



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky a soudkyně JUDr. Ing. Venduly Sochorové a soudce Mgr. Karla Černína, Ph.D. ve věci

žalobce: **MICROSYS BRNO s.r.o.**
sídlem Vídeňská 202/110, Přízřenice, Brno
zastoupený JUDr. Janem Streličkou, advokátem
sídlem Veselá 163/12, Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 7. 2018, č. j. 34299/18/5300-21442-712243

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 7. 2018, č. j. 34299/18/5300-21442-712243, se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 16 342 Kč, a to do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce JUDr. Jana Streličky, advokáta.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce se podanou žalobou domáhal zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj, Územního pracoviště Brno III (dále jen „správce daně“), platební výměr ze dne 6. 3. 2017, č. j. 920564/17/3003/52521-711227. Tímto rozhodnutím byla žalobci vyměřena daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za měsíc květen 2015 v celkové výši 2 555 132 Kč. Po provedení daňové kontroly (zahájené protokolem ze dne 12. 8. 2015, č. j. 3319743/15/3003-60565-711768) správce daně dospěl k závěru, že žalobce neprokázal žádnými důkazními prostředky přijetí předmětného plnění: Soubor konstrukcí určených pro silová měření v aerodynamickém tunelu, projektová dokumentace finálního zařízení včetně 3D vizualizace některých konstrukčních prvků, ověření správnosti navrhovaného konstrukčního řešení prostřednictvím zhotoveného modelu konstrukce pro silová měření, provádění kontrolních silových měření, aj. (dále jen „komplexní systém měření pro cirkulační aerodynamický tunel“) od deklarovaného dodavatele pana J. P., tedy neprokázal, že předmětné plnění od plátce formálně uvedeného na daňovém dokladu, bylo fakticky dodáno tak, jak je na dokladu deklarováno. Žalobce tedy nevyvrátil pochybnosti správce daně, neunesl důkazní břemeno ohledně prokázání přijetí plnění od deklarovaného dodavatele. Jelikož nebylo prokázáno naplnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH ve smyslu § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o DPH“), výsledkem bylo neuznání nároku na odpočet.
2. Proti uvedenému rozhodnutí se žalobce bránil odvoláním, které žalovaný napadeným rozhodnutím ze dne 31. 7. 2018 zamítl a platební výměr správce daně potvrdil. V rámci odvolacího řízení správce daně doplnil dokazování o svědeckou výpověď pana J. P., kterou vyhodnotil jako nevěrohodnou a dále Ing. J. K., která dle něj nepotvrdila, že by předmětné plnění uskutečnil a dodal žalobci pan P. Žalovaný proto shodně dospěl k závěru, že v posuzovaném případě žalobce neprokázal splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně dle § 72 a § 73 zákona o DPH.
3. Žalobce napadl toto rozhodnutí žalobou, v níž se domáhá zrušení napadeného rozhodnutí i zrušení platebního výměru.

II. Obsah žaloby

4. Žalobce v podané žalobě namítal, že správce daně zcela ignoruje princip daňové neutrality, který se realizuje prostřednictvím institutu odpočtu daně na vstupu od daně na výstupu. Tím, že dodavatel J. P. řádně přiznal a odvedl daň na výstupu, a rozporováním odpočtu daně na vstupu žalobce, stát svévolně inkasuje daň dvakrát.
5. Dle žalobce bylo rozhodnuto v rozporu s realitou a skutkovým stavem, má za to, že splnil svou důkazní povinnost, tedy že prokázal přijetí zdanitelného plnění od J. P., neboť předložil celou řadu důkazů. Výslechy svědků byly provedeny až v odvolacím řízení, ačkoliv je navrhoval již dříve. Správce daně jeho žádosti o sdělení, jaké další důkazní prostředky má předložit, aby rozptýlil jeho pochybnosti, zcela ignoroval. Žalobce dále poukazoval na nepřiléhavost, účelovost a nelogičnost judikatury citované v části III. odůvodnění napadeného rozhodnutí. Např. odkaz na judikaturu, že pouhý daňový doklad

k prokázání poskytnutí plnění nestačí, není v jeho případě na místě, neboť předložil i řadu dalších důkazů. Nesouhlasí ani s odkazy na judikaturu týkající se přenosu důkazního břemene na žalobce, neboť se jednalo o případy s odlišnými skutkovými okolnostmi (např. nekontaktní dodavatel zdanitelného plnění). Je proto toho názoru, že správce daně neprokázal vážné a důvodné pochyby, i kdyby správce daně unesl důkazní břemeno, má žalobce za to, že prokázal poskytnutí zdanitelného plnění deklarovaným dodavatelem nad rámec standartu uvedeného např. v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 10. 2007, č. j. 9 Afs 81/2007-60, proto na něm nelze spravedlivě požadovat doložení i jiných důkazních prostředků.

6. Žalobce dále namítal nezákonné hodnocení důkazů a neúplné zjištění skutkového stavu, poukázal na zásadu volného hodnocení důkazů, která nesmí vést k závěrům o skutkové stránce věci na základě libovůle a na zákaz svévolného vyloučení některých důkazů. Brojil proti hodnocení svědecké výpovědi Ing. K. v rozporu s obsahem výpovědi a poukazoval na pozdější vyjádření vyslýchaného svědka. Nesouhlasil ani se zpochybněním svědecké výpovědi J. P., který výslovně potvrdil, že poskytl zdanitelné plnění. Přitom není předmětné, že na uvedeném díle začal pan P. pracovat již v roce 2012, tedy před uzavřením smlouvy o dílo, neboť s ohledem na specifickou povahu díla, kdy se jedná o jedinečné a technologicky náročné plnění, tomu musel předcházet dlouhodobý vývoj. Žalobce dále nesouhlasí se zpochybňováním listinných důkazů. Co se týče tvrzené neurčitosti smlouvy o dílo a chybějících dokumentů, tvrdí, že uvedení místa zhotovení, předání a umístění díla nemusí smlouva o dílo dle občanského zákoníku obsahovat. S ohledem na povahu díla se záruční listy, atesty, návody k obsluze či školicí materiály k němu nevztahují, proto je od dodavatele nevyžadoval. Má za to, že předávací protokol potvrzuje převzetí plnění od J. P., přitom jeho pravost ani pravost protokolu o předání místa plnění žalovaný nespochybňoval. Požadavek na časové určení a autentizaci podpisem u projektové dokumentace a dalších technických dokumentů považuje za absurdní, neboť z dokumentů obsahujících technické údaje je zřejmé, že se vážou k projektu zhotovení měřicí sekce aerodynamického tunelu, tedy že jsou součástí předmětného plnění. K tomu uzavírá, že žalovaný nedbal na zjištění skutečností co nejúplněji, měl-li dále pochybnosti, měl provést další navrhované důkazy. Žalovaný však místo toho prováděl hodnocení důkazů selektivním a účelovým způsobem. Přitom neprovedl, žádné důkazy, které by zpochybnilly věrohodnost a průkaznost předložených důkazů navrhovaných žalobcem.
7. Další pochybení žalobce spatřoval v procesních vadách, které zatížily celé řízení. Předně poukazoval na vadné seznámení s výsledkem kontrolního zjištění, neboť zpráva o daňové kontrole nebyla projednána v souladu s postupem uvedeným v § 88 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „d. ř.“). Sdělení výsledku kontrolního zjištění proběhlo dne 30. 6. 2016, správce daně poté prováděl další důkazy, avšak další seznámení poté neproběhlo, ačkoliv žalobce výslovně žádal o seznámení s úplným výsledkem kontrolního zjištění a stanovení lhůty pro vyjádření, správce daně jeho žádosti nedbal. Žalobce tak neměl informaci, jaké důkazy byly provedeny a jak byly vyhodnoceny, a tím byl zkrácen na svých právech. Žalobce dále namítá, že neměl možnost seznámit se s veškerými podklady daňové kontroly, když mu opakovaně i přes výslovné žádosti bylo odepřeno právo nahlížet do vyhledávací části spisu, zpřístupněn mu byl jen soupis písemností v této části a kontrolní část spisu, ačkoliv dle nálezu Ústavního soudu ze dne 20. 11. 2016, sp. zn. IV. ÚS 360/05, lze připustit i nahlížení do vyhledávací části spisu.

