



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců Mgr. Petra Sedláka, Ph.D. a JUDr. Václava Štencla, MA ve věci

žalobce: **Levara s.r.o.**, IČO: 29314861
sídlem Cacovice 63/2, Maloměřice, 614 00 Brno
zastoupen Ing. Jaroslavem Hanyášem, daňovým poradcem
sídlem Kobližná 53/24, 602 00 Brno

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 6. 2018, č. j. 25055/18/5300-22443-701226

takto:

- I. Žaloba se **zamítá**.
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se **nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

31 Af 67/2018

1. Žalobce se žalobou doručenou Krajskému soudu v Brně dne 11. 8. 2018 domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 6. 2018, č. j. 25055/18/5300-22443-701226 (dále též „napadené rozhodnutí“), kterým žalovaný zamítl odvolání a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále též „správní orgán prvního stupně“ či „správce daně“):
 - platební výměr na daň z přidané hodnoty ze dne 13. 7. 2017, č. j. 3377532/17/3003-52522-712389, kterým byla za zdaňovací období září 2014 žalobci vyměřena daň z přidané hodnoty ve výši 1.447.659 Kč;
 - dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty ze dne 12. 7. 2017, č. j. 3377669/17/ 3003-52522-712389, kterým byla za zdaňovací období říjen 2014 žalobci doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 706.492 Kč a současně vznikla povinnost uhradit z doměřené daně penále ve výši 141.298 Kč;
 - dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty ze dne 13. 7. 2017, č. j. 3377720/17/ 3003-52522-712389, kterým byla za zdaňovací období listopad 2014 žalobci doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 2.913.959 Kč a současně vznikla povinnost uhradit z doměřené daně penále ve výši 582.791 Kč;
 - platební výměr na daň z přidané hodnoty ze dne 13. 7. 2017, č. j. 3377781/17/3003-52522-712389, kterým byla za zdaňovací období prosinec 2014 žalobci vyměřena daň z přidané hodnoty ve výši 2.133.436 Kč
 (dále také „platební výměry“ či „rozhodnutí správního orgánu prvního stupně“).

II. Obsah žaloby

2. Žalobce předně namítal, že se žalovaný v napadeném rozhodnutí nesprávně vypořádal s argumentací obsaženou v odvolání ohledně rozpornosti kontrolních závěrů správce daně. Správní orgán prvního stupně ve zprávě o daňové kontrole za zdaňovací období září 2014 konstatoval, že se žalobce svým postupem při placení za zdanitelné plnění stal dle § 109 odst. 2 písm. b) a c) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném ke dni vydání napadeného rozhodnutí (dále jen „zákon o DPH“), ručitelem svého dodavatele, tj. společnosti PORTEX spol. s r. o. Žalobce argumentoval především tím, že již ze samotného zjištění, že se daňový subjekt stal ručitelem ve smyslu § 109 zákona o DPH, musí nutně vyplývat to, že předmětné zdanitelné plnění bylo z jeho strany od dodavatele fakticky přijato. Pokud by se tak nestalo, nemohl by se daňový subjekt stát ručitelem dle § 109 odst. 2 písm. c) zákona o DPH. Předmětné (dodatečné) platební výměry byly přitom vydány zejména na základě toho, že žalobce neprokázal, že by došlo k faktické realizaci určitých obchodních transakcí, resp. že by došlo ke skutečnému přijetí určitých zdanitelných plnění žalobcem od společnosti PORTEX spol. s r. o. Z rozporu odůvodnění v jedné ze zpráv o daňové kontrole a výroků obsažených v dodatečných platebních výměrech žalobce dovozoval nepřezkoumatelnost pro vnitřní rozpornost, což namítal i v rámci odvolání. Žalovaný v souvislosti s tím označil tvrzení správce daně o naplnění podmínek pro vznik ručení jako „konstatování bez dalšího“, s čímž se však žalobce neztotožnil. Závěry obsažené ve zprávě o daňové kontrole je nutné přirovnat k odůvodnění správního rozhodnutí, přičemž má-li být z odůvodnění rozhodnutí patrné, jakým způsobem dospěl správní orgán k jeho výroku, je zřejmé, že takové odůvodnění nesmí být vnitřně rozporné. Žalovaný se tedy nejen že nevyrovnal s argumenty žalobce, který rozpornost a nepřezkoumatelnost (dodatečných) platebních výměrů výslovně

