutí toliko uvedl informace, jež zjistil dožadáním u místně příslušného správce daně, a to především z výpovědi pana D. Tyto informace byly klíčovým důvodem, proč byla (pouze) zpochybněna věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetních záznamů předložených žalobkyní. Žalobkyně měla možnost se ve vlastním daňovém řízení k výpovědi pana D. vyjádřit a případně jeho tvrzení vyvrátit relevantními důkazy; důkazní břemeno však neunesla.
43. V této souvislosti se sluší vyjádřit i k námitce, podle níž žalovaný nesprávně určil den uskutečnění zdanitelného plnění. Podle žalobkyně k tomu došlo dne 30. 9. 2009, jak je uvedeno na faktuře, nikoliv dne 25. 9. 2009, jak tvrdí žalovaný. V tomto ohledu lze se žalobkyní souhlasit, neboť z podkladů citovaných žalovaným v bodě 33 napadeného rozhodnutí (podání oznámení jednatelů žalobkyně) vyplývá, že postup žalobkyně při odebrání zboží od dodavatelů byl takový, že nejprve bylo zboží žalobkyní převzato k analýze, přičemž byl žalobkyní vystaven dodací list, následně byla provedena analýza, na základě jejíchž výsledků byl vystaven tzv. fakturační podklad obsahující údaje o složení dodávaného zboží a obsahu cenných kovů. Ve fakturačním podkladu byla zároveň uvedena i žalobkyní nabízená cena za nákup zboží. Šlo tedy vlastně i o cenovou nabídku, s níž byl dodavatel seznámen, a poté měl možnost ji akceptovat či nikoliv, případně žádat o provedení nové analýzy. Jednatel žalobkyně však uvedl, že až do okamžiku akceptace měl dodavatel možnost si zboží odebrat zpět, aniž by došlo k dodání. Žalobkyně měla tudíž do

té doby postavení pouhého schovatele, a proto nebyla oprávněna se zbožím nakládat jako vlastník, např. je ekonomicky využít, a nemohlo tudíž pouhým zasláním nabídky dodavateli dojít k dodání zboží. Úvaha žalovaného o tom, že k dodání zboží došlo již okamžikem, kdy byl dodavatel (pouze) seznámen s fakturačním podkladem, tj. cenovou nabídkou žalobkyně, je nesprávná a ničím nepodložená.

44. Z podkladů obsažených v daňovém spise ani z tvrzení žalobkyně neplyne, že by k dodání zboží v daném případě došlo dříve než 30. 9. 2009, tedy v den, který je uveden jako datum uskutečnění zdanitelného plnění na faktuře. Žalobkyně zaslala fakturační podklad (cenovou nabídku) na email X dne 25. 9. 2009, nicméně k přijetí nabídky a uzavření kupní smlouvy mělo dojít až dne 30. 9. 2009, kdy se pan D. dostavil do provozovny žalobkyně. Ve stejný den byla vystavena faktura. Za daných okolností lze souhlasit se žalobkyní, že v souladu s § 13 odst. 1 a § 21 odst. 3 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění zákona č. 87/2009 Sb. došlo k uskutečnění zdanitelného plnění skutečně až dne 30. 9. 2009. Soud nicméně musí konstatovat, že ani toto dílčí pochybení nemůže mít samo o sobě za následek nezákonnost napadeného rozhodnutí. Žalovaný totiž poukazem na domněle nesprávné datum uskutečnění zdanitelného plnění uvedené na daňovém dokladu pouze dokládal pochybnosti o jeho věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti. Ke zpochybnění však došlo primárně na základě nejasností ohledně osoby dodavatele, jež vychází z výpovědí pana D. a z rozporů mezi předloženými fakturami a dodacím listem. Nesprávné určení dne uskutečnění zdanitelného plnění žalovaným proto nemá vliv na přenesení důkazního břemene.
45. Soud proto shrnuje, že hodnocení důkazů provedené žalovaným a jeho skutkové závěry jsou logické, řádně odůvodněné a opírají se o řádně provedené dokazování. Žalovaný se zabýval hodnocením důkazů jak jednotlivě, tak i v jejich vzájemných souvislostech. Lze mu vytknout dílčí pochybení, zejména to, že se v odůvodnění napadeného rozhodnutí opomněl vypořádat s částí listinných důkazů navržených žalobkyní. Nicméně toto dílčí pochybení nelze hodnotit jako snahu o účelové přehlížení (klíčových) důkazů nebo jejich selektivní výběr, neboť předmětné listinné důkazy samy o sobě ani ve spojení s ostatními důkazy tvrzení žalobkyně neprokazují. Soud se se skutkovými závěry žalovaného i provedeným hodnocením důkazů ztotožňuje s tím, že žalobkyně své permanentně zastávané tvrzení o tom, že jí zboží dodal pan D., žádným z navržených důkazů neprokázala. Pouhá skutečnost, že žalobkyně se skutkovými závěry a hodnocením důkazů žalovaným (a potažmo i soudem) nesouhlasí, nečiní napadené rozhodnutí nezákonným.
46. Soud shledal tento žalobní bod nedůvodným.