8. Dle žalobce došlo k porušení jeho procesních práv i v odvolacím řízení. Ačkoliv podal odvolání již dne 7. 4. 2017, prvním procesním úkonem žalovaného vůči němu bylo až seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se ze dne 3. 7. 2018, tedy po 15 měsících od podání odvolání, a k tomu mu byla stanovena nepřiměřeně krátká lhůta 10 dnů. V rámci toho se mu dostalo navíc protizákonného poučení, že tuto nepřiměřenou lhůtu nelze prodloužit. Nesouhlasí s prezentací rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2017, č. j. 1 Afs 321/2016, jak ji vykládá žalovaný, má za to, že v tomto rozhodnutí bylo výslovně uvedeno a odůvodněno, proč lze lhůtu prodloužit.
9. Žalobce dále nesouhlasí se zpochybňováním věrohodnosti svědecké výpovědi J. P. poukazováním na doklady a skutečnosti, které zcela absentují ve spise. Tvrzení žalovaného, že při hodnocení svědecké výpovědi ve vztahu ke společnosti MORN spol. s r.o. a aerodynamics s.r.o. vycházel z dokumentů předložených při výpovědi panem Pechou, je zjevně nepravdivé, neboť žádné dokumenty týkající se probíhajících daňových řízení v rámci těchto společností předloženy nebyly. Žalovaný tedy zjevně hodnotil výpověď v návaznosti na dokumenty a skutečnosti, které nejsou součástí spisu, jelikož předloženy byly pouze faktury vystavené těmito společnostmi. Ačkoliv žalovaný k námitce připustil, že co se týče hodnocení výpovědi ohledně společnosti JACOBS, zmíněné podklady o nedodání zboží do ČR skutečně ve spise chybí, nijak však nevysvětlil, proč navrhované důkazy o přijetí plnění od společnosti JACOBS neprovedl. V tomto ohledu je tedy dle žalobce rozhodnutí nepřezkoumatelné.
10. Vzhledem k nemožnosti využití dotazování Ing. D. R. v rámci místního šetření, navrhoval žalobce provedení řádného výslechu svědka. To žalovaný odmítl s uvedením skutečností, o kterých svědek může mít vědomost a o kterých ne. Takový postup žalobce považuje za nepřípustný, neboť tím žalovaný dopředu prejudikoval obsah svědecké výpovědi, ačkoliv nemůže mít předem znalost o tom, které skutečnosti byly svědkovi známy a které ne.

III. Vyjádření žalovaného

11. Žalovaný se s názory žalobce obsaženými v podané žalobě neztotožnil. S ohledem na v zásadě stejnou argumentaci použitou v odvolání i v žalobě proto odkázal podrobněji na odůvodnění napadeného rozhodnutí.
12. Co se týče principu daňové neutrality, nárok na odpočet daně na vstupu lze přiznat pouze za splnění zákonných podmínek, o tom hovoří i žalobcem zmíněné rozhodnutí. Nárok na odpočet nevzniká bez dalšího pouze v souvislosti s daní na výstupu, kterou přiznal jeho dodavatel, je nutné splnit podmínky § 72 a 73 zákona o DPH. K porušení daňové neutrality proto nedošlo, jelikož dle žalovaného tyto podmínky, prokázání faktického přijetí zdanitelného plnění od deklarovaného dodavatele, nebyly splněny.
13. Žalovaný trvá na svém závěru, že v souladu s ustálenou judikaturou, kterou uváděl v rozhodnutí a považuje ji za přiléhavou, byly v dané věci prokázány vážné a důvodné pochybnosti. Naopak nesouhlasí s žalobcem, neboť má za to, že prokázal existenci skutečností, které věrohodnost, průkaznost či správnost účetnictví a jiných předložených dokumentů zcela vyvracejí. K tomu poukazuje, že samotná existence předmětného plnění zpochybněna nebyla, proto část odkazů na judikaturu učiněných žalobcem nelze v dané věci použít. Dále odmítá, že by extenzivně rozšiřoval důkazní břemeno žalobce, povinnost zajistit si důkazní prostředky o souladu faktického stavu se stavem deklarovaným na daňovém dokladu vyplývá i z § 34 zákona o DPH (zajistit věrohodnost původu dokladu-

totožnost osoby dodavatele). Je potřeba doložit spolehlivou vazbu mezi dokladem a plněním a zachovávat veškeré související informace (např. informace o získání obchodního partnera, objednávky, zajištění dopravy atd.). Každý daňový subjekt musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti a zajišťovat si relevantní podklady. Pokud na tvorbu této spolehlivé auditní stopy žalobce rezignoval, pak musí nést následky neprokázání oprávněnosti nároku na odpočet DPH. Po vyhodnocení všech důkazů nedošlo k odstranění pochybností přednesených správcem daně. To nezvrátily ani svědecké výpovědi, k tomu je blíže uvedeno v bodech 31 až 33 a 54 až 57 napadeného rozhodnutí. Žalovaný odmítá polemiku žalobce stran hodnocení důkazů a odkazuje na body 37 až 44 svého odůvodnění, kde hodnotil každý získaný důkaz jednotlivě a všechny zároveň v jejich vzájemné souvislosti, tedy nikoli selektivně, ale v souladu s § 8 odst. 1 d. ř.

14. Co se týče námitek procesních vad, neseznámení s výsledkem kontrolního zjištění a neumožnění nahlížení do vyhledávací části spisu, žalovaný trvá na tom, že postupoval zcela v souladu s daňovým řádem. Co se týče lhůty stanovené dle § 115 odst. 2 d. ř. má žalovaný za to, že se jedná o lhůtu procesně právní, s níž je spojen zánik práva a nelze ji prodloužit. Ve zmiňovaném rozhodnutí se Nejvyšší správní soud detailně charakterem lhůty a touto konkrétní otázkou nezabýval. Jednalo se o situaci, kdy nebylo vyčkáno ani na vyjádření daňového subjektu, což není tento případ. Žalobce měl možnost doplňovat své odvolání až do okamžiku rozhodnutí o něm, navíc ani neuvádí, jak by mohlo být nesprávným poučením zasaženo do jeho práv.
15. Žalovaný připouští procesní chybu vyslyšení Ing. D. R. při místním šetření, tu však napravit tím, že tento výslech nezahrnul do provedených důkazů. Následný návrh na provedení svědecké výpovědi této osoby z důvodu nadbytečnosti odmítl, což řádně zdůvodnil. Nedopustil se prejudikování obsahu výpovědi, přitom odkázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 8. 2011, č. j. 2 Afs 15/2011-80, dle něhož je oprávněn posoudit přínos navrženého důkazního prostředku - výslechu svědka. K tomu zdůvodnil, že navrhovaný svědek jako zaměstnanec Univerzity obrany, nemůže zodpovědět otázky týkající se obchodněprávních vztahů žalovaného a jeho dodavatele.
16. Závěrem žalovaný shrnul, že skutkový stav byl zjištěn procesně korektním způsobem a má oporu v provedeném dokazování. V rozhodnutí je jednoznačně srozumitelně uvedeno, na základě jakých důvodů dospěl k závěru, že žalobce neprokázal uplatnění nároku na odpočet daně z předmětného plnění v souladu s § 72 a 73 zákona o DPH. Navrhoval proto žalobu zamítnout.
17. V doplňujícím procesním podání ze dne 13. 11. 2020 žalovaný poukázal na novou judikaturu Nejvyššího správního soudu vážící se k otázce možnosti prodloužení lhůty stanovené podle § 115 odst. 2 daňového řádu. Žalovaný uvedl, že nesprávné poučení ohledně nemožnosti prodloužení této lhůty nepředstavuje podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které by mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé. Toto doplňující procesní podání soud zástupci žalobce před vydáním rozsudku již nezasílal, neboť kromě souhlasu s rozhodnutím o věci samé bez nařízení jednání toto podání obsahovalo pouze odkaz na aktuální judikaturu Nejvyššího správního soudu (viz obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 2. 2011, sp. zn. 2 Afs 62/2010).

