



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Trnkové a soudců JUDr. Michala Hájka Ph.D. a Mgr. Bc. et Bc. Petra Jiříka ve věci

žalobce: **M. K.**
bytem
zastoupen Mgr. Jakubem Hajdučkem, advokátem,
sídlem Sluneční náměstí 14/2588, 158 00 Praha 5

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 1. 2019 č. j. 2377/19/5300 – 21441 – 712599

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 1. 2019 č. j. 2377/19/5300-21441-712599 **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku **11 228 Kč** ve lhůtě třiceti dnů od právní moci rozhodnutí k rukám právního zástupce žalobce.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a obsah žaloby

1. Krajskému soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“) byla dne 8. 4. 2019 doručena žaloba, již se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 11. 2019, č. j. 2377/19/5300 – 21441 – 712599, kterým byla zamítnuta odvolání žalobce a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihočeský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 5. 3. 2018,

- č. j. 424079/18/2211 – 50523 - 305320, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období listopad 2013 ve výši 104 993 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 20 998 Kč,
- č. j. 424286/18/2211 – 50523 - 305320, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období prosinec 2013 ve výši 42 013 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 8 402 Kč,
- č. j. 424376/18/2211 – 50523 - 305320, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období květen 2014 ve výši 197 566 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 39 513 Kč,
- č. j. 424424/18/2211 – 50523 - 305320, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období červenec 2014 ve výši 193 098 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 38 619 Kč,
- č. j. 424481/18/2211 – 50523 - 305320, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období srpen 2014 ve výši 115 481 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 23 096 Kč,
- č. j. 424557/18/2211 – 50523 - 305320, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období září 2014 ve výši 42 084 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 8 416 Kč,
- č. j. 424585/18/2211 – 50523 - 305320, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období říjen 2014 ve výši 72 608 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 14 521 Kč,
- č. j. 424628/18/2211 – 50523 - 305320, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období listopad 2014 ve výši 91 539 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 18 307 Kč,
- č. j. 424667/18/2211 – 50523 - 305320, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období prosinec 2014 ve výši 31 500 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 6 300 Kč,
- č. j. 424693/18/2211 – 50523 - 305320, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období únor 2015 ve výši 134 012 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 26 802 Kč,
- č. j. 424733/18/2211 – 50523 - 305320, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období březen 2015 ve výši 142 433 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 28 486 Kč,
- č. j. 424762/18/2211 – 50523 - 305320, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období duben 2015 ve výši 135 248 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 27 049 Kč,

- č. j. 424791/18/2211 – 50523 - 305320, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období květen 2015 ve výši 105 095 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 21 019 Kč,
 - č. j. 424827/18/2211 – 50523 - 305320, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období červen 2015 ve výši 40 478 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 8 095 Kč,
 - č. j. 424852/18/2211 – 50523 - 305320, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období červenec 2015 ve výši 0 Kč,
 - č. j. 424889/18/2211 – 50523 - 305320, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období srpen 2015 ve výši 64 607 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 12 921 Kč,
 - č. j. 425177/18/2211 – 50523 - 305320, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období září 2015 ve výši 126 806 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 25 361 Kč,
 - č. j. 425563/18/2211 – 50523 - 305320, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období říjen 2015 ve výši 79 800 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 15 960 Kč a
 - č. j. 425605/18/2211 – 50523 - 305320, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období prosinec 2015 ve výši 39 900 Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 7 980 Kč.
2. Žalobce namítal, že jej nestíhala povinnost prokázat soulad předložených daňových dokladů se skutečností, což podporoval rozpornou judikaturou Nejvyššího správního soudu a také judikaturou Soudního dvora EU. Z procesní opatrnosti žalobce uvedl, že důkazní břemeno případně unesl tím, že předložil čestné prohlášení jednatelů společnosti, které dodaly žalobci plnění. Odmítnutím čestného prohlášení jako důkazu dle žalobce došlo k nedostatečnému zjištění skutkového stavu daňovými orgány a napadené rozhodnutí je proto nezákonné. Hodnocení čestného prohlášení dle žalobce nelze spatřovat v tom, že správce daně uvedl, že k výsledku jednatele nepřistoupí, neboť tato osoba byla jednatelem pouze do dne 5. 5. 2015. K tomu však žalobce namítal, že první nárok na odpočet DPH byl odepřen za zdanitelná plnění uskutečněná v dubnu 2015. Žalobce se domníval, že předložil správci daně dostatek přesvědčivých důkazů, že společnost Besit s. r. o. dodávala žalobci výrobky po celý rok 2015. Správce daně měl k dispozici další čestná prohlášení, která svědčila ve prospěch žalobce, avšak daňové orgány osoby, které sepsaly tato čestná prohlášení, jako svědky nevyslechly.
3. K tvrzení správce daně, že Ing. T. H. mohl žalobci dodat zboží jako fyzická osoba, žalobce citoval rozsudek Soudního dvora EU ve věci Maks Pen, C-18/13 ze dne 13. 2. 2014. Žalobce poukazoval také na další rozsudky Soudního dvora EU, z nichž pro projednávanou věc vyvodil, že správce daně a žalovaný měli podrobněji zjišťovat, zda bylo fakturované zboží žalobci skutečně dodáno. Žalobce namítal, že nebylo vyvráceno, že žalobce prodal svým zákazníkům zboží nakoupené od společností Besit s. r. o. a Jet VSK s. r. o. a že z toho odvedl DPH, navzdory tomu mu však byl odepřen nárok na odpočet DPH.

4. V dalším žalobním bodě žalobce nesouhlasil s postupem daňových orgánů, které měly povinnost určit daň podle pomůcek a přiznat žalobci DPH alespoň z nákladů snižujících základ daně v jejich obvyklé ceně, nikoli jen z výnosů za prodej zboží pocházející od společností Besit s. r. o. a Jet VSK s. r. o.