Závazný právní názor soudu

47. Žalobkyně dále namítá, že se žalovaný neřídil závazným právním názorem soudu vysloveným v předchozím rozsudku. K tomu je třeba uvést, že soud se v předchozím rozsudku v části odůvodnění týkající se plnění, jež mělo být uskutečněno panem D., věnoval v zásadě třem otázkám. Zaprvé hodnotil, zda došlo k přenesení důkazního břemene na žalobkyni, přičemž dospěl k závěru, že finanční orgány důvodně zpochybnilly tvrzení žalobkyně o tom, že pan D. uskutečnil deklarované plnění. Zadruhé se vyjádřil k otázce, zda se plnění uskutečnilo, resp. zda jej uskutečnil jiný subjekt. Ve vztahu k této otázce soud konstatoval, že z provedeného dokazování neplyne, že by dodání zboží neproběhlo vůbec. Zároveň však soud žalovaného instruoval, aby lépe přezkoumal, zda došlo k plnění. Třetí otázkou, kterou se soud zabýval, pak bylo, zda lze odepřít žalobkyni

nárok na odpočet DPH za situace, pokud by bylo prokázáno, že přijala deklarované zdanitelné plnění, avšak nikoliv od deklarovaného dodavatele pana D. V této souvislosti soud žalovanému uložil zkoumat, zda žalobkyně věděla nebo s ohledem na objektivní skutečnosti musela vědět, že plnění je součástí podvodu na DPH. Za podvod na DPH však nelze považovat pouze skutečnost, že na daňovém dokladu byl uveden jiný než skutečný dodavatel zboží.