namítal, ale ani k této otázce nepřihlédl z úřední povinnosti, a tedy sám zatížil svoje rozhodnutí nepřezkoumatelností. K výše uvedenému žalobce doplnil, že byt' závěr správce daně o tom, že byly splněny podmínky ručitelství dle § 109 odst. 2 písm. c) zákona o DPH, je obsažen pouze ve zprávě o kontrole za zdaňovací období září 2014, je nutno vzhledem k tomu, že podmínky obchodních vztahů jsou ve všech posuzovaných obdobích analogické, vztáhnout tento závěr i na ostatní zdaňovací období.

3. Jelikož správce daně dospěl k tomu, že je možné postupovat pro žalobce příznivějším způsobem (tj. cestou ručení dle § 109 zákona o DPH), měl správní orgán prvního stupně na činnost žalobce aplikovat úpravu ručení a nikoliv daňové kontroly. Vedení daňové kontroly a následné vyměření/doměření daně totiž vede nejen k tomu, že vyměření/doměření daně trvalo cca 2,5 roku, ale taktéž k tomu, že takovým postupem je daňovému subjektu doměřeno i penále, k čemuž by v případě uplatnění ručení nedošlo. Takový postup je tedy v rozporu se zásadami přiměřenosti, hospodárnosti a rychlosti. S touto námitkou, kterou žalobce namítal rovněž v rámci odvolání, že navíc žalovaný nijak fakticky nevypořádal a pouze ji bezdůvodně označil za obstrukční.
4. V závěrečném bodě brojil žalobce proti chybnému hodnocení důkazů ze strany správce daně i žalovaného. Správní orgány totiž hodnotily důkazy pouze odděleně, a nikoliv ve vzájemných souvislostech, tj. porušily § 8 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb. daňový řád, ve znění účinném ke dni vydání napadeného rozhodnutí (dále jen „daňový řád“). Na první pohled obsáhlé hodnocení důkazů žalovaného ve vzájemné souvislosti takovým hodnocením vůbec není, neboť odvolací orgán sice uvedl, že mezi důkazy neexistuje přesvědčivá a nezpochybnitelná vazba, avšak tento svůj závěr žádným způsobem nezduvodnil, a tedy fakticky jejich hodnocení ve vzájemné souvislosti neprovedl. Dle přesvědčení žalobce představují jím předložené důkazy „střípky mozaiky“, z jejíhož celku vyplývá, že rozporná plnění fakticky uskutečněna byla.

III. Vyjádření žalovaného

5. Žalovaný v rámci svého vyjádření, které zdejšímu soudu došlo dne 1. 11. 2018, navrhl, aby soud žalobu zamítl. K samotným žalobním námitkám po shrnutí dosavadního průběhu řízení uvedl následující.
6. K námitce nesprávného vypořádání odvolací námitky ohledně vnitřní rozpornosti výroků dodatečných platebních výměrů s odůvodněním zpráv o daňové kontrole žalovaný odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí, kde uvedl, že se s přesvědčením žalobce o rozpornosti závěrů správce daně neztotožňuje, že vyměření, resp. doměření a aplikace institutu ručení jsou zcela odlišné postupy, které probíhají v rámci dvou odlišných dílčích řízení, a že je ze spisu nade vší pochybnost zřejmé, že šlo o pouhé konstatování bez dalšího, neboť nebylo spojeno s žádnými procesními kroky správce daně, tudíž se žalobce ručitelem nestal. Napadené rozhodnutí ani rozhodnutí správního orgánu prvního stupně tak vnitřně rozporná nebyla, tudíž není možné hovořit o jejich nepřezkoumatelnosti. Námitky žalobce stran rozpornosti vnitřních závěrů nelze spatřovat v jedné větě správce daně uvedené pouze v jedné ze čtyř zpráv o daňové kontrole
7. Žalovaný ani správce daně nepostupovali v rozporu se zásadami daňového řízení. Žalobce v rámci odvolání vznesl námitku vedení daňového řízení v rozporu se zásadami uvedenými v daňovém řádu pouze obecně. Žalovaný se tudíž nemohl vyjádřit k nyní již konkrétně zaměřené argumentaci, že měl správce daně postupovat cestou ručení, jelikož takový