II. Vyjádření žalovaného

5. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě navrhl zamítnutí žaloby. Žalovaný v reakci na odkaz žalobce na rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve věci Maks Pen uvedl, že ten není aplikovatelný na projednávanou věc, ale na specifické případy řetězových podvodů na DPH, což žalovaný potvrdil odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2018, č. j. 5 Afs 133/2017-35.
6. Žalovaný se dále vyjádřil k odkazu žalobce na rozhodnutí SDEU ve spojené věci Mahagében a P. D., které dle žalovaného není na zde řešený případ přílehlavé, neboť v projednávané věci nebyly splněny hmotněprávní podmínky a nebyla tudíž řešena otázka účasti žalobce na podvodu na DPH. Žalovaný dále podotkl, že pouhé formální splnění podmínek spočívající v předložení formálně správného daňového dokladu není dostačující pro uznání nároku na odpočet. Žalovaný pro podrobné vysvětlení neprokázání hmotněprávních a formálních podmínek pro přiznání nároku na odpočet žalobci odkazoval na napadené rozhodnutí, v němž žalovaný vše podrobně zdůvodnil. Rovněž k námitkám žalobce sděleným v doplnění žaloby žalovaný odkazoval na napadené rozhodnutí, v němž byla rozsáhlá argumentace vztahující se i k těmto námitkám.
7. K námitce žalobce, že daňové orgány nedostatečně zjistily skutkový stav, když nevyhodnotily čestné prohlášení Ing. T. H., žalovaný uvedl, že daňové řízení je založeno na zásadě volného hodnocení důkazů, nelze proto spatřovat v neprovedení některých důkazů nezákonnost napadeného rozhodnutí. Žalovaný uvedl, že je na úvaze správce daně, které důkazy provede a které označí za nadbytečné.
8. Žalovaný v souvislosti s uznatelností esenciálních výdajů, odkázal na judikaturu NSS a zdůraznil odlišnosti v principu fungování DPH a fungování daně z příjmů. Odkaz žalobce na rozsudek NSS č. j. 2 Afs 160/2016 – 38 označil žalovaný za nepřiléhavý.
9. Žalovaný uvedl, že v souladu s rozsudkem SDEU ve věci PPUH lze konstatovat, že určení toho, zda dodavatel je osobou povinnou k dani, je nejenom podmínkou pro uplatnění nároku na odpočet, ale i podmínkou pro jeho přiznání, tedy hmotněprávní podmínkou. Žalovaný mimo jiné také obhajoval svůj postup, který byl v souladu s konstantní judikaturou Nejvyššího správního soudu spočívající v požadavku kladeném na žalobce, aby prokázal uskutečnění šetřených zdanitelných plnění deklarovaným dodavatelem. S ohledem na režim fungování DPH musí mít správce daně možnost prověřovat, zda bylo plnění uskutečněno osobou deklarovanou na daňovém dokladu jako dodavatel plnění. K rozsudkům SDEU, na které bylo žalobcem v žalobě odkazováno, žalovaný konstatuje, že nejsou pro projednávanou věc přílehlavé, neboť se věnovaly podvodu na DPH.

III. Obsah správního spisu

10. Z obsahu správního spisu zjistil soud následující rozhodné skutečnosti: Dne 16. 6. 2016 byla zahájena daňová kontrola podle § 87 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2013 a 2014 v plném rozsahu a daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden – prosinec 2014 v plném rozsahu a zdaňovací období leden –

červen 2015 v plném rozsahu. Dne 30. 6. 2016 byl vydán protokol o zahájení daňové kontroly podle § 87 odst. 1 daňového řádu, jejímž předmětem byla rozšířená kontrola daně z přidané hodnoty o zdaňovací období červenec – prosinec 2013. Správce daně se opakovaně dožadoval u Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj provedení úkonu, konkrétně provedení místního šetření u žalobce a dále sdělení informací evidovaných v databázi ADIS. Dne 20. 9. 2016 proběhl výslech svědka M. Š. Dne 29. 9. 2016 poskytl Finanční úřad pro Jihomoravský kraj správci daně odpovědi ohledně obchodní korporace Jet VSK s. r. o. Finanční úřad pro Jihomoravský kraj uložil společnosti BESIT s. r. o. pořádkovou pokutu za nesplnění procesní povinnosti nepeněžitě povahy, která jí byla uložena, a to poskytnutí údajů nezbytných pro projednávanou věc. Dne 24. 10. 2016 správce daně obdržel od dožádaného správce daně (Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj) odpověď, v níž uvedl, že se nepodařilo zjistit požadované informace, neboť společnost BESIT s. r. o. na výzvu k poskytnutí údajů nereagovala, a proto jí byla uložena pořádková pokuta. Následně dne 15. 12. 2016 však dožádaný správce daně sdělil správci daně, že společnost BESIT s. r. o. spolupracovala s žalobcem od dubna 2015 do prosince 2015 a k tomu byly přiloženy konkrétní faktury. Správce daně vyzval dne 7. 11. 2016 žalobce k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec až prosinec 2013, leden až prosinec 2014 a leden až červen 2015, žalobce požádal o prodloužení stanovené lhůty k prokázání skutečností a vyjádření žalobce k této výzvě obdržel správce daně dne 10. 1. 2017.

11. Správce daně dožádal také Finanční úřad pro Středočeský kraj k provedení místního šetření u společnosti V-TECH s. r. o., který byl proveden dne 3. 2. 2017, výsledky šetření k jednotlivým bodům dožádání byly správci daně sděleny dne 8. 2. 2017. Správce daně dožádal Finanční úřad pro Jihomoravský kraj také k provedení svědeckého výslechu B. J. Dožádaný správce daně provedl výslech svědka dne 21. 4. 2017 a protokol o něm doručil správci daně dne 18. 5. 2017. Správce daně v protokolu ze dne 27. 3. 2017 zahájil – rozšířil předmět daňové kontroly podle § 87 odst. 1 DŘ daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2015 v plném rozsahu a daně z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec – prosinec roku 2015 v plném rozsahu.
12. Správce daně vyzval žalobce dne 22. 5. 2017 k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec až prosinec 2013 a leden až prosinec roku 2014 a 2015. Správce daně obdržel dne 3. 7. 2017 vyjádření žalobce k výzvě k prokázání skutečností. Dne 17. 10. 2017 byl žalobce správcem daně seznámen s výsledkem kontrolního zjištění k probíhající daňové kontrole daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roků 2013, 2014 a 2015 a daně z přidané hodnoty za jednotlivá zdaňovací období červenec – prosinec 2013, leden – prosinec 2014 a leden – prosinec 2015 v neomezeném rozsahu. K výsledkům kontrolního zjištění se žalobce vyjádřil dne 1. 12. 2017, v němž projevil nesouhlas s výsledky kontrolního zjištění a navrhl vyslechnutí svědků a provedení listinných důkazů.
13. Do správního spisu byla dále založena zpráva o daňové kontrole č. j. 20818/18/2211-60562-303407 zahrnující výsledky kontrolního zjištění. Správní spis správce daně obsahuje veškerá rozhodnutí ze dne 5. 3. 2018, respektive dodatečné platební výměry, které byly rozepsány v odstavci 1 tohoto rozsudku. Proti těmto rozhodnutím podal žalobce dne 13. 4. 2018 odvolání, o němž bylo rozhodnuto napadeným rozhodnutím tak, že se zamítá a napadené dodatečné platební výměry ze dne 5. 3. 2018 se potvrzují.

IV. Replika žalobce

14. Žalobce v replice doplnil, že dodávky od společnosti Jet VSK s. r. o. prokázal předloženými daňovými doklady, bezhotovostní úhradou kupních cen na její bankovní účty a potvrzením svědka M. Š. Nekonтактnost a nedbalý přístup společnosti Jet VSK ke zveřejňování listin ve Sbírce listin a neinzerování podnikání na internetu není pro nárok žalobce na odpočet daně relevantní. Daňové orgány dle žalobce nevyvrátily autentičnost jeho účetních dokladů, když společnost nepředložila své účetnictví. Spekulace žalovaného o sídle společnosti Jet VSK s. r. o. a nemožnosti zde skladovat zboží nebyly nijak ověřeny. Ačkoliv jediným zaměstnancem společnosti Jet VSK s. r. o. byl M. Š., nijak to nevylučuje možnost využívat služeb zprostředkovatele práce či jinou formu subdodávky. Žalobce namítal, že unesl své důkazní břemeno stran faktické existence zboží, neboť skladovými kartami bylo prokázáno, komu bylo zboží nakoupené od společnosti Jet VSK s. r. o. prodáno. Skutečnost, že se žalovanému nepodařilo provést výslech jednatele J. K., nemůže jít žalobci k tíži.
15. Ve vztahu k operacím na bankovních účtech společnosti Jet VSK s. r. o. žalobce uvedl, že nenese žádné důkazní břemeno. Věrohodnost tvrzení žalobce byla posílena předložením čestných prohlášení od dodavatelů. Neprovedením svědeckých výpovědí autorů čestných prohlášení byl daňovými orgány negativně zkreslen obraz řádného podnikání žalobce. Žalobce doplnění žaloby uzavřel tvrzením, že žalovaný mu neprávem upřel nárok na odpočet DPH, přestože prokázal splnění všech hmotněprávních i formálních podmínek.

V. Právní názor soudu

16. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů, vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „s. ř. s.“).
17. Žaloba je důvodná.
18. Žalobce v první řadě namítal, že jej nestíhala povinnost prokázat soulad předložených daňových dokladů se skutečností, což opíral o judikaturu Nejvyššího správního soudu a rozsudky Soudního dvora EU. K tomu krajský soud uvádí, že povinnost prokázat soulad předložených daňových dokladů se skutečností žalobce jako daňový subjekt stíhala. To vyplývá i z judikatury Nejvyššího správního soudu, který setrvale uvádí, že jednou z podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, je prokázání toho, že zdanitelné plnění obdržel daňový subjekt od plátce daně. Zároveň je nezbytné, aby plátce daně, od něhož daňový subjekt obdržel zdanitelné plnění, byl specifikován na předloženém daňovém dokladu. K tomu lze kupříkladu odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 147/2016-28, rozsudek ze dne 25. 3. 2015, č. j. 8 Afs 112/2014-43 či rozsudek ze dne 21. 5. 2015, č. j. 9 Afs 181/2014-34. Rovněž první senát Nejvyššího správního soudu v žalobcem odkazovaném usnesení ze dne 23. 8. 2018, č. j. 1 Afs 334/2017-35, kterým došlo pro rozpor s judikaturou Nejvyššího správního soudu k předložení věci rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu, zastává stejný právní názor. Rozšířeným senátem NSS doposud rozhodnuto nebylo. Krajský soud se přiklání k dosud většinovému názoru zastávanému v rámci správního soudnictví, ze kterého při posouzení dané věci vycházel. Pro správní soudy je judikatura Nejvyššího správního soudu závazná pouze v konkrétních případech, proto rozhodne-li se správní soud odchylnit od

judikatury Nejvyššího správního soudu, lze tak učinit, avšak musí takový postup být přezkoumatelným způsobem odůvodněn. V projednávané věci soud následuje rozhodovací praxi správních soudů a přiklání se k většinovému názoru. Neztotožnil se s ojedinělým závěrem Nejvyššího správního soudu formulovaným v rozsudku ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017-78, na nějž žalobce odkazoval. Ten se totiž vymyká ustálenému právnímu názoru zastávanému v rámci správního soudnictví. Soud proto shrnuje, že je vždy povinností daňového subjektu, aby prokázal soulad daňových dokladů se skutečným stavem. Formální doklady nejsou samy o sobě dostačující k unesení důkazního břemene daňového subjektu.