48. Žalobkyně v rámci druhého žalobního bodu zopakovala právní názor vyslovený soudem v předchozím rozsudku, který postavila do opozice se závěrem žalovaného, jenž i po zrušení předchozího rozhodnutí setrval na stanovisku, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno a nesplnila podmínku pro uplatnění nároku na odpočet daně. Pokud jde o rozpor postupu žalovaného se závazným právním názorem soudu, ten žalobkyně konkrétně spatřuje v tom, že *„žalovaný neopřel [svůj závěr] o lepší přezkoumání, jestli došlo k plnění, ale tento svůj závěr opětovně opírá o účelově nezákonné provedené důkazní řízení.“* Žalobní bod tedy žalobkyně primárně směřuje k závaznému názoru, který soud vyslovil v rámci hodnocení druhé otázky, tj. zda žalobkyně vůbec přijala nějaké plnění.
49. Soud dal v odůvodnění předchozího rozsudku žalovanému relativně návodné instrukce, jak postupovat při zjišťování skutkového stavu a při aplikaci relevantní právní úpravy a judikatury na zjištěný skutkový stav. Ve vztahu k uplatnění námitce je přitom klíčové, že soud konstatoval, že provedené důkazy a jiné podklady obsažené v daňovém spise **nenasvědčují tomu, že dodání zboží neproběhlo vůbec.** Na tom se nic nezměnilo ani poté co, žalovaný po zrušení předchozího rozhodnutí částečně doplnil daňový spis a vydal napadené rozhodnutí.
50. O tom, že žalobkyně plnění přijala (byť ne od pana D.) svědčí všechny klíčové důkazy. V první řadě jde o listiny připojené k předmětné faktuře, a to konkrétně dodací list, fakturační podklad (cenová nabídka) vystavený žalobkyní, i samotná faktura, v nichž je detailně zachycen předmět dodání, včetně jeho druhu, množství a složení. Na tyto listinné důkazy dále navazuje proforma faktura vystavená žalobkyní dne 20. 10. 2009 pro odběratele SAXONIA a k ní přiložená evidence žalobkyně. Jak již bylo shora uvedeno, na dodání zboží společnosti SAXONIA byla použita část plnění, jež měla žalobkyně přijmout dle faktury č. 0142009 (údajně od pana D.), a to 3 749 g (čistého) stříbra. Společnost SAXONIA přitom opatřila proforma fakturu vlastním razítkem a podpisem oprávněné osoby, takže dodání zboží potvrdila. Způsob použití zbylého množství stříbra o celkové čisté hmotnosti 20 531 g nebyl sice doložen, neboť nebylo předmětem dodání společnosti SAXONIA podle předložené proforma faktury. Avšak i tato část zboží, které bylo žalobkyni dodáno, je zachycena alespoň v přiložené evidenci žalobkyně. Uvedené listiny tak dokládají, že „něco“ žalobkyni dodáno bylo, pokud o zboží vedla evidenci a dokonce doložila, že část přijatého plnění dále přeprodala společnosti SAXONIA. Žalovaný přitom věrohodnost ani pravost listin týkajících se dodání zboží společnosti SAXONIA nezpochybnil. A konečně existenci plnění poskytnutého žalobkyni do jisté míry potvrzuje i výpověď pana D. ze dne 22. 12. 2011. Pan D. sice na jeden z dotazů výslovně uvedl, že neví, zda se předmětné zdanitelné plnění uskutečnilo a že zboží nikdy neviděl. Avšak z dalších jeho odpovědí, plyne, že měl povědomí o tom, že mělo jít o stříbro, jež měly dodat žalobkyni osoby, které opakovaně označil jako Rumuny.
51. Za daného stavu dokazování tak soud nemůže učinit jiný závěr, než jaký již vyslovil v předchozím rozsudku, tedy že nebylo prokázáno, že zdanitelné plnění podle předmětného daňového dokladu nebylo uskutečněno.