postup byl pro žalobce příznivější. Nelze tak přisvědčit námitce žalobce, že se žalovaný k námitkám postupu v rozporu se zásadami daňového řízení fakticky nevyjádřil. Správní orgány nadto nedospěly k závěru, že se žalobce dostal do pozice ručitele dle § 109 zákona o DPH. V daném případě bylo napadené rozhodnutí vydáno v nalézacím řízení (řízení o stanovení daně), zatímco ručení je institut uplatňující se až v řízení o placení daně, tudíž se jedná o různé instituty využívané v rozdílných fázích daňového řízení k dosažení různých cílů. Žalovaný dále odmítl porušení zásady přiměřenosti, hospodárnosti a rychlosti, neboť v posuzovaném případě je zcela evidentní, že správce daně veden snahou zjistit a stanovit daň ve správné výši prováděl u žalobce daňovou kontrolu, kdy tento postup je zcela v souladu se základními zásadami daňového řízení. Zásada hospodárnosti a rychlosti musí být poměřována s cílem správy daní a žalovaný neshledává postup správce daně nepřiměřeně dlouhý či nehospodárný vzhledem ke komplexnosti prováděného dokazování.

8. Pokud se jedná o namítané nesprávné hodnocení důkazů, žalovaný pro bližší odůvodnění odkázal na body [46] a násl. napadeného rozhodnutí a body [80] až [83] napadeného rozhodnutí. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí má jednoznačně plynout, že důkazní prostředky byly hodnoceny ve vzájemných souvislostech a toto hodnocení nebylo pouze formálního charakteru. Není tedy na místě ani přesvědčení žalobce, že rozhodnutí je nezákonné z důvodu nesprávně zjištěného skutkového stavu a že je nepřezkoumatelné. Ze strany žalovaného a správce daně tak bylo postupováno zcela v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu.

IV. Doplnění žaloby

9. Zdejší soud obdržel dne 27. 6. 2020 od žalobce podání označené jako doplnění návrhu na zahájení řízení podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) ve věci rozhodnutí správního orgánu. V tomto žalobce uvedl, že dne 27. 5. 2017 byla u něj zahájena daňová kontrola daně z příjmů právnických osob za rok 2014, která byla ukončena dne 6. 6. 2019 podpisem protokolu o projednání zprávy o daňové kontrole, kdy jak protokol, tak daňovou zprávu žalobce přiložil k tomuto podání.
10. Správce daně i v této kontrole prověřoval obchodní spolupráci žalobce se společností PORTEX, spol. s r.o. a v rámci ní vyzval žalobce k prokázání oprávněnosti nákladů z faktur společnosti PORTEX, spol. s r.o. V rámci této kontroly však ten samý správce daně jako v nyní posuzovaném případě uznal své pochybnosti ohledně spolupráce žalobce s uvedenou firmou za odstraněné (viz str. 17 zprávy o daňové kontrole daně z příjmu fyzických osob).

V. Vyjádření žalovaného k doplnění žaloby

11. Dne 4. 8. 2020 bylo zdejšímu soudu doručeno vyjádření žalovaného k doplnění žaloby, kde předně uvedl, že principy daně z příjmů a daně z přidané hodnoty jsou odlišné, přičemž odlišnost daňových řízení potvrzuje i závěr vyslovený v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006-144. V případě daně z příjmů a daně z přidané hodnoty se jedná o dvě samostatně probíhající daňová řízení, která jsou vedena podle odlišných předpisů. Dále konstatoval, že z žalobcem předložené zprávy o daňové kontrole daně z příjmů právnických osob za rok 2014 není zjistitelná úvaha správce daně stran jeho obratu v nahlížení na náklady vynaložené v souvislosti s pořízením zboží, mimo jiné od

společnosti PORTEX spol. s r.o. Proto nelze těmto závěrům přikládat jakoukoliv váhu pro nyní projednávaný případ. Nadto byla předmětná zpráva vytvořena v roce 2019, tedy téměř dva roky poté, co byly vydány napadené platební výměry o vyměření/doměření daně z přidané hodnoty relevantní pro nyní projednávanou věc. Žalovaný tudíž považoval doplnění žaloby za zcela bezpředmětné.