IV. Replika žalobce

18. Žalobce namítá, že z předloženého daňového přiznání za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2015 jeho dodavatele vyplývá, že J. P. řádně přiznal daň na výstupu za poskytnuté plnění, přitom v rámci daňového řízení J. P. to nebylo nijak zpochybňováno. V žalobcově řízení je však nelogicky tvrzeno, že žádné plnění od J. P. nepřijal. Žalobce nenárokuje odpočet daně na vstupu pouze v souvislosti s daní na výstupu jeho dodavatele, tvrdí, že splnil veškeré podmínky pro uplatnění odpočtu a prokázal, že od dodavatele přijal zdanitelné plnění. Nelze, aby stát inkasoval daň dvakrát.
19. Dle žalobce je pro přenášení důkazního břemene stěžejní jím zmíněné rozhodnutí ze dne 9. 10. 2007, č. j. 9 Afs 81/2007-60, dle něž musí správce daně nejprve vyvrátit věrohodnost důkazních prostředků, což nikdy neučinil. Odmítá, že by rezignoval na vytvoření tzv. auditní stopy. Předložil důkazní prostředky popisující celý předmětný obchodní případ od jeho zahájení až do ukončení: smlouvu o dílo, protokol o předání místa realizace, předávací protokol potvrzující převzetí plnění poskytnutého J.P., extenzivní technickou dokumentaci a fotodokumentaci plnění, výpisy z účtu potvrzující uhrazení celé ceny za zdanitelné plnění, včetně daně z přidané hodnoty vyúčtované dodavatelem J. P. Správce daně dále provedl fyzickou kontrolu zařízení v místě instalace a poskytnutí předmětného plnění bylo potvrzeno obsahem svědeckých výpovědí. Žalobci není zřejmé, co dalšího měl konkrétně předložit, aby odstranil pochybnosti správce daně, ten mu na tyto jeho žádosti o instrukci neodpověděl. Ohledně hodnocení výpovědi svědka Ing. K. setrvává žalobce na tom, že byla hodnocena ve zřejmém rozporu s jejím obsahem, což plyne i z vyjádření žalovaného, že ji hodnotil v rámci celkového kontextu.
20. Správce daně nemůže daňovému subjektu bezdůvodně odepřít možnost nahlížet do vyhledávací části spisu (viz žalobcem dříve citovaný nález Ústavního soudu). Zásadním způsobem tím porušuje jeho procesní práva a znemožňuje mu tak vznášet relevantní námitky, jedná se o nerovné postavení. Co se týče vadného seznámení s výsledkem kontrolního zjištění a protizákonné poučení ohledně nemožnosti prodloužit nepřiměřenou lhůtu, setrval žalobce na své argumentaci uvedené v žalobě.
21. K námitce nepřípustného zpochybňování svědecké výpovědi poukazováním na doklady a skutečnosti, které zcela absentují ve spise, se žalovaný, vědom si svého zjevného pochybení, vůbec nevyjádřil. Rovněž k nevysvětlení neprovedení k důkazu faktur od společnosti JACOBS a s tím související nepřezkoumatelnosti rozhodnutí pro nedostatek důvodů se žalovaný nijak nevyjádřil.
22. Dle žalobce nelze svědeckou výpověď Ing. R. považovat za nadbytečnou. Plnění poskytnuté J. P. bylo součástí komplexního technologického projektu, na jehož realizaci se zásadním způsobem podílel doc. Ing. R. Nepochybně by tedy mohl poskytnout relevantní odpovědi na otázky ohledně tohoto, kdo v rámci předmětného projektu skutečně realizoval jednotlivé části plnění. Otázky obchodně právních vztahů přitom nejsou relevantní, ty byly objasněny již konkrétními smlouvami.

V. Posouzení věci krajským soudem

23. Žaloba byla podána včas [§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)], osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s. ř. s.)
a jedná se o žalobu přípustnou. Dle § 75 odst. 1, 2 s. ř. s. vycházel soud při přezkoumání

žalobou napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích uplatněných žalobních bodů, jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti, a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.

24. Vzhledem k tomu, že žalobce v podané žalobě uplatnil námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, krajský soud se nejprve zabýval otázkou, zda je napadené rozhodnutí způsobilé soudního přezkumu. Případná nepřezkoumatelnost správního rozhodnutí (ať už pro jeho nesrozumitelnost či pro nedostatek důvodů) je totiž vadou natolik závažnou, ke které krajský soud přihlíží i z úřední povinnosti (ex offio) a pro kterou by muselo být rozhodnutí žalovaného dle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. zrušeno.
25. Žalobce spatřoval nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů v nevysvětlení, proč nebyly provedeny žalobcem navrhované důkazy vztahující se k prokázání, že deklarovaný dodavatel přijal plnění od společnosti JACOBS. Soud této námitce nepřisvědčil, neboť z bodu 58 napadeného rozhodnutí je dostatečně seznatelné, z jakých důvodů žalovaný tyto důkazy neprovedl. Žalovaný situaci odůvodnil tím, že se jedná o doklady z roku 2012, místo k vytvoření předmětného plnění přitom bylo panu P. předáno až v roce 2015. Nelze proto mít za prokázané, zda se tyto důkazní prostředky vztahují právě k vytvoření onoho předmětného plnění a ne k jiným pracím prováděným na aerodynamickém tunelu v roce 2012, kdy se pan P. na výstavbě tunelu podílel. Navržené důkazní prostředky pak žalovaný hodnotil jako nezpůsobilé podat informaci o tom, zda předmětné plnění dodal žalobci právě pan P. Z uvedeného je tedy zřejmé, z jakého důvodu nebyly důkazy provedeny. Zda tento postup byl na místě a byl s ohledem na své zdůvodnění správný, je pak otázkou zákonnosti napadeného rozhodnutí, čímž se soud zabývá níže v tomto rozhodnutí.
26. Pro nyní posuzovanou věc je podstatné, zda žalobce unesl důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 3 d. ř., ve vztahu k tvrzení, že splnil podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně dle § 72 a § 73 zákona o DPH za měsíc květen 2015.
27. Podle § 72 odst. 1 zákona o DPH platí, že *nárok na odpočet daně má plátce, pokud přijaté zdanitelné plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti dodáním zboží nebo poskytnutím služby. Nárok na uplatnění odpočtu daně vzniká okamžikem, kdy nastaly skutečnosti zakládající povinnost tuto daň přiznat*. Tedy dnem, kterým vznikla povinnost přiznat daň na výstupu.
28. Dále pak ust. § 73 zákona DPH upravuje podmínky uplatnění nároku na odpočet daně. *Dle něj plátce nárok na odpočet daně prokazuje daňovým dokladem, který vůči němu uplatnil jiný plátce povinný k dani*. Zdanitelné plnění tedy musí být fakticky dodáno jiným plátcem daně uvedeným na dokladu.
29. Předmětem sporu v dané věci je, zda žalobce vyvrátil pochybnosti žalovaného ohledně přijetí zdanitelného plnění od deklarovaného dodavatele (J. P.), tedy unesl důkazní břemeno ve vztahu k prokázání splnění podmínek na odpočet daně.
30. Soud předesílá, že žalovaným v napadeném rozhodnutí citovaná judikatura odpovídá dosavadnímu náhledu na splnění podmínek pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty (je např. stručně vyjádřen v odst. 28 usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 3. 2020, č. j. 1 Afs 334/2017-54).