52. Žalovaný se sice v napadeném rozhodnutí otázkou existence zdanitelného plnění blíže nezabýval, z kontextu jeho odůvodnění je však zřejmé, že přijetí zdanitelného plnění žalobkyní nikterak nezpochybnil, a i když je odůvodnění napadeného rozhodnutí v tomto směru poměrně neurčité, je zřejmé, že za vyvrácené měl žalovaný pouze tvrzení o tom, že zboží dodal žalobkyni pan D. O tom svědčí jak žalobkyní citovaný bod 37 napadeného rozhodnutí, tak i na něj navazující bod 38, v němž nastínil žalovaný vlastní výklad závěrů vyslovených v rozsudku SDEU ve věci *Stehcemp*, který v podstatě představuje polemiku s předchozím rozsudkem, v němž se soud právě o tento rozsudek SDEU opřel, pokud jde o možnosti odepření nároku na odpočet DPH. Klíčový pro pochopení napadeného rozhodnutí je i opakovaně uváděný závěr žalovaného o tom, že nedošlo k dodání zboží tak, jak bylo na předložené faktuře, resp. fakturách deklarováno, čímž je zjevně míněno, že nebylo prokázáno, že plnění dodal pan D. Samotnou existenci plnění a jeho přijetí žalobkyní tedy žalovaný v žádné části odůvodnění nepopřel.
53. Formálně vzato je tedy pravdou, že se žalovaný neřídil instrukcí soudu, podle níž měl *lépe přezkoumat*, zda bylo předmětné zdanitelné plnění uskutečněno. Žalovaný se skutečně touto otázkou v napadeném rozhodnutí výslovně nezabýval a tuto instrukci nesplnil. Věcně ovšem zcela převzal skutkové hodnocení soudu z předchozího rozsudku, neboť nezpochybnil, že k dodání zboží došlo. Proto, pokud jde o tuto dílčí otázku, nelze žalovanému důvodně vytýkat, že se neřídil právním názorem vysloveným v předchozím rozsudku, pokud otázku existence zboží *lépe nepřezkoumal*.
54. I přesto však soud musí konstatovat, že žalovaný právní názor vyslovený v předchozím rozsudku zcela nerespektoval. Zdejší soud totiž vyslovil, že pokud bylo plnění žalobkyní skutečně přijato, což žalovaný relevantně nezpochybnil (viz výše), lze jí nepřiznat nárok na odpočet DPH jenom v případě, že by bylo prokázáno, že věděla nebo na základě objektivních skutečností vědět musela, že plnění je součástí podvodu na DPH. Podvodem na DPH přitom není bez dalšího jen uvedení dodavatele na daňovém dokladu, který je odlišný od osoby fakticky poskytující zdanitelné plnění, pokud tato záměna nemá vliv na výši daňové povinnosti. A právě touto částí právního názoru soudu se žalovaný neřídil, neboť odepřel žalobkyni nárok na odpočet pouze z toho důvodu, že skutečným dodavatelem zdanitelného plnění byla jiná osoba než pan D. Žalovaný přitom odůvodnil odchýlení se od závazného právního názoru pouze tím, že rozsudek SDEU ve věci *PPUH Stehcemp* na danou věc nedopadá, neboť se jednalo o jinou situaci.
55. Klíčové je proto 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 nebo by ji 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 NSS 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 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, avšak jen procesně předvídaným postupem, tj. kasační stížností, považuje-li rozhodnutí za nezákonné. Pokud však správní orgán kasační stížnost

nepodá, nemůže se závazným právním názorem soudu polemizovat, ale musí se jím řídit. Prolomení vázanosti správního orgánu právním názorem soudu přichází v úvahu jen zcela výjimečně, a to tehdy, pokud v průběhu dalšího správního řízení po zrušení rozhodnutí správního orgánu buď došlo ke změně právní úpravy nebo k posunu v judikatuře soudů, podle níž má být věc posuzována, anebo pokud byla učiněna nová skutková zjištění, v jejichž důsledku se skutkový stav natolik změnil, že se soudem vyslovený názor stal neaplikovatelným.