VI. Posouzení věci krajským soudem

12. Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 věta první zákona s. ř. s.), jakož i řízení předcházející jeho vydání. Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). O žalobě soud rozhodl, aniž nařizoval jednání, za podmínek vyplývajících z § 51 odst. 1 s. ř. s.

Rozpornost kontrolních závěrů správce daně ohledně postavení žalobce jakožto ručitele a postup v rozporu se zásadami daňového řízení

13. Žalobce především namítal rozpornost kontrolních závěrů správce daně, neboť správní orgán prvního stupně ve zprávě o daňové kontrole za měsíc září 2014 konstatoval, že se žalobce svým postupem při placení za zdanitelné plnění stal dle § 109 odst. 2 zákona o DPH ručitelem svého dodavatele, tj. společnosti PORTEX, spol. s r.o. Tento závěr v sobě nutně musí obsahovat tu premisu, že ke zdanitelnému plnění skutečně došlo. Závěr správce daně o postavení žalobce jakožto ručitele je tak dle názoru žalobce neslučitelný se zněním výroků posuzovaných (dodatečných) platebních výměrů, které byly založeny na tom, že nebylo dostatečně prokázáno, že ke zdanitelným plněním došlo.
14. Ve zprávě o daňové kontrole ze dne 10. 7. 2017, č. j. 3363881/17/3003-60564-711954 (poř. č. A83 správního spisu), kdy předmětem a rozsahem daňové kontroly byla daň z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2014, je k postavení žalobce jakožto ručitele uvedeno pouze: „*Daňový subjekt zasílal peněžní prostředky na bankovní účet č. 0266645527/0300 a tím, že daňový subjekt zasílal peněžní prostředky na účet, který nebyl správcem daně zveřejněn způsobem umožňujícím dálkový přístup, a tato úplata přesáhla dvojnásobek částky podle zákona upravujícího omezení plateb v hotovosti, při jejímž překročení byla stanovena povinnost provést platbu bezhotovostně, se daňový subjekt dostal do pozice ručitele ve smyslu § 109 odst. 2 písm. c) zákona o DPH. Jednalo se o úhradu přijatých daňových dokladů č. 214030 a č. 214033.*“ Ve zprávách o daňové kontrole daně z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen, listopad a prosinec 2014 se správce daně již nijak k ručitelství žalobce dle § 109 zákona o DPH nevyjadřoval (viz poř. č. A84 – A86 správního spisu).
15. Dle § 109 odst. 2 písm. c) zákona o DPH příjemce zdanitelného plnění ručí také za nezaplacenou daň z toho plnění, pokud je úplata za toto plnění poskytnuta zcela nebo zčásti bezhotovostním převodem na jiný účet než účet poskytovatele zdanitelného plnění, který je správcem daně zveřejněn způsobem umožňujícím dálkový přístup, a pokud úplata za toto plnění překračuje dvojnásobek částky podle zákona upravujícího omezení plateb v hotovosti, při jejímž překročení je stanovena povinnost provést platbu bezhotovostně.
16. Zdejší soud k tomu uvádí, že i pokud by předpokladem vzniku ručitelství dle § 109 odst. 2 zákona o DPH bylo faktické uskutečnění zdanitelného plnění, je to pro nyní projednávanou věc bezpředmětné, neboť se v posouzení daného závěru správního orgánu prvního stupně shoduje s žalovaným. Správce daně vstup žalobce do postavení ručitele dle

§ 109 odst. 2 zákona o DPH konstatoval bez dalšího a nijak na ně nenavazovaly žádné další procesní kroky správního orgánu prvního stupně.

