



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Karla Šimky a soudců JUDr. Ladislava Derky a JUDr. Miluše Doškové v právní věci žalobce: **MetalTrans s. r. o.**, se sídlem Budilova 161/15, Jižní Předměstí, Plzeň, zastoupený Mgr. Mojmírem Přívarou, advokátem se sídlem Kamenická 2378/1, Plzeň, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 5. 2015, č. j. 14696/15/5300-22441-706470, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 25. 10. 2016, č. j. 57 Af 15/2015 - 87,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 25. 10. 2016, č. j. 57 Af 15/2015 - 87, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalobce podal u Krajského soudu v Plzni (dále jen „krajský soud“) žalobu proti rozhodnutí žalovaného ze 14. 5. 2015, kterým bylo změněno rozhodnutí Finančního úřadu v Plzni (dále jen „finanční úřad“), a to platebního výměru ze dne 25. 10. 2010, tím způsobem, že částka nadměrného odpočtu vykázaná žalobcem v daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty (DPH) za červenec 2009 ve výši 403.767 Kč, finančním úřadem snižena na 35.396 Kč, byla žalovaným snížena na částku 10.518 Kč.

[2] Uvedeným rozhodnutím správních orgánů předcházela rozsudek krajského soudu ze dne 14. 5. 2014, č. j. 57 Af 6/2013 - 83, kterým soud zrušil rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni z 5. 12. 2012, č. j. 9069/12-1300-401781, kterým byl změněn poprvé vydaný platební výměr z 25. 10. 2010, č. j. 330637/10/138512402739 tak, že byla částka nadměrného odpočtu vykázaná žalobcem v daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty za červenec 2009 částkou 403.767 Kč, správcem daně snižena na 35.396 Kč, žalovaným snižena na 10.518 Kč. V rozsudku ze dne 14. 5. 2014 dospěl krajský soud k závěru, že žalobkyně prokázala oprávněnost osvobození

od DPH s nárokem na odpočet daně z titulu dodání zboží do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státě uplatněný za zdaňovací období červenec 2009. Soud proto žalobu shledal důvodnou a zrušil napadené rozhodnutí pro vady řízení podle § 78 odst. 1 s. ř. s. a současně ve smyslu § 78 odst. 4 s. ř. s. vyslovil, že se věc vrací žalovanému k dalšímu řízení. Podle § 78 odst. 5 s. ř. s. byl správní orgán v dalším řízení vázán právním názorem, který soud vyslovil ve zrušujícím rozsudku.

[3] V odůvodnění dalšího zrušujícího rozsudku ze dne 25. 10. 2016 krajský soud uvedl, že vytýkáci řízení bylo se žalobcem zahájeno výzvou ze dne 11. 9. 2009, tedy za účinnosti zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“). V souladu s § 264 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb. účinného od 1. 1. 2011 (dále jen „daňový řád“), žalovaný dokončil řízení podle daňového řádu. Hmotněprávním předpisem je v daném případě zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro zdaňovací období červenec 2009 (dále jen „zákon o DPH“). Krajský soud odkázal na § 13 odst. 1 první větu, odst. 2 a § 64 odst. 1 a odst. 5 zákona o DPH a k předchozímu soudnímu řízení vedenému pod sp zn. 57 Af 6/2013 uvedl, že mezi účastníky bylo sporné, zda žalobce prokázal oprávněnost osvobození od DPH s nárokem na odpočet daně z titulu dodání zboží do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státě, uplatněného za zdaňovací období červenec 2009, tzn. zda žalobce uskutečnil zdanitelné plnění tak, jak je deklarováno ve formálně perfektních daňových dokladech (fakturami č. 20095019 a č. 20095021). Rozhodné proto bylo posouzení, jestli žalobce unesl důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 9 ZSDP, resp. § 92 odst. 3 daňového řádu, ve vztahu ke svému tvrzení, že splnil podmínky pro uplatnění nároku na odpočet DPH za uvedené zdaňovací období podle § 13 odst. 2 a § 64 odst. 1 a 5 zákona o DPH. V předchozím odvolacím řízení dospěl odvolací správní orgán k závěru, že *„byla daná obchodní transakce ze strany daňového subjektu takto pouze simulována a jejím cílem bylo čerpání nároku na odpočet daně (při deklarovaném nákupu zboží od EGOWAY spol. s r. o.) a následné uplatnění osvobození od daně na výstupu (při deklarovaném dodání zboží do jiného členského státu).“* K hodnoceným důkazním prostředkům uvedl, že jimi *„nebylo prokázáno, že za zdaňovací období červenec 2009 došlo k uskutečnění zdanitelných plnění ve prospěch společnosti OLGESTION s. r. o. deklarovaných doklady č. 200925019 ze dne 13. 7. 2009 a č. 20095021 ze dne 28. 7. 2009, a dále, že v průběhu odvolacího řízení nebylo prokázáno, že došlo k uskutečnění přijatých zdanitelných plnění od dodavatele EGOWAY spol. s r. o. deklarovaných doklady č. FP43 ze dne 10. 7. 2009 (doklad ASZ 335) a č. FP 48 ze dne 28. 7. 2009 (doklad Č. ASZ 342), tj. ze strany daňového subjektu nebyl na základě předmětných dokladů prokázán nárok na uplatnění odpočtu daně, neboť správce daně v rámci celého daňového řízení prokázal existenci celé řady pochybností, které činí účetnictví a údaje o předmětných účetních případech nevěrohodnými, neúplnými a neprůkaznými a nelze tedy přisvědčit námitkám daňového subjektu, že k uskutečnění přijatých a uskutečněných plnění došlo tak, jak je deklarují předmětné doklady a že důkazní břemeno přešlo na správce daně.“*