31. Obecně k otázce rozložení důkazního břemene v daňovém řízení se opakovaně vyjádřil Nejvyšší správní soud. Ustáleně přitom judikuje, že daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, nese tedy břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Daňový subjekt má povinnost prokazovat k výzvě správce daně jen ty skutečnosti, které sám tvrdí (nález Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95). Svá tvrzení prokazuje především svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu 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 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009-83, či ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010-124). Ani existence dokladů (byť i formálně bezvadných) sama o sobě zpravidla ještě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, uskutečnila na dokladech deklarovaným způsobem (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2006, č. j. 7 Afs 132/2004-99, ze dne 31. 12. 2008, č. j. 8 Afs 54/2008-68). Správce daně může vyjádřit důvodné pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti dokladů zachycených v účetnictví, či jiných povinných záznamů. V tomto ohledu jej však tíží důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) d. ř. ve vztahu k prokázání důvodnosti těchto pochyb. Správce daně pak není povinen prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Správce daně proto musí identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě lze mít pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti účetnictví (srovnej již shora zmiňované rozsudky č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. j. 9 Afs 30/2008-86, č. j. 1 Afs 39/2010-124, či nález Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02). Daňový subjekt pak bude sporné skutečnosti zpravidla prokazovat jinými důkazními prostředky (opět srovnej již výše uvedené rozsudky č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. j. 9 Afs 30/2008-86, shodně však též např. rozsudek ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-73, nebo rozsudek ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008-100).
32. V projednávané věci správce daně vyhodnotil uplatněný odpočet DPH ve výši 2 563 050 Kč jako neprokázaný, neboť žalobce nevyvrátil pochybnosti správce daně a neměl neprokázat přijetí zdanitelného plnění od dodavatele označeného na předložených dokladech (tzn. pana J. P.).
33. Žalobce ve vztahu k nároku na odpočet DPH za přijaté zdanitelné plnění primárně splnil svou důkazní povinnost fakturou č. 2015003 od J. P., dále pak vystavenou fakturou č. 010150047 pro odběratele VISITECH a.s., smlouvou o dílo, předávacím protokolem včetně připojení komplexního bokorysu a půdorysu, 3D pohledem a návrhem realizace polohovacího zařízení sondy. Na základě nesrovnalostí a chybějících údajů v předložených listinách spolu v kombinaci s listinami předloženými panem J. P. vznikly správci daně pochybnosti o věrohodnosti a správnosti přijetí zdanitelného plnění, které správce daně ve výzvě ze dne 3. 5. 2016 (A9) adresované žalovanému vylicil a vyzval jej k předložení dalších důkazů (kdo provedl dodávku a jak, jakým způsobem). Krajský soud má za to, že tím žalovaný splnil požadavky na něj kladené a došlo k přenosu důkazního břemene na zpět na daňový subjekt, který byl povinen tvrzené skutečnosti prokázat dalšími důkazními prostředky. Soud tedy námitce o nepřenesení důkazního břemene a nezpochybnění věrohodnosti a průkaznosti předložených důkazů v této části daňového řízení nepřisvědčil.
34. Soud nepřisvědčil ani námitce neseznámení s výsledkem kontrolního zjištění a vadného projednání zprávy o daňové kontrole. Podle § 88 odst. 2 a 3 d. ř. *správce daně seznámí*

daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření. Na žádost daňového subjektu stanoví správce daně přiměřenou lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění. Nedojde-li na základě tohoto vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhnout jeho další doplnění. Smyslem citovaného ustanovení je zabránit účelovému oddalování projednání zprávy o daňové kontrole a opakovaným doplňováním kontrolních zjištění správce daně. Podá-li daňový subjekt vyjádření s návrhem na doplnění výsledku kontrolního zjištění, jako tomu bylo v tomto případě, může být prováděno dokazování. Pokud i poté správce daně na svém kontrolním zjištění setrvá, není na místě poskytovat další seznámení (jelikož nedošlo k jeho změně) a nelze navrhnout další doplnění kontrolních zjištění, tento prostor již daňový subjekt jednou měl, nebyl-li schopen navrhnout důkazy, které by vedly ke změně kontrolních zjištění, jde to k jeho tíži. Jedná se tedy o určitou koncentraci kontrolního postupu ve vztahu k doplňování kontrolních zjištění. Pouze dojde-li ke změně kontrolního zjištění, vyzve správce daně daňový subjekt k dalšímu vyjádření ke změněnému kontrolnímu zjištění (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 8. 2015, č. j. 5 Afs 68/2016-25). V daném případě správce daně řádně seznámil žalobce s výsledkem kontrolního zjištění dne 30. 6. 2019 a poskytl mu lhůtu pro vyjádření a navrhování dalších důkazů. Správce daně postupoval správně, když po seznámení a vyjádření prováděl nejen žalobcem navržené důkazy, ale i další potřebné důkazy k ověření tvrzení pana J. P. týkající se jeho subdodavatelů. Na základě nich však nedospěl ke změně názoru a na svém kontrolním zjištění setrval, proto již nebylo jeho povinností seznamovat žalobce s výsledkem kontrolního zjištění, jelikož k jeho změně nedošlo. O tom, jaké důkazy byly provedeny a jak byly vyhodnoceny, jej řádně informoval při projednání zprávy o daňové kontrole (viz zpráva o daňové kontrole ze dne 1. 3. 2017), v důsledku toho nemohl být žalobce zkrácen na svých právech. Krajský soud proto v tomto postupu správce daně pochybení neshledal. Kromě toho lze poznamenat, že i pokud dojde k porušení procesních pravidel při projednání zprávy o daňové kontrole, nemá to zpravidla vliv na zákonnost rozhodnutí (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2017, č. j. 1 Afs 151/2016-39).

35. Nutno dodat, že tímto nebylo žalobci zabráněno v dalším vyjadřování a v navrhování dalších důkazů v navazujícím odvolacím řízení, což žalobce také učinil. Co se týče provedení výslechů svědků až v odvolacím řízení, soud souhlasí s žalobcem a dává mu za pravdu, že k tomu mělo dojít již v rámci provádění daňové kontroly. Lze totiž předpokládat, že zejména výslech tvrzeného dodavatele J. P., k němuž se tyto pochybnosti vážou, může být v dané věci relevantní a mít přínos pro objasnění věci. Správce daně k němu i přes návrh žalobce nejprve nepřistoupil. Vzhledem k tomu, že řízení před prvostupňovým a odvolacím orgánem spolu tvoří jeden celek, došlo však výsledkem výslechů svědků v rámci odvolacího řízení k nápravě. Skutečnost, že svědci byli vyslechnuti až v odvolacím řízení, proto není způsobilá učinit napadené rozhodnutí nezákonným.
36. Jak již bylo výše uvedeno, ne všechny procesní chyby jsou způsobilé ovlivnit zákonnost rozhodnutí. Nicméně v případě neumožnění nahlížení do vyhledávací části spisu má krajský soud za to, že ani nelze hovořit o pochybení. Obecně lze přisvědčit žalobci, že v určitých situacích je možné v duchu nálezu Ústavního soudu ze dne 20. 11. 2016, sp. zn. IV. ÚS 360/05, připustit i nahlížení do vyhledávací části spisu. Je tomu tak v případech, kdy by se rozhodnutí správce daně opíralo o podklady (skutečnosti) obsažené v této části.

Odepřením nahlížení by totiž byl daňový subjekt krácen na svých právech faktickým znemožněním vznášet relevantní námitky (či navrhopat důkazy). K tomu však v předmětném řízení nedošlo. Jak vyplývá z obsahu správního spisu veškeré písemnosti z vyhledávací části, které správce daně použil jako podklady pro rozhodování, byly přeraženy do části kontrolní. Bylo tak učiněno úředními záznamy ze dne 3. 5. 2016 (A8) a ze dne 8. 2. 2017 (A25). Ze správního spisu dále vyplývá, že žalobce v průběhu řízení do kontrolní části několikrát nahlížel, a to i po tomto přeražení písemností. Žalobce tedy měl možnost seznámit se se všemi těmito podklady. Správce daně tak postupoval v souladu s § 65 a 66 d. ř.