56. Co se týče první výjimky, jde o změnu aplikovaného zákona nebo jiného právního předpisu (srov. rozsudek NSS 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 či judikatury došlo, závazný právní názor předchozího rozsudku toliko zpochybnil vlastní polemikou s právním názorem soudu. Ani soud však není oprávněn na základě takové polemiky předchozí rozsudek jakkoli přehodnocovat. Tato pravomoc byla svěřena NSS, který jediný je oprávněn přezkoumávat rozhodnutí krajských soudů rozhodujících ve správním soudnictví na základě podané kasační stížnosti (§ 102 a násl. s. ř. s.), popřípadě jiným zákonem předvídaným způsobem sjednocovat rozhodovací činnost ve správním soudnictví (srov. § 12 s. ř. s.). Jak soud naznačil již výše, za předpokladu, že žalovaný s hodnocením soudu v předchozím rozsudku nesouhlasil, měl podat kasační stížnost. To však žalovaný neučinil a předchozí rozsudek nabyl právní moci. Ze závěrů tohoto rozsudku je proto nutné v nyní posuzované věci vycházet (srov. např. rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 18. 9. 2018, č. j. 29 A 79/2016-92, bod 24).
57. Co se týče druhé výjimky, je třeba uvést, že ani skutkový stav tak, jak byl zjištěn již v předchozím rozsudku, se v dalším řízení vedeném žalovaným po zrušení předchozího rozhodnutí nikterak nezměnil. Nebyla zjištěna žádná nová podstatná skutečnost, jež by nebyla účastníkům a soudu k dispozici již v daňovém řízení před předchozím rozsudkem.
58. Podmínky k prolomení vázanosti správního orgánu právním názorem soudu proto nebyly splněny. 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 nárokovaného odpočtu DPH spočívajících pouze ve skutečnosti, že zdanitelné plnění uskutečnil někdo jiný než deklarovaný dodavatel pan D. Žalovaný však již nezkoumal, jak mu bylo uloženo, zda bylo dodání zatíženo daňovým podvodem na DPH a zda žalobkyně věděla nebo s ohledem na objektivní skutečnosti musela vědět, že plnění je součástí podvodu na DPH.
59. Soud proto dospěl k závěru, že námitka týkající se nerespektování závazného právního názoru vysloveného soudem v předchozím rozsudku je důvodná a napadené rozhodnutí je z tohoto důvodu nezákonné. Žalobní bod je důvodný.

Porušení § 115 odst. 2 daňového řádu

60. Žalobkyně dále stručně namítla, že žalovaný měl povinnost jí podle § 115 odst. 2 daňového řádu sdělit pochybnosti o jejích tvrzeních, jimiž vysvětlovala důvod vystavení dvou faktur, aby mohla tyto pochybnosti vyvrátit, přičemž žalobkyně uvedla, že by v takovém případě navrhla výslech svědka Ing. V. V.

61. 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.
62. 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. Dospěl přitom k závěru, že provádí-li odvolací orgán v odvolacím řízení dokazování dle § 115 odst. 1 daňového řádu, 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. Nicméně sám rozšířený senát zdůraznil, že tato povinnost plynoucí z § 115 odst. 2 daňového řádu se vztahuje výlučně na situace, kdy v odvolacím řízení bylo provedeno dokazování. Neprovádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, povinnost seznámit odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, z nichž tyto skutečnosti plynou, před vydáním rozhodnutí o odvolání nemá (srov. bod 70 cit. rozsudku).
63. Žalobkyně namítá, že ji žalovaný měl seznámit s pochybnostmi ohledně věrohodnosti jejích tvrzení, jimiž vysvětlovala dvojí vystavení faktury na totéž plnění. Je však třeba zdůraznit, že žalovaný v odvolacím řízení **ohledně důvodů vystavení druhé faktury** neprováděl žádné dokazování. Neuplatní se tudíž první věta citovaného § 115 odst. 2 daňového řádu, neboť nebylo s čím žalobkyni seznamovat. Nedošlo ani k situaci předvídané druhou větou tohoto ustanovení, neboť tvrzení ohledně důvodů, proč byla dne 30. 9. 2009 vystavena druhá faktura namísto původní (rukou psané) faktury, představují jen skutková tvrzení, jež navíc uvedla žalobkyně až v průběhu odvolacího řízení. Žalovaný se v odůvodnění napadeného rozhodnutí toliko vyjadřoval k těmto nově (v odvolacím řízení) uplatněným tvrzením, přičemž dospěl (ve shodě s názorem soudu) k závěru, že v konkurenci se skutečnostmi plynoucími z provedených důkazů nemůže vysvětlení žalobkyně obstát, a označil toto vysvětlení za nevěrohodné. Nejde tak o situaci, že by žalovaný dospěl k odlišnému právnímu názoru než správce daně, tím spíše k tíži žalobkyně. V této souvislosti je třeba uvést, že důkazní břemeno k prokázání skutečností nově uvedených v odvolání tížilo primárně žalobkyni, nikoliv žalovaného. Pokud tedy žalobkyně chtěla k prokázání okolností vystavení předmětné faktury v její provozovně navrhnout výslech svědka Ing. V., měla tak učinit již v okamžiku, kdy tato tvrzení uplatnila, nikoliv vyčkávat, až ji k tomu vyzve žalovaný.
64. Tato námitka není důvodná.