[4] Krajský soud s uvedeným závěrem odvolacího orgánu nesouhlasil a konstatoval, že odvolací orgán porušil zásadu volného hodnocení důkazů stanovenou v § 8 odst. 1 daňového řádu a nedostál požadavkům kladeným na hodnocení důkazů (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2008, č. j. 5 Afs 5/2008 - 75). Krajský soud shledal rozhodujícím, že ve smyslu § 13 odst. 2 zákona o DPH bylo prokázáno, že předmětné zboží žalobce přepravil do jiného členského státu. Žalobce unesl důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 9 zákona o DPH, resp. § 92 odst. 3 daňového řádu, ve vztahu ke svému tvrzení, že splnil podmínky pro uplatnění nároku na odpočet DPH za zdaňovací období červenec 2009 stanovené v § 13 odst. 2 a v § 64 odst. 1 a 5 zákona o DPH. Měl-li za této situace odvolací orgán i tak za to, že skutkový děj proběhl jinak, bylo na něm, aby obstaral důkazy způsobilé vyvrátit prokázanou skutkovou verzi předestřenou žalobcem. Tím, že žalobce unesl své důkazní břemeno, se toto břemeno přeneslo na správní orgán.

pokračování

[5] Krajský soud uvedl, že žalovaný se v novém odvolacím řízení zaměřil na provedení důkazů, kterými by prokázal, že žalobce o podvodu věděl nebo vědět musel. Podle žalovaného se jednalo o simulovanou obchodní transakci uskutečněnou mezi společnostmi Liotta s. r. o., EGOWAY s. r. o., žalobcem a společností OLGESTION s. r. o. se sídlem v jiném členském státě. Cílem této obchodní transakce bylo čerpání nároku na odpočet daně. V předchozím odvolacím řízení toto odvolací správní orgán dokládal důkazy, a to dotazem na společnosti Microsoft, Canon CZ s. r. o. a SONY EUROPE LIMITED a zejména obsahem listin z vyšetřovacího spisu Policie ČR – Útvaru odhalování korupce a finanční kriminality. Krajský soud ve zrušujícím rozsudku ze dne 14. 5. 2014 konstatoval, že odvolací orgán nepostupoval v souladu s judikaturou Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) a jím provedenými důkazy nebylo prokázáno, že žalobce věděl či musel vědět o podvodném jednání svého dodavatele společnosti EGOWAY s. r. o. (která zboží získala od společnosti Liotta s. r. o.) a odběratele společnosti OLGESTION s. r. o., resp. že se účastní simulované obchodní transakce, jejímž cílem bylo čerpání nároku na odpočet daně.

[6] Podle žalobní námitky žalovaný neprokázal, že by žalobce věděl nebo musel vědět, že jím uplatněný nárok na odpočet DPH vyšel z plnění, které bylo součástí podvodu. S tímto tvrzením žalobce se krajský soud ztotožnil. Žalovaný měl povinnost zajistit příslušné důkazy, z každého důkazu vyvodit konkrétní skutkové zjištění a na základě všech skutkových zjištění učinit skutkový závěr a ten právně zhodnotit. Následně pak bylo povinností žalovaného uvedený postup hodnocení důkazů v odůvodnění napadeného rozhodnutí přezkoumatelným způsobem vyjádřit. Skutkový závěr soudu by měl vyplynout z racionálního myšlenkového procesu odpovídajícího požadavkům formální logiky, v jehož rámci by byl důkladně posouzen každý z provedených důkazů jednotlivě a zároveň veškeré důkazy v jejich vzájemné souvislosti a tato úvaha by měla být v odůvodnění napadeného rozhodnutí přezkoumatelným způsobem vyjádřena, neboť plně podléhá kognici správních soudů (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2008, č. j. 5Afs 5/2008 - 75). Žalovaný však uvedeným způsobem nepostupoval.

[7] Podle krajského soudu první pochybení žalovaného spočívalo v tom, že činil skutkové závěry, aniž uvedl z jakých důkazů. U odstavců 23, 48 a 54 není zřejmé, z čeho žalovaný nestandardnost, resp. neobvyklost, ceny zboží dovodil. Obvyklá cena se zjišťuje standardně znaleckým posudkem, standardní (obvyklé) chování v obchodních vztazích či standardní ekonomické chování by bylo zřejmě možné zjistit dotazem na obchodní komoru nebo dotazem na důvěryhodný subjekt, který se v obdobných obchodních transakcích pohybuje. Odpověď by však musela být v odůvodnění uvedena konkrétně ve vztahu k posuzovanému plnění. Pokud není zjištěno, jaká je v obdobném případě cena obvyklá a jaké je v obdobném případě jednání obvyklé, těžko lze učinit skutkové zjištění, že je nějaká cena neobvyklá či nějaké jednání jednáním neobvyklým. Dále žalovaný vytýkal žalobci nedostatečnou identifikaci zboží a neexistenci ujednání o postupech při případné reklamaci, přičemž v těchto okolnostech spatřoval indicii svědčící o povědomí žalobce o podvodu (odst. 48 rozhodnutí žalovaného). Zde krajský soud postrádal, na základě jakých důkazů žalovaný činí tyto skutkové závěry.

[8] Žalovaný rovněž vycházel z toho, že jednatel žalobce uvedl při výslechu na policii dne 13. 5. 2013, že se zná s Ludmilou Špicarovou, jednatelkou společnosti EGOWAY s. r. o. a s panem Nisenbaumem, jednatelem společnosti OLGESTION s. r. o. (viz odst. 50 rozhodnutí). Podle názoru krajského soudu z tohoto zjištění ale neplyne, že by žalobce věděl nebo vědět musel, že je dané plnění součástí podvodu. Dále žalovaný v odstavci 43 uvedl: „*Ze získaných důkazních prostředků (viz body [33] až [42]) v rámci doplnění odvolacího řízení lze usoudit, že zkoumané obchodní transakce probíhaly v rámci totožného řetězce subjektů, mezi kterými obíhaly i finanční prostředky, tedy konkrétně mezi společnostmi: Liotta - EGOWAY - odvolatel - OLGESTION - RAWOS - Liotta.*“ Tento skutkový závěr opřel žalovaný o body 33 až 42 odůvodnění, kde uvedl, z jakých důkazů