37. K námitce žalobce týkající se porušení principu daňové neutrality a dvojitému inkasování ze strany státu krajský soud uvádí následující. Cílem systému odpočtů DPH především je, aby byly podnikatelské subjekty zbaveny zátěže DPH, která je splatná nebo byla odvedena v rámci jejich ekonomické činnosti. Tento systém zajišťuje realizaci základního principu tohoto druhu zdanění, tj. princip daňové neutrality. Registrovaní plátcí této daně jsou povinni zaplatit daň na výstupu, nicméně za splnění zákonných podmínek si mohou nárokovat odpočet daně na vstupu. Institut odpočtu daně na vstupu tedy zjednodušeně řečeno plátcí umožňuje získat zpět od státu daň, kterou jinému plátcí (dodavateli) zaplatil v rámci ceny pořizovací jakožto daň na vstupu (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2011, č. j. 2 Afs 83/2010-68). Nárok na odpočet daně na vstupu tedy lze přiznat pouze za splnění podmínek § 72 a 73 zákona o DPH. Není-li tomu tak, neuznání nároku na odpočet daně není porušením principu daňové neutrality. Správce daně v případě žalobce dospěl k závěru, že podmínky splněny nebyly. O porušení principu daňové neutrality je možno hovořit v případě prokázání splnění podmínek na odpočet.
38. Právě s ohledem na posuzování splnění podmínek pro odpočet daně žalovaný dříve než přistoupil k samotnému posuzování, nejprve v části III. odůvodnění napadeného rozhodnutí nastínil právní základ dané věci podepřený o řadu rozhodnutí Nejvyššího správního soudu a o nálezy Ústavního soudu. Proti tomuto brojil žalobce, který zde citovanou judikaturu považoval za zcela nepřiléhavou k jeho věci. Dle krajského soudu je tato námitka nedůvodná. Je možné za účelem uchopení věci nejprve uvést rozhodná ustanovení předpisů vztahujících se k danému případu. Ne vždy je ale znění předpisů dostačující. Vodítko k tomu, jak tato ustanovení vykládat představuje právě judikatura. Ta pomáhá vyplnit též tzv. mezery v právu, které nejsou samotnými předpisy přímo řešeny, a poskytuje odpověď na otázky, jak dané situace řešit. Nejinak tomu je v daňovém právu. Zvláště podmínky přenosu důkazního břemene v daňovém řízení a uplatnění nároku na odpočet daně jsou judikatorně bohatě řešeny, což má význam na aplikační praxi. Část III. odůvodnění napadeného rozhodnutí tedy popisuje obecný právní rámec, ze kterého žalovaný vychází a jehož optikou na danou situaci nahlížel. K aplikaci na skutkový stav dochází až poté v části IV. odůvodnění. Proto například citací judikatury, že daňový doklad k prokázání poskytnutí plnění nestačí, žalovaný netvrdil, že by snad žalobce předložil jen daňový doklad, neboť sám dále v části IV. odůvodnění rozepisuje další žalobcem předložené dokumenty. Z uvedené citace plyne pouze obecný závěr, že je v dané věci k prokázání tvrzení potřeba předložit i řadu dalších důkazů.
39. Je povinností správce daně v průběhu řízení řádně vysvětlit, proč jeho pochybnosti i po předložení všech dalších důkazů přetrvávají a z jakého důvodu nejsou tyto další důkazní prostředky schopny potvrdit, že plnění bylo přijato od deklarovaného dodavatele J. P. Důkazní břemeno pak přechází zpět na žalobce, který je povinen tvrzené skutečnosti

prokázat zpravidla dalšími důkazními prostředky. K tomu nutno poznamenat, že nelze přisvědčit žalobci, že by žalovaný měl povinnost uvést, jaké konkrétní důkazy, po něm požaduje předložit. Má ho poučit, v čem spatřuje pochybnosti, tedy vyvrátit průkaznost a věrohodnost předložených důkazních prostředků, dále je již na žalobci, aby pochybnosti rozptýlil a pravdivost svých tvrzení prokázal dalšími důkazy. Otázkou ale zůstává, zda žalovaný unesl své důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) d. ř. i v dalších fázích řízení, nejen na počátku. Krajský soud dospěl k závěru, že nikoliv (viz níže). Toto zjištění úzce souvisí s hodnocením důkazů a je tím ovlivněno.

40. Podle ust. § 8 odst. 1 d. ř. platí, že správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.
41. Otázkou hodnocení důkazů se zabýval opakovaně Nejvyšší správní soud; např. v rozsudku ze dne 28. 7. 2008, č. j. 5 Afs 5/2008-75, konstatoval: „Zásadu volného hodnocení důkazů nelze vykládat tak, že by závěry správce daně o skutkové stránce věci mohly být výsledkem libovůle. Takové závěry musí naopak vyplynout z racionálního myšlenkového procesu odpovídajícího požadavkům formální logiky, v jehož rámci bude důkladně posouzen každý z provedených důkazů jednotlivě a zároveň budou veškeré tyto důkazy posouzeny v jejich vzájemné souvislosti. Tato úvaha musí být v konečném rozhodnutí v daňovém řízení přezkoumatelným způsobem vyjádřena a plně podléhá kognici správních soudů. (...) Ani poslední věta § 31 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, podle níž provedené důkazní řízení osvědčí, které z předložených důkazních prostředků se staly skutečně důkazem, neposkytuje správci daně oprávnění k tomu, aby některé předložené důkazy svévolně ze své úvahy vyloučil a přihlížel pouze k některým, které si sám zvolí.“
42. V dané věci žalovaný hodnotil v rozhodnutí uvedené důkazy zvlášť a vyjádřil své pochybnosti, které mu v souvislosti s nimi vznikly, když např. u smlouvy o dílo uvedl, že neobsahuje místo zhotovení, předání a umístění díla, nebyly předloženy záruční listy, návody k obsluze, aj. Kniha přijatých faktur prokazuje pouze přijetí faktury od pana Pechy, nikoliv faktické přijetí plnění. Stejně tak výpis z bankovního účtu osvědčuje pouze úhradu mezi těmito subjekty, nikoliv poskytnutí zdanitelného plnění panem P. Zpochybnil tvrzení pana P. ohledně subdodavatelů MILOS s.r.o., HIWIN s.r.o. a Trefal, spol. s r. o. obsažené v jeho přípisu ze dne 12. 10. 2016, jelikož dotazováním u subdodavatelů a z předložených faktur zjistil, že tito s ním spolupracovali až po uskutečnění zdanitelného plnění. U později předložené projektové dokumentace konstrukčního řešení měřicí sekce aerodynamického tunelu a dalších technických dokumentů poukazoval na nepropojení s projektem, jelikož dokumenty neobsahují konkrétní specifikaci projektu, chybí tak vazba ke konkrétnímu plnění, časové určení, a autentizace podpisem. U návrhu a realizace modelu polohovacího zařízení sondy v AT upozorňoval na text psaný ve slovenštině, ačkoliv jako autor je uveden pan P. s českou národností. K tomu uzavřel, že z důkazů vyplynulo, že pan P. byl součástí výstavby aerodynamického tunelu v roce 2012 a že se na stavbě pohyboval (od dubna 2015 je místopředseda spolku ENERGOGLASTR, který je vlastníkem tunelu a konečným odběratelem předmětného plnění), ale nebylo prokázáno, že by toto plnění bylo dodáno žalovanému. Z výpovědi Ing. K. zjistil osobní účast na stavbě, nikoliv fakt, že předmětné plnění uskutečnil a dodal opravdu pan P. Výpověď pana P. vyhodnotil z důvodů značných rozporů jako nevěrohodnou.