Okolnosti uzavírání obchodů

65. Poslední čtvrtý žalobní bod se týká okolností, za nichž žalobkyně uskutečnila obchodní transakci s panem D. Žalobkyně v zásadě tvrdí, že si v rámci spolupráce s panem D. počínala v rámci běžného obchodního styku obezřetně a že na způsobu jednání pana D. nebylo nic podezřelého.
66. Na tomto místě je však třeba zdůraznit, že okolnosti, za nichž došlo k obchodování mezi panem D. a žalobkyní, by byly pro posuzovanou věc relevantní pouze za předpokladu, že by žalovaný odmítl žalobkyni přiznat nárok na odpočet DPH z důvodu, že předmětná transakce, případně transakce, jež jí předcházely, byly zatíženy daňovým podvodem na

DPH. V takovém případě by bylo namístě, aby žalovaný ve smyslu judikatury 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 podvodu 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 třeba zkoumat, zda byla obezřetná a přijala veškerá opatření, která od ní bylo možné vyžadovat k ověření, že přijaté plnění není součástí podvodu na DPH (výše cit. rozsudek *Mahagében a Dávid*, bod 53).

67. V daném případě však žalovaný neposuzoval předmětné transakce jako součást podvodu na DPH, byť mu to bylo uloženo. Žalovaný v rozporu s právním názorem soudu dospěl k závěru, že nárok na odpočet DPH nelze žalobkyni přiznat již z toho důvodu, že neprokázala skutečného dodavatele uskutečněného zdanitelného plnění. Jak již bylo uvedeno, žalovaný učinil tento závěr v přímém rozporu se závazným právním názorem vysloveným v předchozím rozsudku. Jestliže se žalovaný v napadeném rozhodnutí zabýval okolnostmi, za nichž došlo k uzavření kupní smlouvy mezi žalobkyní a panem D., a vyslovil se i k otázce obezřetnosti a dobré víry žalobkyně, učinil tak pouze v rámci vypořádání jejich odvolacích námitek. Tato část odůvodnění sice nabízí některé úvahy, jež by měly být použity, pokud by se žalovaný rozhodl odeprít žalobkyni nárok na odpočet DPH pro daňový podvod. Chybí však ucelená argumentace, v níž by žalovaný předestřel skutkové závěry, jež ho vedly k závěru, že v řetězci dodání došlo k podvodu na DPH a že žalobkyně věděla nebo s přihlédnutím ke všem objektivním okolnostem musela vědět, že se účastní dodání, jež je zatíženo podvodem na DPH.
68. Soudu nepřísluší, aby zcela chybějící úvahy finančních orgánů jakkoliv doplňoval, případně nově zjišťoval rozhodné skutkové okolnosti týkající se existence daňového podvodu na DPH a vědomí žalobkyně o něm, neboť by tím zcela vykročil z mezí své přezkumné činnosti. Za daných okolností tak postrádá jakéhokoliv smyslu zabývat se otázkou, zda žalobkyně jednala v rámci obchodní spolupráce s panem D. dostatečně obezřetně, zda přijala veškerá opatření, která od ní bylo možné vyžadovat k ověření, že přijaté plnění není součástí podvodu na DPH apod. Pokud taková ucelená argumentace v napadeném rozhodnutí chybí, nemůže ji sám soud nahradit. Z tohoto důvodu se soud nemohl tímto žalobním bodem blíže zabývat. Napadené rozhodnutí je totiž v tomto rozsahu nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.
69. Pro úplnost soud 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 směrnici 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 odeprít 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?“ Soud si je vědom toho, že i přes nedostatek formální závaznosti má i v českém právním řádu rozhodovací činnost soudů význam překračující její závaznost v konkrétní rozhodované věci. Rozhodnutí vrcholných soudů, jakkoliv nemají precedenční účinky, je třeba respektovat v případech, kdy soud posuzuje skutkově i právně analogickou věc. Samotná skutečnost, že byla položena předběžná otázka SDEU, však neznamená, že předběžný názor předkládajícího soudu (zde rozšířeného senátu) představuje judikaturní obrat (či posun), který by byl zdejší soud povinen následovat. To platí tím spíše za situace, kdy zdejší soud již sám sebe předchozím rozsudkem „zavázal“ k posouzení předmětné právní otázky způsobem, který není souladný s názorem vysloveným v usnesení, jímž byla soudu předložena k SDEU předběžná otázka. Vázanost zdejšího soudu předchozím rozsudkem nebyla citovaným usnesením rozšířeného senátu NSS prolomena.

Závěr a náklady řízení

70. Soud shledal žalobu důvodnou, a proto zrušil napadené rozhodnutí zčásti pro nezákonnost [§ 78 odst. 1 s. ř. s.] a zčásti pro nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů [§ 76 odst. 1 písm. a) 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.).
71. Dokazování soud neprováděl. Žalobkyně navrhla jako důkaz napadené rozhodnutí a daňový spis, jehož obsahem se však v řízení před soudem dokazování neprovádí. Dále navrhla výslech svědka Ing. V. V., a to k okolnostem, za nichž byla vystavena faktura na deklarované plnění. Soud má nicméně za to, že tyto okolnosti nemohou nikterak přispět k zodpovězení klíčové otázky, zda a kým bylo předmětné plnění uskutečněno. O skutečnosti, že J. D. fakturu (psanou na stroji) podepsal, není mezi účastníky sporu. Jeho podpis na faktuře však ještě neprokazuje tvrzení žalobkyně, že předmětné zboží skutečně dodal. Ani předložení formálně bezvadného dokladu totiž nepostačuje k unesení důkazního břemene o uskutečnění plnění a o tom, kdo je skutečným dodavatelem zboží. Výslech svědka by za daných okolností byl nadbytečný. Konečně navrhla žalobkyně jako důkaz i dopis JUDr. Ing. M. ze dne 16. 2. 2012, jímž zřejmě chtěla zpochybnit výpověď pana D. Soud však musí konstatovat, že byt' je tato listina v žalobě označena jako její příloha, soudu ve skutečnosti nebyla v průběhu celého řízení předložena. Soud tuto listinu nedohledal ani v daňovém spise. Z tohoto důvodu nemohl být tento důkaz proveden. Navíc je třeba k oběma důkazním návrhům zdůraznit, že ve věcech, v nichž je předmětem sporu neunesení důkazního břemene (což jsou typicky věci daňové), zásadně nelze před soudem provádět důkazy nové. Správní soudy musí vycházet ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů. Soudní přezkum není pokračováním daňového řízení, a je proto logické, že případné důkazní deficity ohledně unesení či neunesení důkazního břemene nemůže žalobkyně dohánět předkládáním nových důkazů soudu (srov. rozsudek NSS ze dne 12. 9. 2018, č. j. 9 Afs 305/2017-135).
72. 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 a 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 náhradě za 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 22. 12. 2017 soud žalobkyni nepřiznal, neboť ji tvoří jen stručné vyjádření, jež nikterak nerozšiřuje argumentaci uplatněnou již v žalobě.

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 11. června 2021

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