vycházel, avšak v některých případech činil k důkazu své skutkové zjištění, v některých nikoli. Bez skutkového zjištění ponechal konstatování obsahu svědecké výpovědi svědka Zdeňka Tolara, jednatele společnosti Liotta s. r. o. (viz odst. 31 a 32). Stěžejním důkazem bylo dle žalovaného usnesení ze dne 5. 12. 2013, č. j. OKFK-4-863/TČ-2010-251201, jímž bylo zahájeno trestní stíhání jednatele žalobce Petra Kleina, jednatele společnosti OLGESTION s. r. o. Laurenta Petera Alberta Nisenbauma, jednatelky společnosti EGOWAY s. r. o. Ludmily Špicarové a Ing. M. N., a to za zvlášť závažný zločin zkrácení daně, poplatku a podobné platby podle § 240 odst. 1, 3 trestního zákoníku. Dle usnesení spočívala jejich trestná činnost v organizování fiktivních obchodů s fiktivním zbožím obchodovaným za účelem vylákání neoprávněné výhody nadměrného odpočtu při následném deklarování dodání tohoto zboží do jiného členského státu (odst. 33). Následně žalovaný v odst. 34 až 40 citoval z předmětného usnesení a z listin souvisejících s daným trestním řízením poskytnutých finančnímu úřadu Policií ČR. Svědecká výpověď svědka Ing. M. N., jak ji v doplnění odvolání provedl finanční úřad, je zachycena v odst. 35, kde je doplněna citací z předmětného usnesení ohledně osoby tohoto svědka, aniž by bylo uvedeno skutkové zjištění, ke kterému finanční úřad po provedení této svědecké výpovědi v daňovém řízení dospěl. Žalovaný sice doplnil dokazování, ale jeho skutková zjištění jsou obecná, tj. žalovaný neuvedl skutková zjištění týkající se otázky, jak který konkrétní důkaz prokazuje, že žalobce věděl či musel vědět, že uplatněný nárok vyšel z plnění, které je součástí podvodu.

[9] Druhé pochybení žalovaného spočívalo podle krajského soudu v tom, že v odůvodnění rozhodnutí žalovaného jsou uvedeny skutkové závěry učiněné na základě konkrétního důkazu, ale chybí příslušné skutkové zjištění. Např. účetní operace prováděné na účtech žalobce, jak jsou uvedeny v odstavci 42 odůvodnění napadeného rozhodnutí, ve kterém je citována odpověď společnosti Raiffeisenbank a. s. na výzvu k poskytnutí informací, jaké osoby měly právo disponovat s účty žalobce a společností s. r. o. OLGESTION, RAVOS, Liotta a EGOWAY. V závěru je uvedeno: „*Výše popsané pohyby finančních prostředků poskytují obraz o oběhu peněz v řetězci Liotta - EGOWAY - odvolatel - OLGESTION - RAWOS - Liotta.*“ Z uvedeného není zřejmé, co z jednotlivých výpisů vyplývá, jaká konkrétní operace je tou, na základě které má soud dospět ke skutkovému závěru, k němuž dospěl žalovaný. Soud nemůže dohledávat skutková zjištění ke skutkovým závěrům žalovaného a zjišťovat, která z transakcí je tou, jež stojí na opačné straně konkrétní platební operace, a proč má konkrétní transakce, resp. sled jakých konkrétních transakcí, svědčit o účelovém oběhu finančních prostředků. To musí uvést žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí a podepřít tak svůj skutkový závěr jasnými konkrétními skutkovými zjištěními. Krajský soud dále v odůvodnění rozsudku citoval řadu příkladů odůvodňujících tento závěr (odstavce 51, 54, 55 rozhodnutí žalovaného).

[10] Za třetí pochybení žalovaného krajský soud označil to, že žalovaný vycházel jako z důkazu z usnesení o zahájení trestního stíhání. Pokud chtěl žalovaný dokázat skutečnosti tak, jak jsou uvedeny v usnesení o zahájení trestního řízení, nic mu nebránilo v tom, aby ve smyslu § 92 odst. 2 daňového řádu provedl dokazování v daňovém řízení a nečekal na pravomocné rozhodnutí v trestním řízení. Musel by si však obstarat důkazy a v rámci jejich řádného zhodnocení uvést důvody, které jej vedou k závěru, že to, co je uvedeno v usnesení o zahájení trestního řízení, se skutečně stalo a týká se žalovaným posuzovaného plnění. Podle krajského soudu se žalovaný při hodnocení důkazů nesoustředil na zodpovězení otázky, zda bylo či nebylo prokázáno, že žalobce věděl či musel vědět, že uplatněný nárok vyšel z plnění, které je součástí podvodu. V odůvodnění napadeného rozhodnutí je řada nekonzistentních závěrů vyplývajících např. z toho, že je konstatován obsah svědecké výpovědi nebo znaleckých posudků, ale není konkrétním způsobem uvedeno, proč tyto důkazy mají svědčit o tom, že žalobce věděl nebo vědět musel, že se účastní podvodu. O tom, že k nějakému podvodu na DPH došlo, vypovídají znalecké posudky, konkrétní svědecké výpovědi, ale to samo o sobě neznamená,

pokračování

že o této skutečnosti žalobce věděl či vědět musel. V odůvodnění napadeného rozhodnutí není uveden popis a rozbor konkrétních skutkových zjištění. Úkolem soudního řízení však není, aby soud z jednotlivých listin zjišťoval a dohledával důvody pro to, aby závěry učiněné žalovaným obstály. Je to povinností správního orgánu, neboť i konkrétní skutková zjištění musí být uvedena v odůvodnění napadeného rozhodnutí, aby měl žalobce možnost tato konkrétní skutková zjištění zpochybňovat v případném soudním řízení. Odůvodnění napadeného rozhodnutí neskýtá podklad pro závěr, že žalobce věděl nebo musel vědět, že jím uplatněný nárok na odpočet DPH vychází z plnění, které je součástí podvodu. Pro úspěch ve věci musel žalovaný zajistit příslušné důkazy, z každého důkazu vyvodit konkrétní skutkové zjištění a na základě všech skutkových zjištění učinit skutkový závěr a ten právně zhodnotit. Následně pak postup při hodnocení důkazů v odůvodnění napadeného rozhodnutí přezkoumatelným způsobem vyjádřit. To se v daném případě nestalo.

II. Kasační stížnost žalovaného

[11] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost, ve které navrhl rozhodnutí zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení. V odůvodnění stížnosti uvedl, že krajský soud posuzoval veškeré okolnosti jednotlivě, vytrhával je z kontextu a nehodnotil je ve vzájemných souvislostech. Stěžovatel nepopírá, že každá jednotlivá okolnost nevede k závěru o povědomí účastníka řízení o účasti na daňovém podvodu. Závěr, že žalobce o podvodu vědět měl či alespoň mohl, plyne z celého řetězu nepřímých důkazů hodnocených v jejich souhrnu a ve vzájemných souvislostech. V průběhu daňového řízení bylo postupováno v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů, kdy tyto byly hodnoceny zvlášť a v jejich vzájemných souvislostech, přičemž bylo přihlíženo ke všemu, co v rámci řízení vyšlo najevo. Též z konstantní judikatury plyne, že postačuje, když závěr o tom, že daňový subjekt o účasti na daňovém podvodu vědět mohl či měl, vyplývá ze souhrnného hodnocení řady nepřímých důkazů (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 12. 2014, č. j. 6 Afs 156/2014 - 47 a z 31. 7. 2013, č. j. 1 Afs 58/2013 - 34).

[12] Stěžovatel se dotázal u společností Canon CZ s. r. o. a SONY EUROPE LIMITED na obvyklou cenu konkrétních fotoaparátů a kamer příslušných značek, přičemž tyto společnosti odpověděly, že standardně prodávají předmětné produkty za poloviční ceny. I tato informace vedla stěžovatele k závěru o nestandardnosti žalobcem realizovaných obchodů. Není zřejmé, proč krajský soud nepovažoval uvedené společnosti obchodující s uvedeným zbožím za dostatečně důvěryhodné subjekty.

[13] Žalobce i přes výzvy finančního úřadu, aby prokázal uskutečněné plnění, nepředložil žádné písemné smlouvy a vyplněné dodací listy s identifikací zboží. Sám žalobce sdělil finančnímu úřadu, že nemůže uvést bližší údaje k identifikaci zboží. Stěžovatel proto správně v odstavci 48 svého rozhodnutí shledal nedůvěryhodným, že žalobce nepožadoval s dodáním zboží dokumentaci ohledně jeho původu.

[14] Ke svědecké výpovědi p. Zdeňka Tolara stěžovatel uvádí, že tento svědek vypověděl, že byl ve společnosti Liotta s. r. o. tzv. „bílý kůň“, stěžovatel proto z dalších důkazů zjišťoval, kdo skutečně jednal za uvedenou společnost. Neodpovídá skutečnosti závěr krajského soudu, že stěžovatel považoval za stěžejní důkaz usnesení o zahájení trestního stíhání ze dne 5. 12. 2013 č. j. OKFK-4-863/TČ-2010-251201. Tento důkaz sám o sobě neprokazuje, že by žalobce věděl či mohl vědět o daňovém podvodu, důkaz je třeba hodnotit v souvislosti s jinými důkazy. Je bezdůvodně formalistický požadavek krajského soudu, aby stěžovatel v odůvodnění rozhodnutí popsal provedení důkazu, učinil z něj skutkové zjištění a pak toto zjištění zhodnotil. Krajský soud přehlédl, že zatímco v jedné části odůvodnění rozhodnutí stěžovatele je popsáno

provedení jednotlivých důkazů, v poslední části odůvodnění jsou tyto důkazy hodnoceny a jsou zde uvedeny závěry, ke kterým stěžovatel dospěl na základě těchto důkazů.

[15] K údajnému druhému pochybení stěžovatel uvedl, že v odstavci 42 popsal podrobně skutečnosti zjištěné z výpisů z bankovních účtů poskytnutých společností Raiffeisenbank a. s. včetně toho, co vyplývá z pohybů na těchto bankovních účtech. V odstavci 51 pak učinil z těchto zjištění závěr, že tyto transakce svědčí o účelovém oběhu finančních prostředků v rámci řetězce. V odstavci 54 rozhodnutí stěžovatel zrekapituloval kritéria uvedená v odstavcích 45 až 53. Krajský soud nevnímal rozhodnutí stěžovatele jako celek a pouze činil dílčí závěry o jednotlivých odstavcích rozhodnutí, aniž by je hodnotil v jejich vzájemné souvislosti.

[16] K údajnému třetímu pochybení nad rámec výše řečeného stěžovatel uvedl, že ze souběžně probíhajícího trestního řízení využil stěžovatel znalecké posudky (odstavce 36 a 37 rozhodnutí stěžovatele) a zajištěné listinné důkazy spočívající ve fragmentech účetnictví žalobce či jeho odběratele, a to v souladu s § 57 a § 93 daňového řádu. Ve svém hodnocení využil i výslechy p. Kleina, jednatele žalobce, uskutečněné Policií ČR. Závěr stěžovatele se opírá o vlastní zjištění (odstavce 18 až 24, 31, 32, 35, 41, 42 rozhodnutí) a je podepřen důkazními prostředky zajištěnými zákonným způsobem od Policie ČR.

[17] Stěžovatel nesouhlasí s tvrzením krajského soudu, že rozhodnutí o odvolání obsahuje řadu nekonzistentních závěrů. Rozhodnutí o odvolání je členěno na část vztahující se k důkazům provedeným v předchozím řízení, na část týkající se doplnění dokazování v odvolacím řízení a na část, ve které stěžovatel hodnotí poznatky z předchozích dvou částí a činí na základě jejich hodnocení závěry. Tato struktura je logická a přehledná, přičemž z ní lze jednoduše zjistit, jaké důkazy byly provedeny, jak jsou hodnoceny a co z tohoto hodnocení vyplývá. Skutečnost, že stěžovatel v rozhodnutí o odvolání uvedl dílčí závěry, které pak na konci rozhodnutí o odvolání hodnotil společně, a na základě tohoto vzájemného hodnocení dospěl k závěru, že účastník řízení vědět měl či mohl o účasti na daňovém podvodu, nezpůsobilo nekonzistentnost těchto dílčích závěrů. Krajský soud při přezkumu rozhodnutí o odvolání přehlédl strukturu rozhodnutí stěžovatele, vyňal z něj jednotlivé zjištěné skutečnosti, či dílčí závěry, které pak hodnotil izolovaně od zbytku rozhodnutí. Dle ustálené judikatury postačuje, aby pro nepřiznání nároku na odpočet daně bylo v průběhu daňového řízení prokázáno, že daňový subjekt o účasti na daňovém podvodu vědět měl či mohl. Toto stěžovatel prokázal.

[18] Žalobce se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[19] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval posouzením, zda byly splněny podmínky řízení. Zjistil, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, vůči němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, jsou splněny i obsahové náležitosti stížnosti dle § 106 s. ř. s. Nejvyšší správní soud dále přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s ustanovením § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[20] Kasační stížnost je důvodná.

[21] Podle § 13 odst. 1 věty první zákona o DPH: „*Dodáním zboží se pro účely tohoto zákona rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastníkem.*“ Podle odst. 2: „*Dodáním zboží do jiného členského státu je dodání zboží, které je skutečně odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu.*“

pokračování

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

[23] Nejvyšší správní soud uvádí, že systém daně z přidané hodnoty je vystaven na principu neutrality, který zajišťuje, že daň zatěžuje jednotlivé obchodníky, výrobce, poskytovatele služeb atd. pouze v případě, kdy tito reálně vytváří přidanou hodnotu. Princip neutrality je zakotven v čl. 1 směrnice Rady č. 2006/112/ES z 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty. Reálně je princip neutrality uplatňován prostřednictvím systému odpočtů DPH na vstupu, přičemž podmínky pro uplatnění odpočtu DPH jsou konkretizovány příslušnými ustanoveními zákona o DPH.

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

[25] Krajský soud zrušil rozhodnutí stěžovatele, neboť je shledal v podstatě nepřezkoumatelným z důvodů blíže uvedených v odůvodnění rozsudku. Nejvyšší správní soud se neztotožnil s tímto procesním hodnocením krajského soudu, a to z níže uvedených důvodů.

[26] K vytykanému prvnímu pochybení rozhodnutí stěžovatele (viz výše rekapitulace obsažená v odstavci [7], krajský soud vytkl žalovanému, že eventuální nestandardnost, neobvyklost ceny měla být zjištěna např. dotazem na důvěryhodný objekt), Nejvyšší správní soud uvádí, že žalovaný postupoval tak, že se na obvyklou cenu konkrétních kamer dotázal společností Canon CZ s. r. o. a SONY EUROPE LIMITED a tyto mu odpověděly (viz blíže odstavec 23 rozhodnutí stěžovatele). Z odůvodnění rozsudku není jasné, proč krajský soud tyto společnosti nepovažoval za důvěryhodné objekty. Dále stěžovatel svůj skutkový závěr obsažený v odstavci 48 rozhodnutí, že je nedůvěryhodný postup, kdy současně s dodáním zboží není předložena dokumentace o původu zboží, zdůvodnil v předcházejících odstavcích 46 a 47 (dodací listy a mezinárodní nákladní listy postrádaly specifikaci dodávaného zboží, přičemž právě elektronika je obvykle evidovaná podle výrobních čísel nebo čárových kódů, aby bylo možné prokázat unikátnost zboží v případě reklamace).

[27] Nejvyšší správní soud se ztotožnil i se stížnostní námitkou, že v jedné části odůvodnění rozhodnutí stěžovatele je popsáno provedení jednotlivých důkazů, v poslední části odůvodnění jsou tyto důkazy hodnoceny a jsou zde uvedeny závěry, ke kterým stěžovatel dospěl na základě těchto důkazů (viz odstavce 54 a 55 a dále 60 až 63, 66 a 68 odůvodnění rozhodnutí stěžovatele). Stěžovatel nehodnotil izolovaně okolnost, že jednatel žalobce vypověděl při výslechu na policii dne 13. 5. 2013, že se zná s Ludmilou Špicarovou, jednatelkou společnosti EGOWAY s. r. o. a s panem Nisenbaumem, jednatelem společnosti OLGESTION s. r. o., nýbrž tuto okolnost hodnotil jako nepřímý důkaz v návaznosti na jiné nepřímé důkazy. V tomto směru je nadbytečný závěr krajského soudu, že z této okolnosti samo o sobě neplyne, že by žalobce věděl o daňovém podvodu (takový izolovaný závěr stěžovatel neučinil).

[28] Skutkový závěr stěžovatele (odstavec 43 rozhodnutí), že zkoumané obchodní transakce probíhaly v rámci totožného řetězce subjektů, mezi kterými obíhaly i finanční prostředky, tedy konkrétně mezi společnostmi: Liotta - EGOWAY - odvolatel - OLGESTION - RAWOS – Liotta, odůvodnil blíže v odstavcích 33 až 42 rozhodnutí. V těchto odstavcích jsou obsažena skutková zjištění z důkazů provedených usnesením z 5. 12. 2013 o zahájení trestního stíhání, výsledkem svědka Ing. M. N., znaleckým posudkem č. 4 620-18-2014 z 29. 8. 2014, objednaným Policií ČR, znaleckým posudkem č. 4 357-17-2013 z 15. 5. 2013, 24 fakturami společnosti OLGESTION s. r. o. vydanými v lednu až červnu 2009 a souhrnnými hlášeními uvedené společnosti za zdaňovací období 1. až 3. čtvrtletí 2009, mezinárodními nákladními listy z 1. 12. a 22. 12. 2008, výpisy na bankovních účtech všech zmíněných společností (žalobce, OLGESTION, RAWOS, Liotta, EGOWAY). V odstavci 44 rozhodnutí je uveden závěr, že došlo k porušení principu neutrality vzhledem k tomu, že společnosti Liotta s. r. o. a EGOWAY s. r. o. neodvedly DPH, v odstavcích 45 až 48 jsou konkrétně popsány důvody nestandardnosti obchodních transakcí mezi všemi zmíněnými společnostmi (mj. opačný oběh zboží v roce 2008, prodej a koupě štítků COA, které podle společnosti Microsoft nejsou určeny k samostatnému prodeji a nemají samy o sobě užitnou hodnotu, přibližně poloviční cena obchodovaných kamer ve srovnání s obvyklou cenou). Jak je zřejmé ze struktury rozhodnutí stěžovatele, skutkové závěry jsou činěny z řetězů nepřímých důkazů, aniž by některý z nich byl označen jako přímý důkaz svědčící sám o sobě o tom, že žalobce věděl či vědět mohl o daňovém podvodu (viz též odstavec 55 rozhodnutí stěžovatele).

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

[30] K třetímu údajnému pochybení stěžovatele se Nejvyšší správní soud již do jisté míry vyjádřil výše v tom směru, že rozhodnutí stěžovatele není založeno na jediném přímém důkazu či několika přímých důkazech (za takový není označeno ani usnesení z 5. 12. 2013 o zahájení trestního stíhání), přičemž stěžovatel opakovaně v odůvodnění svého rozhodnutí uvedl

pokračování

(např. odstavec 55 odůvodnění rozhodnutí), že samy o sobě uváděné skutečnosti nejsou nezákonné, avšak ve svém souhrnu tvoří logický a ničím nenarušený soubor vzájemně se doplňujících a navazujících nepřímých důkazů, které prokazují, že žalobce věděl či mohl vědět o své účasti na podvodném jednání. Krajský soud sice obecně konstatoval, že odůvodnění napadeného rozhodnutí neskýtá podklad pro závěr, že žalobce věděl nebo musel vědět, že jím uplatněný nárok na odpočet DPH vychází z plnění, které je součástí podvodu, nicméně neuvedl konkrétně, proč nesouhlasí s výše uvedeným odůvodněným skutkovým závěrem stěžovatele, že řetězec nepřímých důkazů prokazuje, že žalobce mohl vědět o existenci podvodu na DPH.

[31] Z uvedených důvodů Nejvyšší správní soud neshledal existenci tří pochybení vytýkaných krajským soudem, které ve svém souhrnu měly způsobit nepřezkoumatelnost rozhodnutí stěžovatele.

IV. Závěr a náhrada nákladů řízení

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

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

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné

V Brně dne 9. srpna 2018

JUDr. Karel Šimka
předseda senátu