43. Povinností správního orgánu je sice hodnotit každý důkaz jednotlivě, ale též zhodnotit všechny předložené či získané dokumenty včetně výpovědí svědků v jejich vzájemné souvislosti. Dle krajského soudu právě toto žalovaný učinil nedostatečným způsobem.
44. V rámci žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného je v odst. 25 uvedeno, že žalovaný nepopírá, že „předmětné plnění fakticky existovalo“. Důležitou otázkou při hodnocení této věci je, co bylo vlastně předmětem plnění p. P. žalobci. V samotné smlouvě o dílo je v čl. 2.2 uvedeno, že předmětem smlouvy je plnění části zakázky „dodávka komplexního systému měření pro cirkulační aerodynamický tunel“ v rozsahu specifikovaném v této smlouvě a jejích přílohách. V příloze č. 1 ke smlouvě je pak uvedeno jako podsoubory díla následující: „Realizace projektové dokumentace finálního zařízení včetně 3D vizualizace některých konstrukčních prvků“, „Ověření správnosti navrhovaného konstrukčního řešení prostřednictvím zhotoveného modelu konstrukce pro silová měření“ a „Provádění kontrolních silových měření“. Z takto označeného předmětu díla není jednoznačně patrné, zda ověření správnosti navrhovaného konstrukčního řešení má být dosaženo prostřednictvím např. již dříve zhotoveného modelu konstrukce pro silová měření či zda předmětem plnění bylo i zhotovení modelu konstrukce pro silová měření. V předávacím protokolu k dané smlouvě ze dne 22. 5. 2015 je pak k tomu uvedeno, že zhotovitel ověřil správnost navrhovaného konstrukčního řešení prostřednictvím zhotoveného modelu konstrukce pro silová měření.
45. Zástupce žalobce v rámci zahájení daňové kontroly do protokolu dne 12. 8. 2015 uvedl, že předmětem ekonomické činnosti žalobce v kontrolovaném zdaňovacím období byla subdodávka při realizaci aerodynamického tunelu v části modelu a technického řízení. V předávacím protokolu sepsaném žalobcem jako zhotovitelem a objednatelem akciovou společností Visitech dne 25. 5. 2015 je k této problematice shodně uvedeno jako v předávacím protokolu sepsaném žalobcem a p. P. tedy, že zhotovitel ověřil správnost navrhovaného konstrukčního řešení prostřednictvím zhotoveného modelu konstrukce pro silová měření (ani zde není jasné, zda součástí plnění bylo zhotovení modelu konstrukce pro silová měření, či zda takový model byl již dříve v minulosti zhotoven a byl pouze pro ověření navrhovaného konstrukčního řešení použit). Žalobce ve svém vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění v rámci daňové kontroly a v návrhu na doplnění důkazů ze dne 2. 8. 2016 uvedl, že na místě plnění je dosud umístěna i měřicí sekce funkčního modelu aerodynamického tunelu vytvořená J. P. v rámci plnění smlouvy o dílo. Ani z tohoto vyjádření jednoznačně nevyplývá, zda samotný model aerodynamického tunelu měl vytvořit J. P. či zda měl vytvořit pouze jeho měřicí sekci. Není ani zřejmé, zda pojem „model konstrukce pro silová měření“ je totožný s pojmem „měřicí sekce funkčního modelu aerodynamického tunelu“. Ve vyjádření ze dne 12. 10. 2016 J. P. uvedl, že předmětem smlouvy bylo řešení souboru konstrukcí určených pro silová měření v aerodynamickém tunelu, zejména vypracování projektové dokumentace, vč. 3D vizualizace některých konstrukčních prvků, ověření správnosti navrhovaných konstrukčních řešení, vč. zhotovení modelu konstrukce pro silová měření a provedení kontrolních měření na modelu zařízení. K tomu dále ve svém vyjádření doplnil, že konstrukční prvky na zhotovení funkčního modelu mu na základě uzavřených objednávek dodaly společnosti MILOS, s.r.o., HIWIN, s.r.o. a TREFAL, s.r.o.; čidla k provedení konstrukčního měření dodala společnost aerodynamics s.r.o. a na drobných montážních pracech spolupracoval žalobce. V rámci svého výsledku pak p. J. P. uvedl, že dílem ve smyslu předmětné smlouvy měla být projektová dokumentace vč. 3D vizualizací a

provedení kontrolních měření na modelu projektovaného zařízení včetně jeho výroby. Ve své výpovědi dále uvedl, že od poloviny února do konce května 2015 byla provedena finální verze projektové dokumentace, 3D vizualizace a veškeré podklady pro výstavbu měřicí sekce aerodynamického tunelu, ovšem samotný model měřicí sekce aerodynamického tunelu vznikl od podzimu roku 2012, přibližně rok a půl, přičemž realizace tohoto modelového zařízení vznikla na základě technických a datových podkladů zakoupených od americké společnosti JACOBS, fyzická výstavba byla realizována společností Morn, s.r.o., která provedla i základní ověřovací měření funkčnosti; na vývoji a výstavbě tohoto modelového zařízení se taktéž spolupodílela společnost aerodynamics, s.r.o. při součinnosti s odborníky ze společnosti JACOBS, jež prováděli kontrolu a vyhodnocování výsledků naměřených dat společnosti Morn, s.r.o.

46. Z uvedeného výsledku není možné postavit najisto, zda svědkem použitý výraz „model měřicí sekce aerodynamického tunelu“ je totožný s pojmem „model konstrukce pro silová měření“ použitý ve shora citované smlouvě, v předávacích protokolech a ve vyjádření svědka ze dne 12. 10. 2016. Soud připomíná, že v tomto vyjádření svědek uvedl, že konstrukční prvky na zhotovení funkčního modelu mu měly dodat společnosti MILOS, s.r.o., HIWIN, s.r.o. a TREFAL, s.r.o., přičemž mělo jít o model zhotovený na základě smlouvy ze dne 18. 2. 2015. Výslech uvedeného svědka správce daně nevyužil k upřesnění zjištěných rozporů, jak co se týká předmětu díla, svědkem použitých pojmů a otázky, co vlastně bylo předmětem smlouvy z r. 2015, uzavřené mezi svědkem a žalobcem a pokud jejím předmětem bylo i samotné zhotovení modelu konstrukce pro silová měření, tedy nejenom ověření správnosti navrhovaného konstrukčního řešení prostřednictvím již dříve zhotoveného modelu konstrukce pro silová měření, zda se tento model konstrukce pro silová měření shoduje s „modelem měřicí sekce AT“, o němž svědek vypovídal, že měly vznikat od podzimu r. 2012, přibližně rok a půl, a to za subdodávek ze strany společností JACOBS, Morn a aerodynamics (nikoliv MILOS, HIWIN a TREFAL). Vůči výpovědi svědka P. vznesl žalovaný v rámci jejího hodnocení výhrady (zejména v odst. 33 a 34 napadeného odvolacího rozhodnutí), ovšem v rámci tohoto výsledku svědek nebyl dostatečně dotazován ohledně skutečného předmětu smlouvy o dílo (jak je shora uvedeno) a svědkovi nebyla dána možnost reagovat na pochybnosti, jenž měl správce daně vůči jeho výpovědi a které byly uvedeny až v rámci hodnocení výpovědi svědka v rámci odvolacího rozhodnutí. Pokud by „model konstrukce pro silová měření“ měl odpovídat „modelu měřicí sekce aerodynamického tunelu“, pak svědek např. nebyl dotazován, z jakého důvodu tento model měl vzniknout před uzavřením smlouvy o dílo a proč by předmětem takové smlouvy mělo být zhotovení již dříve zhotoveného modelu. Aniž by správce daně poskytl svědkovi možnost reagovat na výhrady vůči jeho výpovědi, dospěl k závěru, že výpověď svědka je nevěrohodná.
47. Výslech svědka Ing. J. K. byl proveden v rámci doplnění odvolacího řízení. Zástupce spolku ENERGOKLASTR potvrdil, že subdodavatelem společnosti žalobce byl J. P., který uskutečnil předmětné plnění. Svědek vypověděl, že p. P. prováděl technické a mechanické věci (návrhy), přičemž činní byli rovněž zaměstnanci žalobce. Komplexní systém měření poté spolek ENERGOKLASTR převzal. Při předávání byl p. P. přítomen. Co ale bylo přesně předáváno z výsledku svědka patrné není.
48. Jak vyplývá z vyjádření žalobce i z výsledku p. P. a p. K., výstavba aerodynamického tunelu vč. dodávky zařízení, jež jsou jeho součástí, je unikátní náročnou činností, přičemž i vzhledem k této skutečnosti je třeba pečlivě zjistit jak vůli smluvních stran ve shora

naznačeném rozsahu, tak i další rozhodné skutečnosti pro posouzení smlouvy a předmětu plnění. Podle ust. § 8 odst. 3 daňového řádu platí, že správce daně vychází ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní (v tomto směru je třeba posoudit samotnou smlouvu o dílo, zejména její předmět; v rámci rekodifikace civilního práva zákonem č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, došlo k významné změně pravidel interpretace právního jednání. Nový občanský zákoník se odklonil od formální stránky interpretace a za stezejší pro výklad právního jednání považuje zjištění skutečného úmyslu zúčastněných stran).