17. Obdobnou (tj. stejně poněkud nešťastnou) formulaci užil správní orgán prvního stupně i ve zprávách o daňové kontrole vedené s žalobcem ve vztahu k dani z přidané hodnoty a obchodními transakcemi se společností ZMS Stavební, s.r.o., které byly předmětem soudního přezkumu před zdejším soudem pod sp. zn. 31 Af 84/2018. Krajský soud v daném případě v rozsudku ze dne 29. 4. 2020, č. j. 31 Af 84/2018-44, jehož obsah je znám jak účastníkům řízení, tak i právnímu zástupci žalobce, konstatoval, že z „[...] *textu jasně vyplývá záměr správce daně upozornit žalobce na tu skutečnost, že se v rámci svých obchodních transakcí nechoval dostatečně obezřetně. Naopak zcela neuváženě bradil úplaty za sporná zdanitelná plnění na zahraniční účet nevedený u správce daně, tudíž by se tímto mohl dostat do nežádoucího postavení ručitele dle § 109 odst. 2 písm. b) a c) zákona o DPH. Soud si je vědom, že správce daně výslovně uvedl, že [...] tím, že daňový subjekt zasílal peněžní prostředky na účet vedený poskytovatelem platebních služeb mimo tuzemsko, se daňový subjekt dostává do pozice ručitele [...].*“ Toto však zdejší soud považuje za spíše nešťastnou formulaci než důkladně odůvodnění závěr o tom, že se žalobce skutečně stal ručitelem společnosti ZSM Stavební, s.r.o.“
18. V nyní projednávaném případě stojí závěr vyslovený tím samým správcem daně v rámci zprávy o daňové kontrole za období září 2014 o postavení žalobce jakožto ručitele společnosti PORTEX, spol. s r.o. samostatně a nenavazuje a ani nepředchází polemikám o nedostatečné obezřetnosti žalobce ohledně výběru a ověřování svého dodavatele. Avšak krajský soud nemá důvodu se od svého závěru vysloveného v rozsudku ve věci sp. zn. 31 Af 84/2018 odchýlit, a to jak kvůli povaze závěru o ručitelství žalobce, tj. konstatování bez dalšího pouze s ohledem na způsob placení za předmětné daňové doklady vystavené společností PORTEX, spol. s r.o. bez zhodnocení dalších skutečností, tak i na základě přípustné korekce daného závěru žalovaným v napadeném rozhodnutí.
19. Z hlediska soudního přezkumu tvoří rozhodnutí správních orgánů obou stupňů jeden celek (viz např. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 10. 2004, č. j. 5 Afs 16/2003-56, publ. pod č. 534/2005 Sb. NSS, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 12. 2007, č. j. 4 As 48/2007-80).
20. Krajský soud v Brně k této otázce v rozsudku ze dne 17. 6. 2010, č. j. 29 Ca 221/2008-48, vyslovil, že „[s]právní řízení tvoří v zásadě jeden celek od zahájení až do právní moci konečného rozhodnutí. V zásadě tedy není vyloučeno, aby odvolací správní orgán napravil drobné vady řízení před správním orgánem 1. stupně, stejně jako drobné vady rozhodnutí v něm vydaného (zde upřesnění výroku o vině žalobce). Došlo-li k takovéto drobné změně za naprosto stejného důkazního a právního stavu věci, přičemž s touto změnou se odvolací správní orgán argumentačně řádně vypořádal v odůvodnění rozhodnutí, k porušení zásady dvojinstančnosti správního řízení nedošlo, a ani dojít nemohlo.“ Městský soud v Praze v rozsudku ze dne 30. 10. 2012, č. j. 9 Ca 144/2009-102, konstatoval, že „[p]okud odvolací orgán nesouhlasí s určitými závěry správního orgánu I. stupně obsaženými v odůvodnění jeho rozhodnutí, avšak i přes tento nesouhlas se ztotožní s výrokem přezkoumávaného rozhodnutí a shledá, že tento výrok i přes zjištěná pochybení správního orgánu I. stupně v odvolacím řízení ob stojí, je na místě, aby odvolání (jako celek) zamítl, napadené rozhodnutí potvrdil a své korigující závěry uvedl toliko v odůvodnění odvolacího rozhodnutí. Pokud ovšem odvolací orgán shledá odůvodnění přezkoumávaného rozhodnutí správního orgánu I. stupně natolik nevyhovujícím, že jej nelze akceptovat ani zčásti, je to důvod pro zrušení takového rozhodnutí a vrácení věci k novému projednání správnímu orgánu, který rozhodnutí vydal [§ 90 odst. 1