19. Žalobce dále tvrdil, že tížilo-li jej důkazní břemeno, tak jej unesl. Žalobce vyslovil domněnku, že soulad daňových dokladů a faktického plnění byl prokázán předloženými čestnými prohlášeními. Pokud žalovaný nevzal v úvahu obsah předložených čestných prohlášení, žalobce k tomu navrhl provedení svědeckých výpovědí, kdy svědci měli přispět k odstranění pochybností správce daně, což však žalovaný správní orgán neakceptoval.
20. Krajský soud v souvislosti s posuzováním čestných prohlášení odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 5. 2019, č. j. 10 Afs 70/2018-73: *„stěžovatelce nemohou nijak prospět ani její odkazy na judikaturu. Není pravda – nebo je minimálně právně nepřesné tvrdit -, že „čestné prohlášení“ je důkazním prostředkem. Čestné prohlášení může pojmově učinit jen účastník řízení (a s jeho pomocí lze něco osvědčit, nikoli prokázat); v této věci šlo o listinu, zachycující tvrzení třetí strany. Žalovaný se s obsahem listiny seznámil a vyhodnotil jej, nevedlo to však ke změně jeho názoru. Tento jeho postup tedy není v rozporu s postupem odvolacího orgánu ve věci 1 Afs 5/2006, citované v bodě 17 kasační stížnosti, ani se závěry ve věci 2 Afs 111/2013, na něž poukázal rozsudek ve věci 9 Afs 139/2013, citovaný tamtéž (ve všech těchto případech šlo ovšem o řízení vyměřovací; dále se tu říká, že „ani prohlášení třetí osoby nemůže zpravidla samo o sobě doložit výdaj v určité výši) – tím méně tedy vyvrátit předpoklad budoucího stanovení daně.“* Dále soud odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 8. 2014, č. j. 9 Afs 39/2013-30, na který žalobce odkazoval v žalobě, nicméně vynechal poslední větu citovaného odstavce *„v rozsudku prvního senátu ve věci sp. zn. 1 Afs 77/2005 bylo posuzováno čestné prohlášení samotného žalobce. Naproti tomu v rozsudku druhého senátu ve věci sp. zn. 2 Afs 11/2013, kterým argumentuje stěžovatel v kasační stížnosti, Nejvyšší správní soud posuzoval čestné prohlášení třetích osob, nazvané jako „svědecká výpověď“, což je nepochybně něco jiného než „čestné prohlášené tvrzení daňového subjektu“. Tvrzení třetí osoby zachycené v písemné formě, bude bezesporu důkazním prostředkem, který musí být správcem daně vyhodnocen. Nicméně ani prohlášení třetí osoby nemůže zpravidla samo o sobě doložit výdaj v určité výši. Na druhou stranu ani první senát ani žádný jiný senát Nejvyššího správního soudu ani Městský soud v projednávané věci nikdy nejudikoval tak, že by správce daně mohl čestné prohlášení bez dalšího, vymlčet. V odůvodnění citovaného rozsudku první senát uvedl, že „pro správce daně bylo čestné prohlášení užitečným podnětem k tomu, aby provedl dokazování prostřednictvím svědecké výpovědi pana J. B. (jenž byl v čestném prohlášení označen jako kupující), a pokusil se tak o to, podložit pouhé tvrzení ve formě čestného prohlášení důkazem. To se nezdařilo, a sporný výdaj tak nebyl prokázán.“* Čestné prohlášení proto nelze hodnotit jako veřejnou listinu, u níž by se presumovala správnost obsahu, proto je třeba postupovat při jeho hodnocení v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů, která vyplývá z § 8 odst. 1 daňového řádu. Podle tohoto ustanovení správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. V odstavci 2 téhož ustanovení je stanoveno, že správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všem, co při správě daní vyšlo

najevo. V souladu s tímto ustanovením, což vyplývá i z citovaných rozsudků Nejvyššího správního soudu, nepostačuje pouhé čestné prohlášení třetí osoby, ale je zapotřebí existence dalších věrohodných důkazů, které prokáží splnění podmínek pro přiznání nároku na odpočet DPH.

21. Žalobce právě proto navrhoval provedení svědeckých výpovědí, konkrétně svědecké výpovědi Ing. T. H., jenž byl jednatelem společnosti Besit s.r.o. do dne 5. 5. 2015. Od této společnosti měl žalobce obdržet dodávky zboží, a toto tvrzené přijaté zdanitelné plnění žalobce užil pro odpočet daně z přidané hodnoty. Správce daně ani žalovaný nepřistoupili k výsledku Ing. H., neboť dospěli k jednoznačnému závěru, že tento výsledek by nepřinesl pro věc žádné relevantní skutečnosti vztahující se ke sporným dodávkám. Zpochybňované dodávky od společnosti Besit s. r. o. měly podle vystavených faktur probíhat ode dne 30. 4. 2015 do dne 31. 12. 2015, přičemž první z faktur označená č. 1510013, na níž byl uveden jako datum zdanitelného plnění den 30. 4. 2015, byla vystavena ještě v době obchodního vedení společnosti jednatelem Ing. H. V následujícím období byl jednatelem společnosti B. J., s nímž správce daně provedl dne 21. 4. 2017 svědeckou výpověď. Svědek vypověděl, že podání vůči správci daně ze dne 18. 11. 2016 neučinil, a že do datové schránky má přístup stále bývalý jednatel společnosti. Na dotazy správce daně odpovídal vesměs tak, že mu informace nejsou známy a nevyloučil, že přístup do datové schránky má i nadále předchozí jednatel Ing. H. To byla jedna z indicií, kterou bylo ze strany správce daně třeba prověřit. Bez provedení navrhovaného výsledku svědka Ing. H. nebylo lze uzavřít, zda k faktickému dodání zboží došlo či nedošlo. Zároveň dle soudu není správný názor žalovaného, že provedení výsledku svědka bránila skutečnost, že nevykonával funkci jednatele po celou dobu tvrzených probíhajících dodávek. Žalobce k této věci setrvale tvrdil, že Ing. H. má informace o dodávkách společnosti Besit s.r.o. za celý rok 2015. Pro posouzení legitimity vzniku zdanitelného plnění a zákonnosti poskytnutí odpočtu daně ve smyslu § 72 zákona o dani z přidané hodnoty, krajský soud konstatuje, že bez výsledku Ing. H., nelze uzavřít, že byl dostatečně zjištěn skutkový stav věci.
22. Nepochybně žalobci nelze klást k tíži skutečnosti, jako je nekontaktnost společnosti Besit s. r. o., její virtuální sídlo či neplnění daňových povinností. Naopak s ohledem na vše shora uvedené, nelze beze vší pochybnosti v souvislosti s dodávkami od společnosti Besit s.r.o. konstatovat, že žalobce neunesl své důkazní břemeno ohledně prokázání oprávněnosti nároku na odpočet DPH v souvislosti s přijatými plněními od dodavatele Besit s.r.o. Pravdivost předložených daňových dokladů nebyla zcela prokazatelně a jednoznačně zpochybněna. Krajský soud konstatuje, že správce daně i žalovaný vyslovili svůj závěr na základě nedostatečně zjištěného stavu věci, a proto nelze za tohoto stavu dokazování uzavřít, že žalobce neunesl své důkazní břemeno. Ve zprávě o daňové kontrole a nakonec i v žalobou napadeném rozhodnutí správce daně vesměs obecně hodnotil žalobcem nabízené důkazy k unesení svého důkazního břemene jako nadbytečné bez bližšího vysvětlení. Úvahy přitom byly nesprávné nebo chybné.
23. Pochybnosti zesiluje i další čestné prohlášení T. B. (jednatele společnosti AW TOOLS INTERNATIONAL s.r.o.), kde uvedl, že mu bylo zboží, které mu měl dodat žalobce, dovezeno Ing. H. I tato skutečnost představuje určitou informaci, které měl správce daně, případně dalším žalobcem navrhovaným dokazováním prověřit, zda je pro posouzení věci relevantní či nikoli. Žalovaný i správce daně měli podrobněji zjistit, o jaké zboží se jednalo, jaká byla úloha Ing. H. při jeho dodání, neboť jako dodavatel byla označena společnost Besit s.r.o.

24. Soud proto zdůrazňuje, že v daňovém řízení nese jak břemeno důkazní, tak břemeno tvrzení daňový subjekt. To vyplývá z ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu. Konkrétně z § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty vyplývá, že daňový subjekt musí při uplatnění nároku na odpočet DPH jednoznačným způsobem tvrdit, že zdanitelné plnění přijal a následně jej užil k uskutečňování své ekonomické činnosti. Kromě tvrzení však musí při prokazování nároku na odpočet daně dojít také k naplnění povinnosti důkazní, a to předložením daňového dokladu.
25. K tomu soud odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 9. 2013, č. j. 9 Afs 13/2013-30 *„prokazování uskutečnění daňově uznatelného výdaje je tedy primárně záležitostí dokladovou. Daňový subjekt unese své důkazní břemeno, předloží-li správci daně doklady splňující požadavky stanovené zákonem a dále pokud údaje na dokladech uvedené odpovídají zjištěnému skutkovému stavu. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech prezentováno. Důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně-právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno tak, jak je plátcem deklarováno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného daňového dokladu (srov. nález Ústavního soudu ze dne 11. 2. 2008, sp. zn. 1 ÚS 1841/07, všechna zde uvedená rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná na <http://nalus.usoud.cz>).“*
26. Současně je nutné připomenout, že i správce daně je obtěžkán důkazním břemenem, a to za předpokladu, že má důvodné pochybnosti ohledně tvrzení daňového subjektu. Tehdy, v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, musí správce daně prokázat, že pro soulad tvrzení daňového subjektu se skutečností existují důvodné pochybnosti. Podaří-li se správci daně tímto způsobem zpochybnit věrohodnost tvrzení daňového subjektu, přechází důkazní břemeno opět na daňový subjekt, jehož smyslem je vyvrátit pochybnosti správce daně. Uvedené však neznamená, že by správce daně musel prokázat, jaké konkrétní údaje v účetnictví jsou v rozporu se skutečností, jak daná transakce proběhla a jak naopak proběhnout měla, aby byla v souladu s předkládaným účetnictvím. Taková povinnost dopadá na daňový subjekt, na nějž se přenáší důkazní břemeno, aby vyvrátil pochybnosti správce daně.
27. V projednávané věci taková situace nastala. Správce daně i žalovaný relevantně zpochybňovali tvrzení žalobce jako daňového subjektu. Žalobce byl seznámen s kontrolním výsledkem ve smyslu § 88 odst. 2 daňového řádu a ke kontrolnímu výsledku se vyjádřil. Navrhl také další doplnění dokazování.
28. Správce daně po zhodnocení návrhů na doplnění dokazování, které žalobce vyjádřil, nepřistoupil ke změně kontrolního závěru. Nastoupila proto další fáze, a to seznámení žalobce se zprávou o daňové kontrole. Ta již byla pouhým formálním zakončením daňové kontroly. Byla-li totiž kontrolní zjištění žalobci sdělena a na základě jeho vyjádření nedošlo ke změně výsledku kontrolního zjištění. Kontrolní závěry již v této fázi ve smyslu § 88 odst. 3 daňového řádu měnit nelze. Samotné projednání zprávy o daňové kontrole je potřeba vnímat jako konečnou fázi daňové kontroly. Prostor pro vyjádření a navržení důkazů měl žalobce po seznámení se s výsledkem kontrolního zjištění. Zde je totiž stanoven koncentrační princip, neboť dle § 88 odst. 3 daňového řádu platí, že pokud nedojde na základě vyjádření daňového subjektu ke změně výsledků kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhopat jeho další doplnění

včetně navrhování dalších důkazů. K tomu lze odkázat kupříkladu na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 9 Afs 305/2016 ze dne 21. 2. 2018. Projednání zprávy o daňové kontrole primárně slouží k seznámení daňového subjektu s konečným stanoviskem správce daně, které se projevuje ve zprávě o daňové kontrole včetně stanoviska, proč správce daně nezměnil kontrolní zjištění či nepřistoupil k provedení dalšího dokazování, a to v návaznosti na vyjádření daňového subjektu. Právní úprava má totiž zabránit účelovému oddalování projednání zprávy o daňové kontrole opakovaným doplňováním kontrolních zjištění správce daně. Při projednání zprávy o daňové kontrole mohou být relevantní již například pouze námitky daňového subjektu proti chybějícím náležitostem předložené zprávy o daňové kontrole, anebo že správce daně zahrnul do zprávy o daňové kontrole kontrolní zjištění, se kterými dříve daňový subjekt neseznámil, čímž mu nedal možnost se k nim vyjádřit. Na projednání zprávy o daňové kontrole je třeba hledět jako na završení daňové kontroly spočívající ve vyhotovení jednoho celistvého dokumentu, kdy je daňový subjekt seznámen s definitivním závěrem správce daně. Pokud s tímto závěrem daňový subjekt nesouhlasí, může své námitky uplatnit v rámci řádného opravného prostředku či posléze i ve správní žalobě.

29. Tak tomu bylo i v případě žalobce. Žalobce byl s výsledkem kontrolního zjištění seznámen a byl mu poskytnut časový prostor k vyjádření. Této příležitosti žalobce využil a spolu se svým vyjádřením ke kontrolnímu zjištění navrhl doplnění dokazování. Vzhledem k tomu, že správce daně nezměnil své závěry, které v kontrolním nálezu žalobci předložil, nebylo na místě očekávat samostatné zamítnutí důkazních návrhů. Právě výsledek posouzení návrhů na doplnění dokazování včetně důvodů, proč k nim správce daně nepřistoupil, byly uvedeny ve zprávě o daňové kontrole, k jejímuž projednání se žalobce nedostavil. Se stanoviskem žalovaného se tudíž mohl seznámit při projednání zprávy o daňové kontrole, což je primárním účelem takového projednání. Proto nelze na postup, kdy se žalobce nedostavil k projednání zprávy o daňové kontrole, hodnotit jako správný, ale naopak jej lze nahlížet jako do určité míry účelový. V tomto směru soud neshledal v postupu daňového orgánu ve vztahu k vznesené žalobní námitce jako rozporný se zákonem.
30. Pokud žalobce odkazoval na judikaturu Soudního dvora EU, co se týče rozsudku ve věci Maks Pen, č. C-18/13 krajský soud konstatuje, že v odkazované věci byly řešeny podmínky pro neuznání odpočtu na DPH pro účast na daňovém podvodu, proto je tento odkaz nepřiléhavý a pro projednávanou věc nejsou závěry Soudního dvora EU formulované v odkazovaném rozsudku přiléhavé. Stejně tak nelze považovat za využitelný rozsudek Soudního dvora EU ve věci Mahagében Kft. a P. D. Soud se v souvislosti s tímto rozsudkem shoduje se závěrem žalovaného formulovaném ve vyjádření k žalobě, že v projednávané věci nebyly splněny hmotně-právní podmínky, avšak nebyla řešena otázka účasti žalobce na podvodu DPH, skutkově se v odkazovaném rozhodnutí Soudního dvora EU jednalo o diametrálně odlišnou situaci. Proto nelze závěry v tomto rozhodnutí učiněné aplikovat na projednávanou věc. K tomu lze odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013-37 „*stěžovateli se nepodařilo doložit splnění hmotně-právních podmínek nároku na odpočet, proto mu tento nárok nebyl uznán. Judikatura Soudní dvora navazující na zneužívající způsob dovolání se práva Evropské unie zde zmíněna v bodě (53) není na případ stěžovatele přiléhavá, jelikož důvodem neuznání nebylo to, že by měl vědět, že se účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty – to finanční orgány či krajský soud ani v náznaku netvrdily.*“

31. Pro vznik nároku na odpočet DPH plátcí daně je nezbytné splnění tzv. esenciálních podmínek, resp. hmotně-právních podmínek. Krajský soud úvodem k problematice nároku na odpočet DPH upravenému § 72 a následující zákona o DPH opakovaně uvádí, ačkoli to bylo již zmiňováno, že v rámci daňového řízení, nese jak břemeno důkazní, tak břemeno tvrzení, daňový subjekt, což je zakotveno v § 92 odst. 3 daňového řádu. Ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu stanoví, že daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. S ohledem na podstatu prokazování nároku na odpočet DPH, lze bez dalšího konstatovat, že se jedná o dokladové řízení. Nicméně nepostačuje pouhé předložení daňového dokladu, byť formálně správného, pro vznik nároku na odpočet daně, je nezbytné také prokázání souladu údajů v dokladech uvedených se skutečností, což bylo opakovaně judikováno, nejen správními soudy, ale rovněž se s takovým závěrem ztotožnil i Ústavní soud například v usnesení ze dne 29. 9. 2004 sp. zn. III. ÚS 365/04 či rozsudek NSS ze dne 3. 2. 2010, č. j. 1 Afs 103/2009-232 „*každý subjekt vstupující do obchodních vztahů, musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti vzhledem k povaze své činnosti a zajišťovat si potřebné podklady pro splnění podmínek pro uplatnění eventuálních práv a povinností dle příslušných ustanovení zákona o DPH.*“
32. Podle § 72 odst. 3 zákona o DPH nárok na odpočet daně vzniká plátcí daně okamžikem, kdy nastaly skutečnosti zakládající povinnost tuto daň přiznat. Podle § 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH pro uplatnění nároku na odpočet daně, který vůči němu uplatnil jiný plátc, je povinen mít daňový doklad.
33. Žalobce současně namítal, že mu nebylo ani vyvráceno, že zboží od společnosti Besit s.r.o. a Jet VSK s.r.o. obdržel, následně prodal svým zákazníkům a z toho odvedl DPH. Přitom, jak bylo již zmiňováno výše, správce daně nemusí prokazovat, jakým způsobem přesně mělo podnikání daňového subjektu probíhat, a jakým způsobem došlo k odchylkám od tvrzeného stavu. Správce daně pouze sděluje pochybnosti, které odhalil při posuzování účetnictví daňového subjektu, následně je povinností daňového subjektu všemi možnými důkazními prostředky prokázat, že jím uváděná tvrzení jsou pravdivá, v tomto případě, že žalobce skutečně obdržel dodávky se zbožím od zmiňovaných společností, které následně prodal svým zákazníkům a z toho odvedl daň z přidané hodnoty. Pouhé doložení daňových dokladů je, jak bylo již opakovaně judikováno, pouhým formálním podkladem, který v případě vznesení pochybností správcem daně samo o sobě nepostačí k prokázání pravdivosti tvrzení. Žalobce předložil určité konkrétní podklady k prokázání dodávek, avšak nevyvrátil sdělení jednatele společnosti Besit s. r. o. o faktické nečinnosti této společnosti v době údajných dodávek, neexistenci zaměstnanců a podobně. Žalobcem předložená čestná prohlášení nelze sice považovat za dostačující důkaz, ale za účelem zjištění správného a úplného stavu věci pro účely správného stanovení daně, bylo zapotřebí provést k ověření obsahu předložených čestných prohlášení svědecké výpovědi žalobcem navrhovaných osob. Pouhé konstatování správce daně, že svědci nemohou prokázat původ zboží, či odstranit pochybnosti správce daně, je nedostačující.
34. Soud v souvislosti s prokazováním nároku na odpočet DPH poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 5. 2015, č. j. 9 Afs 57/2013-37: „pro uznání nároku na odpočet DPH nejsou rozhodné pouze formální náležitosti předložených a případně i řádně záúčtovaných dokladů, ale stav faktický, tedy faktické přijetí zdanitelného plnění, které musí být uskutečněno jiným plátcem daně, a faktické použití právě tohoto zdanitelného plnění k dosažení příjmu na zdanitelná plnění daňového subjektu.

Z konstantní judikatury Ústavního soudu i Nejvyššího správního soudu vyplývá, že prokázání daňově uznatelného výdaje je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad s faktickým stavem. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH nebo samotné výše DPH, není-li prokázáno, že uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech prezentováno či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění. Předložení daňového dokladu je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně-právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno tak, jak je plátcem deklarováno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného daňového dokladu.

35. Žalobce v žalobě také odkazoval na rozsudky SDÚ ve věci Teleos, Mecsek – Gabona, ve věci Litdana, k čemuž soud v první řadě sděluje, že spíše než aby došlo k provázání závěrů SDÚ s nyní projednávanou věcí, žalobce popsal situaci, která nastala v odkazovaných judikátech. Krajský soud k tomu doplňuje, že uvedené judikáty Soudního dvora Evropské unie nejsou pro projednávanou věc přílehlavé, neboť předmětem jejich projednávání nejsou skutkově ani právně obdobné případy. V rozhodnutích je ve věci Teleos a Litdana posuzováno, zda došlo k daňovému podvodu. V rozhodnutí SDÚ ve věci Mecsek – Gabona bylo předmětem projednávání osvobození od daně z přidané hodnoty a zamezení daňovým únikům. Předmět řízení se tudíž liší od projednávaného nároku na odpočet DPH. Krajský soud k tomu uzavřel, že tyto rozsudky nelze na projednávaný případ aplikovat. V nekompatibilitosti judikátů týkajících se účasti daňového subjektu na podvodu s řízeními projednávajícími vznik nároku na odpočet DPH se vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 24. 5. 2017 č. j. 5 Afs 144/2016-32: *„Nejvyšší správní soud setrvale judikuje, že závěry o neprokázání uskutečnění zdanitelného plnění daňovým subjektem a o účasti daňového subjektu na podvodu nejsou kompatibilní. Než začne správce daně jakkoli zkoumat a prokazovat případnou účast na daňovém podvodu, musí mít postaveno najisto, zda k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění došlo (srov. např. již shora odkazovaný rozsudek č. j. 6 Afs 170/2016-30). Je totiž nutné pečlivě rozlišovat případy, kdy nárok na odpočet DPH plátcí vůbec nevznikne, neboť plátce neprokáže, že k uskutečnění zdanitelného plnění vůbec, či v deklarovaném rozsahu došlo, od situací, kdy nárok na odpočet sice vznikl (neboť zdanitelné plnění bylo fakticky uskutečněno), avšak z určitých důvodů je daňovému subjektu nelze přiznat (což bude – jak správně podotýká stěžovatel – v souladu s judikaturou Soudního dvora EU především v případě nárokování odpočtu zneužívajícím způsobem, či v důsledku daňových podvodů). Teprve tehdy, prokáže-li daňový subjekt, že k plnění, s jehož uskutečněním je spojen vznik nároku na odpočet daně, skutečně došlo, je namíste položit si otázku, zda se tak nestalo v důsledku zneužívajícího či podvodného jednání. Pokud však k uskutečnění zdanitelného plnění vůbec nedošlo, respektive daňový subjekt v tomto směru neunesl důkazní břemeno, je zbytečné se případným podvodným jednáním z povahy věci zabývat, neboť zde žádné (zneužívající či jiné) daňově relevantní jednání plátce DPH nebylo. Postup plátce daně, který vykáže neexistující plnění, na základě něhož následně nárokuje DPH, lze sice také považovat v jistém (širším) smyslu za podvodný, avšak daňová povinnost mu v tomto případě bude zvýšena nikoli proto, že se dopustil či účastnil podvodu, ale proto, že nárok na odpočet mu vůbec nevznikl, neboť fakticky nebylo žádné zdanitelné plnění uskutečněno. Stěžovatel měl tedy nejprve přezkoumat závěr správce daně o neprokázání uskutečnění zdanitelného plnění, kterážto úvaha se nutně musí promítnout v odůvodnění rozhodnutí o odvolání. Až tehdy, dospěl-li by stěžovatel k závěru opačnému než správce daně, tedy že zdanitelné plnění bylo*

uskutečněno, byť by nebylo postaveno najisto, od kterého dodavatele jej žalobce získal, by mohl dále zkoumat existenci okolností zakládajících podezření z účasti žalobce na daňovém podvodu (srov. analogicky rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 11. 2009 č. j. 2 Afs 122/2008-58).“ Krajský soud ve vztahu k tomuto judikátu reaguje na žalobní námitku, že daňové orgány nezjišťovaly jeho případnou účast na daňovém podvodu. Bylo tomu tak z toho důvodu, že ustaly na zjištění, že žalobce neunesl důkazní břemeno ohledně nároku na odpočet DPH, neboť žalobce dle názoru daňových orgánů předložil pouze daňové doklady, o kterých vznikly správci daně důvodné pochybnosti, které žalobce neodstranil.

36. Pokud žalobce v žalobě opakovaně odkazoval na rozsudky Soudního dvora EU, z nichž citoval, je třeba uvést, že citace nikterak nepropojil s projednávanou věcí, aby bylo srozumitelné, co konkrétně daňovým orgánům ve vztahu k těmto judikátům vytyká. Zůstalo proto na soudu, aby domýšlel, jakým způsobem má poukazovaná judikatura podpořit žalobní argumentaci. To však není úkolem soudu a soud není oprávněn za žalobce takto činit, neboť formulace žaloby je v dispozici žalobce a soudu nepřísluší jakkoli nekonkrétní nebo neurčitou žalobní argumentaci za žalobce domýšlet.
37. Jako zásadní pochybení daňových orgánů hodnotí soud skutečnost, kdy daňové orgány neprovedly ve vztahu k čestným prohlášením T. B., J. S., M. R., Ing. J. S., Bc. P. Š., D. Š., Ing. B. H. a Ing. T. H. žalobcem požadované svědecké výpovědi. Podle setrvalé judikatury Nejvyššího správního soudu sice správce daně nemusí provést všechny důkazy navržené daňovým subjektem, avšak pouze tehdy, pokud jsou pro projednávání věci nerozhodné, právně nevýznamné, nebo jestliže jejich prostřednictvím nepochybně nemohou být rozhodné skutečnosti prokázány. V opačném případě je správce daně povinen navržené důkazy provést, neboť vychází-li v řízení ze závěru, že daňový subjekt neunesl své důkazní břemeno, správce daně musí nejprve provést všechny relevantní důkazy, které tento daňový subjekt navrhl. Správce daně není oprávněn předem odmítnout provedení důkazu s tím, že od něho nelze očekávat prokázání tvrzených skutečností, neboť správce daně by takto hodnotil důkaz, aniž by jej vůbec provedl a postupoval by tak v rozporu se zákonem (kupříkladu rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 1. 2015 č. j. 9 Afs 98/2014-32). Svědka je třeba vyslechnout vždy, požaduje-li to daňový subjekt, ledaže se jedná o požadavek vedený toliko snahou mařit či účelově prodlužovat daňové řízení.
38. K návrhům žalobce na provedení důkazů svědeckými výpověďmi žalovaný v bodě 40 žalobou napadeného rozhodnutí uvedl, že svědecké výpovědi nejsou schopny prokázat původ zboží, které bylo žalobcem dodáno. Dohodu o držení skladu polotovarů ze dne 31. 10. 2011 uzavřel žalobce se svým odběratelem, společností Viscofan, a tudíž není schopna prokázat deklarované přijetí zboží žalobcem od svých dodavatelů. Proto byly navržené důkazní prostředky posouzeny správcem daně jako nadbytečné a jejich provedení s odkazem na zprávu o daňové kontrole bylo odmítnuto. Odvolací orgán se s tímto posouzením správce daně ztotožnil.
39. Soud v obecné poloze přisvědčuje názoru žalovaného, že není jeho povinností provést veškeré důkazy navržené daňovým subjektem, je však nutné provést důkazy, které mohou přispět ke správnému stanovení daně. k tomu lze odkázat kupříkladu na rozsudek NSS ze dne 15. 3. 2018 č. j. 6 Afs 379/2017-58. Zásadu volného hodnocení důkazu nelze vykládat tak, že by měl správní orgán na výběr, které z důkazů provede a vyhodnotí a které nikoli, nebo o které z provedených důkazů své skutkové závěry opře a které nebude brát na zřetel. Neprovedení navrhaného důkazu lze odůvodnit tím, že důkaz, který je navrhován, nemá relevantní souvislost s předmětem řízení, nebo že důkaz není způsobitý

vyvrátit nebo potvrdit tvrzenou skutečnost, což je třeba vykládat tak, že nedisponuje vypovídací schopností. Rovněž může být odmítnutí důkazu odůvodněno jeho nadbytečností, což však připadá v úvahu pouze tehdy, byla-li již skutečnost, která má být dokazována, v dosavadním řízení mimo jakoukoliv pochybnost prokázána. Jinými slovy řečeno, je v kompetenci daňových orgánů odmítnout provedení důkazů, nicméně za situace, kdy nebyla skutečnost v řízení bezpochyby prokázána, může mít takový důkaz určitou vypovídací hodnotu.

40. U žalobcem navrhovaných výpovědí svědků nelze jednoznačně předem vyloučit, že nemohly k prokázání skutečností přispět. Podmínky pro jejich neprovedení jako důkazů pro nadbytečnost nebyly dle soudu naplněny. Je třeba vycházet i ze zásady, že nelze předem hodnotit, zda určití svědci, u nichž je známo, že byli přítomni událostem souvisejícím s posouzením určitého případu, mají o tomto případě vědomost bez toho, že by byli ve věci vyslechnuti. V doplnění k žalobě žalobce rozvinul svou argumentaci prokazující řádné dodávky od společnosti Jet VSK s. r. o. Dodávky potvrzoval svědek M. Š., který byl jednatelem společnosti do 13. 3. 2014 a vyjádřit se relevantně mohl nejméně ke dvěma případům. Dále ohledně společnosti Besit s. r. o. z odpovědi dožádaného správce daně ze dne 14. 12. 2016 vyplynulo, že byla potvrzena spolupráce této společnosti se žalobcem od dubna do prosince roku 2015 a zároveň byly správci daně zaslány doklady pod číslem jednacím 4531011/16. Tato skutečnost nejméně poukazovala na rozpory ve zjištěních správce daně, které by mohly být odstraněny provedením svědecké výpovědi Ing. H.. Soud proto uzavřel, že pro odmítnutí výsledků žalobcem navrhovaných svědků nebyly splněny podmínky. Rozhodnutí proto za této situace vycházelo z nedostatečně zjištěného skutkového stavu věci. Rozhodnutí bylo zatíženo vadou ve smyslu § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s. Z toho důvodu soud uzavřel, že skutkový stav nebyl dosud dostatečně zjištěn, a nemůže proto hodnotit další námitky, které zpochybňují hodnocení důkazů předložených žalobcem, a proto bude na žalovaném, aby dokazování doplnil o svědecké výpovědi, na jejichž základě bude možné zhodnotit zjištěný skutkový stav.

VI. Závěr a náklady řízení

41. Soud proto uzavřel, že řízení před daňovými orgány bylo zatíženo vadou nedostatečně zjištěného stavu věci, a proto postupoval podle § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s. a žalobou napadené rozhodnutí zrušil bez nařízeného jednání a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.
42. O náhradě nákladů řízení rozhodl krajský soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalovaný správní orgán neměl v řízení úspěch. Pokud je o procesně úspěšného žalobce, soud mu přiznal náhradu nákladů řízení ve výši 11 228 Kč představující zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč, náhradu za dva úkony po 3 100 Kč (převzetí a příprava zastoupení, sepsání žaloby), dle § 7 bod 5, § 9 odst. 4, písm. d), § 11 odst. 1 písm. a) a d) a § 13 odst. 3 vyhlášky č. 117/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, 6 200 Kč, paušální náhrada hotových výdajů dvakrát 300 Kč, to je 600 Kč, celkem náklady řízení 6 800 Kč. Vzhledem k tomu, že zástupce žalobce je plátcem DPH, je náhrada hotových výdajů povýšena o sazbu této daně ve výši 1 428 Kč, celkem náklady řízení včetně soudního poplatku činí 11 228 Kč, které je žalovaný povinen zaplatit ve lhůtě třiceti dnů od právní moci rozsudku k rukám zástupce žalobce.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližze následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

České Budějovice 29. června 2020

JUDr. Marie Trnková v. r.
předsedkyně senátu