49. Uvedené vady je třeba napravit, přičemž je na zvážení, zda se tak stane prostřednictvím doplňujícího výsledku svědka p. P. či prováděním dalších důkazů. Při jejich hodnocení, jenž musí být provedeno jednotlivě, avšak i ve vzájemné souvislosti, je třeba též vyhodnotit například, zda výpověď svědka o povaze díla je způsobilá podpořit tvrzení žalobce, že záruční listy, návody k obsluze atd. jsou s ohledem na specifika díla bezpředmětné, a proto nebyly požadovány. Zda výpověď svědka, že dokument, návrh a realizace modelu polohovacího zařízení sondy v aerodynamickém tunelu zpracovával Slovák pracující pro společnost Morn, která je jeho subdodavatelem, je způsobilá odstranit pochybnosti ohledně textu psaného ve slovenštině. Dále je třeba zvážit, zda komplexní předložení projektové dokumentace a dalších technických dokumentů (např. kontrolní silová měření) v souvislosti se smlouvou o dílo, předávacím protokolem, je i přes chybějící dílčí údaje s ohledem na specifičnost díla schopno prokázat vazbu na předmětné zdanitelné plnění. Dále je třeba zvážit, zda faktura a prokázaná úhrada za cenu díla doložená výpisy z bankovního účtu je v kombinaci s tvrzením svědka, že předmětné plnění dodal žalobci (a dalšími důkazy), toto schopna osvědčit. Dále je třeba též řádně vyhodnotit ve vzájemných souvislostech další dosud provedené či nově provedené důkazy, vč. výpovědi svědka Ing. K., neboť ta je hodnocena spíše jednotlivě, nikoliv v souhrnu s dalšími důkazy.
50. Krajský soud dále podotýká, že u společnosti aerodynamics s.r.o. žalovaný uzavřel, že v rámci daňového řízení u tohoto subjektu nebyly předloženy žádné faktury týkající se rozhodného období, u společnosti MORN, spol. s r.o. uvedl, že v daňovém přiznání za období říjen až prosinec 2012, tedy v období, kdy vystavila faktury panu P., nevykazuje tak vysoká uskutečněná plnění, jaká jsou deklarovaná ve svědkem předložených fakturách. Pro tyto závěry pak ve spise neexistují žádné podklady, jako např. zmíněné daňové přiznání společnosti MORN, spol. s r.o., atd.
51. V rámci žaloby žalobce rovněž namítal, že prokázal přijetí zdanitelného plnění od J. P. celou řadou důkazních prostředků, které předložil, resp. navrhl jejich provedení. Žalobce namítal, že pokud žalovaný měl pochybnosti, zda předmětné plnění poskytl J. P., měl provést další dokazování, což neučinil a rezignoval tak na splnění své povinnosti dbát, aby rozhodné skutečnosti pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji. K této námitce soud uvádí, že v rámci žalobou napadeného rozhodnutí nebyly zmiňovány ani hodnoceny důkazní návrhy vznesené žalobcem jak v rámci prvostupňového řízení, tak v rámci odvolacího řízení. Jedná se o návrh žalobce na výslech svědka J. M., člena představenstva ENERGOKLASTRU, odborné (znalecké) posouzení věcné a časové souvislosti plnění pro žalobce a pro ENERGOKLASTR, výpis z účtu společnosti aerodynamics a vyjádření společnosti JACOBS. Z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že situace, kdy správní orgán neprovede navržený důkaz, aniž by svůj postup zdůvodnil, je závažnou vadou vedoucí k nepřezkoumatelnosti správního rozhodnutí pro

nedostatek důvodů ve smyslu ust. § 76 odst. 1 písm. a) s.ř.s. (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2018, č. j. 9 Afs 56/2017-103). Z judikatury Nejvyššího správního soudu dále vyplývá, že pokud v daňovém řízení nedošlo k řádnému provedení a hodnocení všech navržených důkazů, nemůže se soud věcně zabývat námitkami mířícími do chybného hodnocení důkazů; posouzení takové otázky by bylo předčasné. Ve vztahu k hodnocení důkazů je nutno zdůraznit povinnost hodnotit důkazy jednotlivě, ale též v jejich vzájemné souvislosti. Krajský soud na to podotýká, že žalobcem navržené shora uvedené důkazní prostředky nelze označit a priori za zcela jistě neumožňující pomoci unést žalobci jeho důkazní břemeno. Za uvedeného stavu je nutno konstatovat, že tato vada znamená vadu řízení, pro niž je třeba napadené rozhodnutí žalovaného zrušit.

52. Žalobce v rámci žalobních tvrzení také namítal, že ačkoliv mu bylo ze strany správních orgánů vytýkáno, že neunesl na něm spočívající důkazní břemeno, nebyl proveden výslech svědka doc. Ing. D. R. K navržené výpovědi svědka se v bodě 59 odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí žalovaný vyjádřil tak, že svědecká výpověď nebyla provedena, neboť jí považuje za nadbytečnou, jelikož doc. Ing. R. je zaměstnancem Univerzity obrany a aerodynamický tunel pouze užívá k výzkumu, a proto nemůže zodpovědět relevantní otázky ohledně obchodně právních vztahů ve společnostech, které se zúčastnily obchodu s předmětným plněním. Navržený svědek by sice mohl potvrdit faktický pohyb pana P. při stavbě aerodynamického tunelu, ale pan P. figuroval jak ve spolku ENERGOKLASTR tak ve společnosti aerodynamics a odvolací orgán si je sám vědom skutečnosti, že se na stavbě pohyboval. Žalobní námitka, týkající se nesprávného postupu při odmítnutí tohoto důkazního návrhu (žalobce jej výslovně navrhoval v rámci odvolacího řízení) je důvodná. Jak vyplývá z konstantní judikatury soudů rozhodujících ve správním soudnictví, správce daně nemusí provést všechny důkazy navrhované daňovým subjektem, ovšem pouze v případě, pokud jsou pro projednání věci zcela bezvýznamné a nerozhodné anebo jestliže jejich prostřednictvím nepochybně nemohou být rozhodné skutečnosti vůbec prokázány. Odmítnutí provedení důkazu může být též zdůvodněno jeho nadbytečností, a to tehdy, byla-li již skutečnost, která má být dokazována, v dosavadním řízení bez důvodných pochybností postavena najisto (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2008, sp. zn. 8 Afs 81/2007 a ze dne ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004-89). Pokud tyto podmínky nejsou splněny, je správce daně povinen navržené důkazy provést, neboť vychází-li ze závěru, že daňový subjekt neunesl své důkazní břemeno (jako je tomu i v nyní projednávané věci), musí nejprve provést veškeré relevantní důkazy, které daňový subjekt navrhl, přičemž platí, že správce daně nemůže předem odmítnout provedení důkazů s tím, že by nemohly přinést prokázání tvrzených skutečností, neboť by takto hodnotil důkaz, aniž by ho vůbec provedl. Žalovaný se tím dopustil v podstatě předjímání, o čem má a nemá svědek vědomost. Za uvedeného stavu je nesprávné hodnocení, že by nemělo být pravděpodobné, že by žalobcem navržený svědek nemohl poskytnout relevantní poznatky v dané věci, neboť správní orgán nemůže předem hodnotit pravdivost a věrohodnost důkazů, aniž by je vůbec provedl (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 6. 2020, č. j. 5 Afs 114/2019-28). Neprovedení navrženého výslechu svědka je proto nesprávné. Vysvětlení podaná v rámci místních šetření nelze podle § 79 odst. 3 daňového řádu použít v rozhodnutí jako podklad pro zjištění skutkového stavu. Vyjadřujícím se osobám totiž daňový subjekt nemůže klást dotazy a rovněž tyto osoby nejsou poučeny způsobem, jakým to procesní předpisy při výslechu svědků požadují (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 3. 2018, č. j. 5 Afs 62/2017-31, nebo ze dne 3. 4. 2014, č. j. 9 Afs 95/2012-37).