písm. b) správního řádu z roku 2004]. Jestliže by odvolací orgán v takové situaci potvrdil výrok přezkoumávaného rozhodnutí a současně „odstranil“ veškeré závěry správního orgánu I. stupně obsažené v odůvodnění a kompletně je nahradil svými, nepřipustně by tím účastníku řízení odňal jednu instanci, neboť účastník by se o relevantních důvodech rozhodnutí ve věci samé dozvěděl až z rozhodnutí odvolacího orgánu.“

21. Žalovaný v napadeném rozhodnutí (a následně také ve vyjádření k žalobě) ke spornému textu zprávy o daňové kontrole za zdaňovací období září 2014 uvedl, že se jedná toliko o „konstatování bez dalšího“, že se správce daně více postavením žalobce jakožto ručitele nezabýval. Nadto vyslovený závěr správce daně korigoval sám žalovaný tak, že není možné institut ručení ve smyslu § 109 zákona o DPH aplikovat, pokud nebyl najisto prokázán dodavatel žalobce, přičemž v daném případě nebylo najisto prokázáno přijetí deklarovaných plnění tak, jak je uvedeno na zpochybněných daňových dokladech, tj. včetně deklarovaného dodavatele. Dle žalovaného se tak žalobce ručitelem společnosti PORTEX, spol. s r.o. nestal.
22. V odvolacím řízení tak ze strany žalovaného došlo k přípustné korekci odůvodnění správního orgánu prvního stupně, která neměla vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Krajský soud tudíž námitku, jejímž obsahem bylo tvrzení o rozpornosti závěrů správce daně uvedených ve zprávě o daňové kontrole za období září 2014 (ručitelství žalobce a nedostatečné prokázání přijetí zdanitelných plnění), vyhodnotil jako nedůvodnou, neboť minimálně v rámci odvolacího řízení došlo k odstranění této tvrzené rozpornosti žalovaným.
23. V návaznosti na uvedené v předcházejícím odstavci odůvodnění tohoto rozsudku není možné přisvědčit ani té části námitky, že se žalovaný neměl vyrovnat s argumentací žalobce stran ručitelství obsažené v odvolání. Z logiky věci totiž musel žalovaný odvolací námitku žalobce řádně vypořádat. Žalobní námitka spočívající v nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí pro nedostatek odůvodnění je tak nedůvodná.
24. Vzhledem k závěru krajského soudu uvedeného v bodech 13 až 23 odůvodnění tohoto rozsudku je bezpředmětné se blíže zabývat námitkou přednosti postupu dle § 109 zákona o DPH (tj. aplikace ručitelství) oproti provádění daňové kontroly a doměřování daně. Co se týče tvrzeného nevypořádání totožně znějící námitky uplatněné žalobcem v odvolání, žalovaný se touto, byť stručně, zabýval na str. 19 a 20 napadeného rozhodnutí. Obdobně jako krajský soud ji odmítl na základě toho, že dle jeho názoru žalobce do postavení ručitele vůči společnosti PORTEX, spol. s r.o. nevstoupil, tj. námitku dostatečným způsobem vypořádal. Námitka nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů i ve vztahu k posouzení odvolací námitky přednosti aplikace institutu ručení je tudíž nedůvodná.

Nesprávné hodnocení důkazů

25. Žalobce v závěrečném žalobním bodu velice obecně namítal, že jím předložené důkazní prostředky tvoří „střípky mozaiky“, ze které vyplývá faktické uskutečnění zdanitelných plnění, kdy žalovaný jejich hodnocení ve vzájemné souvislosti provedl pouze formálně, čímž porušil § 8 odst. 1 daňového řádu. Právě a jen v míře odpovídající obecnosti dané námitky nutně mohl k jejímu hodnocení přistoupit krajský soud (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, publ. pod č. 2162/2011 Sb. NSS).

26. Dle názoru krajského soudu však není pravdou, že by správce daně, resp. žalovaný nehodnotil předložené důkazy v jejich souvislostech. Z napadeného rozhodnutí je patrné, že se žalovaný předloženými důkazy podrobně zabýval (věnoval jim více než šest stran textu napadeného rozhodnutí). Je zjevné, že hodnotil každý předložený důkaz jednotlivě, jasně uváděl důvody, proč je považuje za nevěrohodné, a zároveň zjevně (nikoliv dle tvrzení žalobce pouze formálně) posuzoval vzájemné vazby těchto důkazních prostředků, o čemž svědčí formulace např. „[n]ení tedy najisto postaveno, že objednávky, které byly zasílány a potvrzovány emailem, byly přijímány osobou oprávněnou jednat za deklarovaného dodavatele. Ve vztahu k předloženým objednávkám nelze než konstatovat, že neexistuje spolehlivá vazba na jiné důkazní prostředky, a proto se jedná o důkazní prostředek nevěrohodný.“ (bod [56] napadeného rozhodnutí), příp. „[s]tejně jako u ostatních důkazních prostředků, pokud by existovala přesvědčivá vazba zálohových faktur na ostatní ničím nezpochybnitelné důkazní prostředky, byly by zálohové faktury kamínkem v mozaice zrealizovaného obchodního případu. Z předložených zálohových faktur je přitom zřejmé, že taková nezpochybnitelná vazba neexistuje (není prokazatelná vazba mezi zálohovými fakturami a objednávkami co do identifikačních údajů, tak co do předmětu dodávky) a navíc byly i samotné daňové doklady, které na zálohové faktury odkazují, shledány nevěrohodnými důkazními prostředky ve vztahu k tvrzení odvolatele.“ (bod [57] napadeného rozhodnutí), ev. „[d]le odvolacího orgánu je fotodokumentace neprůkazným důkazním prostředkem. Důvodem je znovu a opět chybějící prokazatelná a nezpochybnitelná vazba mezi tím, co je na fotografiích zachyceno, v certifikátech uvedeno a tím, co tvrdí v přijatých daňových dokladech, popř. vystavených objednávkách či přijatých dodacích listech odvolatel.“ (bod [60] napadeného rozhodnutí).
27. Stejně jako správce daně a žalovaný ani soud nedospěl k závěru, že by žalobcem předložené důkazní prostředky (tj. e-mailová korespondence s dodavatelem, daňové doklady, dodací listy, objednávky, zálohové faktury, certifikáty, fotodokumentace, nájemní smlouvy o pronájmu prostor, výslech svědka a bankovní výpisy) byly způsobilé prokázat plnění dle tvrzení žalobce, neboť ani ve svém souhrnu žalobcem předložené důkazní prostředky neprokazují jeho faktické uskutečnění.
28. Ač se zdejší soud v hodnocení určitých dílčích aspektů stran věrohodnosti důkazních prostředků s orgány finanční správy neztotožňuje (např. deklarace zboží v celku na daňových dokladech oproti jejich dodání v balících, různost označení zboží v objednávkách a na daňových dokladech či nepřesnost v označení tloušťky měděných drátů), při jejich posouzení ve vzájemných souvislostech se shoduje s žalovaným. Krajský soud tudíž i tento žalobní bod vyhodnotil jako nedůvodný.
29. Pro dokreslení důkazní situace v projednávaném případě soud pouze doplňuje, že dle jeho názoru pochybnost o přijetí předmětného zdanitelného plnění od deklarovaného dodavatele (tj. jedné služby a poté vždy zboží – měděných drátů) způsobují právě důkazní prostředky doložené správcem daně samotným žalobcem. Jedná se zejména o certifikáty, kdy z jejich fotokopii vyplývá, že označení osoby, pro kterou byly originály těchto vystaveny, byla odstraněna, aniž by tento výmaz žalobce jakkoliv ozřejmil. Stejně tak je s podivem, že žalobce předložil správcem daně pouze pět dodacích listů k fakturám, když daňových dokladů na zboží bylo celkem deset. Předložené dodací listy jsou navíc pouze obecné bez důkazního potenciálu, neboť tyto nebyly nikdy nikým podepsány (jak kolonka „Vystavil“, tak kolonka „Přezval“ zůstaly nevyplněny), vyjma jednoho, na kterém je však připojeno pouze razítko společnosti PORTEX, spol. s r.o. Obdobně lze také hodnotit skutečnost, že

žalobce po celou dobu obchodování se společností PORTEX, spol. s r.o. nevěděl, s jakou konkrétní fyzickou osobou komunikuje, když e-mailové zprávy zasílané z elektronické adresy společnosti PORTEX, spol. s r.o. zůstávaly nepodepsané.

Odlišné závěry správce daně v rámci daňové kontroly daně z příjmů právnických osob

30. V doplnění žaloby ze dne 27. 6. 2020 žalobce namítal, že ten samý správce daně v rámci daňové kontroly daně z příjmů právnických osob konstatoval, že jeho pochybnosti stran faktického přijetí předmětných zdanitelných plnění od společnosti PORTEX, spol. s r.o. byly odstraněny.
31. Dle § 72 odst. 1 s. ř. s. lze žalobu proti rozhodnutí správního orgánu podat do dvou měsíců poté, kdy rozhodnutí bylo žalobci oznámeno doručením písemného vyhotovení nebo jiným zákonem stanoveným způsobem, nestanoví-li zvláštní zákon lhůtu jinou.
32. Podle § 71 odst. 2 s. ř. s. žalobce k žalobě připojí jeden opis napadeného rozhodnutí. Žalobce může kdykoli za řízení žalobní body omezit. Rozšířit žalobu na dosud nenapadené výroky rozhodnutí nebo ji rozšířit o další žalobní body může jen ve lhůtě pro podání žaloby.
33. Ustanovení § 75 odst. 1 s. ř. s. stanovuje, že při přezkoumání rozhodnutí vychází soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu.
34. Ze správního spisu vyplývá, že právnímu zástupci žalobce bylo napadené rozhodnutí doručeno dne 11. 6. 2018. Lhůta pro rozvádění žaloby o další žalobní námitky tak marně uplynula dne 13. 8. 2018. Vzhledem k tomuto a výše nastíněné zásadě koncentrace uplatňované v řízení před správním soudem vyhodnotil soud právním zástupcem doplnění žaloby z 27. 6. 2020 jako opožděné, neboť ani neshledal důvody se jím zabývat z úřední povinnosti (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 12. 2004, č. j. 1 Afs 25/2004-69).
35. Nadto ze znění samotného doplnění žaloby plyne, že zpráva o daňové kontrole byla projednána až v červnu 2019, kdy v nyní posuzované věci bylo napadené rozhodnutí vydáno dne 7. 6. 2018. Správní soudy přitom přezkoumávají rozhodnutí na základě skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodnutí správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). I pokud by se tudíž nejednalo o opožděnou námitku, soud by k obsahu zprávy o daňové kontrole daně z příjmů právnických osob žalobce nemohl přihlížet, neboť tato byla vydána až přibližně po roce od okamžiku vydání napadeného rozhodnutí.

VII. Shrnutí a náklady řízení

36. S ohledem na vše shora uvedené dospěl soud k závěru, že rozhodnutí žalovaného, kterým bylo odvolání žalobce zamítnuto, bylo vydáno v souladu se zákonem a shora uvedené žalobní námitky uplatněné žalobcem nejsou důvodné. Soudu tedy nezbylo, než žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítnout.
37. Výroky o nákladech řízení mají oporu v § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce v řízení úspěšný nebyl, proto mu právo na náhradu nákladů řízení nepřísluší. Žalovanému, který měl v řízení plný úspěch, však žádné náklady spojené s tímto řízením

31 Af 67/2018

nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že se žalovanému náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. 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 zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 31. srpna 2020

JUDr. Jaroslava Skoumalová v. r.
předsedkyně senátu