53. Soud dále uvádí, že nesouhlasí s žalovaným, že by lhůtu dle § 115 d. ř. nebylo možné prodloužit. Jak žalobce správně upozorňuje, výkladem § 115 d. ř. se zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 22. 3. 2017, č. j. 1 Afs 321/2016-31. V něm nejprve vysvětlil rozdíl mezi lhůtami zákonnými a správcovskými a dospěl k závěru, že se v případě lhůty dle § 115 d. ř. nejedná o lhůtu zákonnou, ale o lhůtu správcovskou, kterou lze prodloužit. Zmínil, že novelou daňového řádu provedenou zákonem č. 30/2011 Sb. došlo v § 115 odst. 3 ke změně, dle novelizovaného znění nic nebrání možnosti lhůtu dle § 115 odst. 2 prodloužit za podmínek obecného ustanovení § 36 d. ř. Nejvyšší správní soud výslovně odmítl argumentaci, že uplynutím předmětné lhůty dochází k zániku práva vyjádřit se k hodnocení důkazů odvolacím orgánem. Uzavřel, že úprava obsažená v § 36 odst. 5 d. ř. se vztahuje na uplynutí lhůty, v důsledku čehož dochází k zániku hmotného práva. V případě lhůty pro uplatnění procesního práva (např. lhůta pro vyjádření se k podkladům) se § 36 odst. 5 neuplatní a takovou lhůtu prodloužit lze. Názor, že citovanou lhůtu lze v souladu se zákonem prodloužit, zopakoval Nejvyšší správní soud v žalovaném poukazovaném rozsudku ze dne 15. 7. 2020, č. j. 3 Afs 80/2019 – 126. Skutečnost, že žalovaný poskytl žalobci chybné poučení ohledně lhůty dle § 115 d. ř., tak sice způsobuje vadu řízení, ovšem takovou, která v daném případě nemůže mít sama vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Žalovanému byl po seznámení se zjištěnými skutečnostmi v rámci odvolacího řízení dán prostor k vyjádření se, což učinil svým podáním ze dne 18. 7. 2018. Jeho právo vyjádřit se tak nebylo nijak dotčeno. Kromě toho ani sám žalobce nijak nevysvětlil, jakým způsobem by špatné poučení mělo zasahovat do jeho práv. Co se týče délky lhůty 10 dnů z maximálních 15 dnů, tu soud vzhledem ke skutečnosti, že šlo o seznámení s protokoly o provedených svědeckých výpovědích, kterým byl žalobce přítomen a měl tudíž tyto protokoly k dispozici, a že nedošlo ke změně právního názoru vyjádřeného ve zprávě o daňové kontrole, shledal jako zcela přiměřenou okolnostem případu.
54. Krajský soud poznamenává, že nyní projednávaná věc se v podstatných rysech odlišuje od problematiky projednávané v současné době rozšířeným senátem Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 1 Afs 334/2017. Rozšířenému senátu náleží rozhodnout, zda je dostatečným důvodem pro nepřiznání nároku na odpočet DPH neprokázání, že zdanitelné plnění bylo poskytnuto konkrétním dodavatelem, aniž by bylo zároveň prokázáno, že předmětné plnění bylo součástí podvodu na dani, o kterém osoba uplatňující nárok na odpočet daně věděla nebo vědět mohla. Judikatura použitá v dané věci žalovaným i uvedená v rámci hodnocení věci krajským soudem vychází z dosavadního náhledu na otázku možnosti přiznání nároku na odpočet DPH (viz např. odst. 28 usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 3. 2020, č. j. 1 Afs 334/2017-54). V nyní projednávané věci však jde především o zjištění, co přesně bylo předmětem plnění, co si smluvní strany (žalobce a p. P.) ujednali a zda vyjádření jejich vůle obsažené ve smlouvě o dílo odpovídá skutečnosti, zda šlo o smlouvu o dílo, záležející ve zhotovení dosud neexistující určité věci či zda šlo o kombinaci např. smlouvy kupní a smlouvy o dílo s tím, že určité plnění již na straně p. P. existovalo a bylo žalobcem zakoupeno či zda šlo o smlouvu o dílo, které již bylo rozpracováno a šlo tedy o jeho dokončení či zda se jednalo o jiný případ. V této souvislosti bude třeba zjistit vůli smluvních stran. Správce daně i žalovaný totiž vychází z předpokladu, že předmětné plnění nelze uznat, neboť p. P. sice prováděl určité práce ve vztahu k předmětu smlouvy o dílo v r. 2012, ovšem nebylo prokázáno, že by tyto práce byly pracemi na předmětném plnění; z toho správní orgány dovodily, že není prokázáno, že by žalobci předmětné plnění dodal p. P. – viz odst. 35 žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného. V nyní projednávané věci nejde pouze o

otázku, zda plnění poskytla konkrétní osoba v souladu s údaji na daňových dokladech, ale i o otázku, co bylo předmětem plnění – tedy co vlastně bylo fakticky mezi smluvními stranami dojednáno. Soud dospěl k závěru, že žalobou napadené rozhodnutí nemůže s ohledem na shora zjištěné vady obstát, a to aniž by bylo nutno vyčkávat na právní názor rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu k výše uvedené právní otázce.

V. Závěr a náklady řízení

55. S ohledem na citované skutečnosti a úvahy krajský soud konstatuje, že z hlediska přezkumu zákonnosti nemůže žalobou napadené rozhodnutí žalovaného obstát. Soud jej proto postupem ve smyslu ust. § 78 odst. 1 s. ř. s. zrušil, přičemž ve smyslu ust. § 78 odst. 5 s. ř. s. platí, že v dalším řízení je žalovaný vázán právním názorem vysloveným krajským soudem v tomto rozsudku.
56. Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce měl ve věci plný úspěch, a proto má vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení před soudem. Náklady řízení spočívají v zaplaceném soudním poplatku za žalobu ve výši 3 000 Kč a za návrh na přiznání odkladného účinku žalobě ve výši 1 000 Kč a dále v nákladech právního zastoupení v celkové výši 10 200 Kč dle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“). V daném případě se jedná o odměnu JUDr. Jana Streličky, advokáta za zastupování v řízení před krajským soudem, a to za 3 úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení a písemné podání žaloby, replika k vyjádření) dle § 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu ve výši 9 300 Kč (3 x 3 100 Kč); a dále o náhradu hotových výdajů ve výši 900 Kč (3 x 300 Kč). Vzhledem k tomu, že zástupce žalobce je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se částka odměny za zastupování a náhrady hotových výdajů o částku 2 142 Kč odpovídající příslušné dani z přidané hodnoty. Celkem se tedy jedná o částku 16 342 Kč. Ke splnění uvedené povinnosti byla žalovanému stanovena přiměřená lhůta.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat do dvou týdnů po jeho doručení kasační stížnost. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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 právních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 26. listopadu 2020

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu

