



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců JUDr. Miroslavy Honusové a JUDr. Petra Hlušíka, Ph.D. ve věci

žalobce: **Global Tungsten & Powders spol. s r.o.**
sídlem Zahradní 1442/46, 792 01 Bruntál
zastoupený advokátem Mgr. Viktorem Duškem
sídlem Pobřežní 648/1a, 186 00 Praha 8

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 10. 2019, č.j. 43688/19/5300-21442-711458

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 29. 10. 2019, č.j. 43688/19/5300-21442-711458 se **zrušuje** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 15 342 Kč do 30 dnů

od právní moci tohoto rozsudku k rukám Mgr. Viktora Duška, advokáta se sídlem Pobřežní 648/1a, 186 00 Praha 8.

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobce se podanou žalobou ze dne 20. 12. 2019 domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne ze dne 29. 10. 2019, č. j. 43688/19/5300-21442-711458, kterým bylo rozhodnuto o odvolání žalobce proti rozhodnutím Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 14. 12. 2015, dodatečným platebním výměrům a platebním výměrům na daň z přidané hodnoty.
2. Žalobce vymezil, že jeho hlavní činností je výroba a hutní zpracování neželezných kovů (zejména wolframu) a jejich slitin, výroba chemických látek a chemických přípravků a dále působí v oblasti druhotných surovin wolframu. V této souvislosti je žalobce pověřen v rámci skupiny Plansee Group soustřeďovat pro společnost Global Tungsten & Powders Corporation v Towandě, USA, materiál a zboží s dostatečným obsahem wolframu. Správce daně prováděl od října 2013 u žalobce daňovou kontrolu na DPH za zdaňovací období březen až prosinec 2011, leden až prosinec 2012 a leden a únor 2013, kterou následně rozšířil na zdaňovací období září 2013 a únor až září 2014. Žalovaný původně neuznal žalobci nárok na odpočet DPH z přijatých plnění, neboť se mylně domníval, že u těchto plnění měl být aplikován režim přenesení daňové povinnosti; správce daně měl za to, že veškerý materiál dodávaný žalobci je odpadem a žalobce nebyl oprávněn uplatňovat odpočet DPH. Uvedené rozhodnutí žalovaného bylo k žalobě žalobce zrušeno rozsudkem Krajského soudu v Ostravě ze dne 20. 3. 2018, č. j. 22 Af 102/2016-48, přičemž kasační stížnost podaná žalovaným byla zamítnuta rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 7. 2018, č. j. 4 Afs 130/2018-42.
3. Po zamítnutí kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem žalovaný uložil správci daně provést doplnění dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí o odvolání; s provedeným dokazováním a hodnocením žalovaný žalobce seznámil v písemnosti ze dne 22. 3. 2019. Žalovaný provedl překvalifikaci celého případu a namísto uplatněného režimu DPH začal zpochybňovat správnost identifikace skutečného dodavatele prověřovaných plnění. Žalobce v reakci na seznámení se zjištěnými skutečnostmi zaslal žalovanému vyjádření dne 9. 4. 2019, kdy navrhl provést výslech svědků J. P. (nákupčího žalobce) s J. M. (prokuristy žalobce). Zároveň žalobce dne 31. 5. 2019 poskytl žalovanému vzorky emailové komunikace žalobce s dodavateli. Následně žalovaný provedl výslechy obou navržených svědků a dne 6. 9. 2019 seznámil žalobce se zjištěnými skutečnostmi v odvolacím řízení po doplnění dokazování, přičemž žalovaný i přes doplnění dokazování setrval na svém názoru, že žalobce neprokázal přijetí od konkrétních dodavatelů. Nato žalobce požádal o prodloužení lhůty pro vyjádření k seznámení se s doplněnými skutečnostmi, načež bylo žalovaným reagováno rozhodnutím o zastavení řízení o této žádosti. Žalobce se ve stanovené lhůtě podrobně vyjádřil ke zjištěným skutečnostem, požádal o doplnění dokazování a po uplynutí stanovené lhůty ještě doplnil dne 8. 10. 2019 podáním, ve kterém označil konkrétní důkazní prostředky, které navrhuje v odvolacím řízení provést.

4. V napadeném rozhodnutí provedl žalovaný změnu argumentace oproti původnímu soudem zrušenému rozhodnutí. Nezpochybněval již režim DPH uplatňovaný na dodávky materiálu a zboží, ale identitu dodavatelů některých těchto plnění, respektive to, že nebyla dodána těmi dodavateli, které žalobce deklaroval ve svém daňovém přiznání. Uvedené žalovaný shrnuje v bodě [22] napadeného rozhodnutí, kdy konstatoval, že ačkoli původně daňové orgány řešily otázku aplikace režimu přenesení daňové povinnosti, nebyl vůbec prověřován základní předpoklad pro splnění podmínek nároku na odpočet daně, a to zda bylo plnění přijato od dodavatele uvedeného na daňovém dokladu. Zejména se zabýval otázkou prokázání dodavatele plnění ve vztahu k dodavatelům Lieblings, CaWo Group, Silver Components, Stavne Centrum a JVZF. K těmto uvedl, že i přes doplněné dokazování přetrvávají pochybnosti o tom, že jsou tyto subjekty dodavateli deklarovaných plnění. Své pochybnosti založil na skutečnosti, že uvedení dodavatelé jsou nekontaktní, nedisponují majetkovým ani personálním zázemím pro reálný výkon ekonomické činnosti, sídlí na virtuálních adresách a osoby, se kterými žalobce komunikoval, nebyly vždy statutárními zástupci společností, s nimiž žalobce obchodoval. Žalovaný dále poukázal na fakt, že emailové adresy dodavatelů byly založeny na veřejných doménách, což dle něj způsobuje neprůkaznost.
5. Žalobce primárně napadá nezákonnost napadeného rozhodnutí a zároveň tvrdí, že řízení po rozhodnutí o kasační stížnosti žalovaného trpí vadami.
6. Předně namítl, že řádně a dostatečným způsobem doložil spolupráci s jednotlivými dodavateli, když doložil celou škálu důkazních prostředků prokazujících existenci samotného plnění i identifikaci dodavatele plnění. Tyto důkazní prostředky žalovaný žádným relevantním způsobem nezpochybnil a ve svém závěru vychází z tendenčně interpretovaných skutečností a výslechů svědků. Současná neaktivita dodavatelů nemůže mít na věrohodnost těchto důkazů žádný vliv. Podle žalobce nelze opomenout fakt, že v původním řízení žalovaný i správce daně prvního stupně pochybili, když neposuzovali „základní předpoklad pro splnění podmínek nároku“. Správce daně i žalovaný jsou daňovými profesionály a lze tak dospět k závěru o porušení jejich povinností v obou řízeních. Žalobce upozornil, že žalovaný nyní ve výsleších požadoval po svědcích detailní informace o proběhnutých dodávkách zboží a při hodnocení výpovědí nepřihlédl k časovému odstupu mezi uskutečněním dodávek a prováděním výslechu. Žalobce se domnívá, že zejména kvůli nemožnosti kontaktovat samotného dodavatele označeným důkazům nepřiložil takovou váhu, aby z nich dovedl unesení důkazního břemene ve vztahu ke zbývajícím dodavatelům.
7. Žalobce poukázal na to, že dokazování v oblasti DPH je prvotně záležitostí dokladovou a uskutečnění zdanitelného plnění je v praxi prokazováno pomocí účetních záznamů, daňových dokladů, povinných evidencí a případně dalších podkladů. Žalobce svá tvrzení doložil zejména daňovou evidencí pro účely DPH, přijatými daňovými doklady, dodacími listy/návěští, objednávkami, doklady o vývozu zboží a záznamy o skladové evidenci. Předložil tedy kompletní auditní stopu, přičemž již samotné předložené podklady samy o sobě představují nenarušený řetězec důkazů prokazujících, že přijal dodávky tvrzeného zboží od jím deklarovaných dodavatelů. Nadto žalobce doložil důkazy prokazující, že žalobce provedl objednávku zboží u *konkrétní společnosti*, objednané zboží bylo žalobci *řádně dodáno*, dodané zboží bylo *fakturováno společností, u které bylo zboží objednáno* a dodané zboží bylo uhrazeno na *účet patřící společnosti označené žalobcem jako dodavatel zboží*. Žalobce tak má za to, že vyčerpal reálné důkazní možnosti, přičemž předložené doklady i

doplňující výsledky tvoří ucelený řetězec. Žalobce poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 147/2016-28, podle kterého správce daně „je povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným.“ Teprve až správce daně kvalifikovaně zpochybní údaje uvedené daňovým subjektem, přechází důkazní povinnost na daňový subjekt.

8. Žalovaný však ve svých argumentech neuvedl nic, co by jakýmkoli způsobem mohlo zpochybnit věrohodnost účetních dokladů předložených žalobcem a zároveň nepředložil důkazy prokazující důvodnost žalovaným vyjádřených pochybností. Důkazní břemeno tak stále leží na žalovaném.
9. Žalobce zdůraznil, že pro zpochybnění uskutečnění dodávek deklarovaným dodavatelem by musely jednotlivé svědecké výpovědi jednatelů potvrzovat, že předmětné dodávky jimi nebyly uskutečněny. To však ze svědeckých výpovědí učinit nelze.
10. V napadeném rozhodnutí hodnotil žalovaný k tíži žalobce mj. i skutečnost, že v současné době jsou prověřováni dodavatelé nekontaktní, což je nepřipustné. Nekontaktnost dodavatelů lze logicky přičíst délce probíhajícího daňového řízení. Žalovaný délkou řízení a svými pochybeními významně ztížil žalobci důkazní pozici. Žalobce nyní není schopen s ohledem na uplynulou dobu zajistit přítomnost všech jednatelů dodavatelských společností, čehož není schopen ani správce daně.
11. Pokud se týče tvrzení žalovaného ohledně veřejnosti domény, ze které dodavatelé odesílali emaily, a že předložená emailová komunikace mohla být vedena kýmkoli, nelze tento argument uznat. Pokud má žalovaný pochybnosti o pravosti nebo pravdivosti předložených důkazních prostředků, musí je podpořit relevantními skutkovými důvody. Žalobce v té souvislosti poukázal na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007-102, podle kterého odůvodněná pochybnost musí být založena na „na dostatečně konkrétních a přesvědčivých poznatcích správce daně či na jeho analýzách obdobné kvality opřených o skutkové důvody. V každém případě tedy musí jít o poznatky či analýzy mající skutkový základ vztahující se k daňově relevantní činnosti daňového subjektu a opírající se o logickou a racionální úvahu. Poznatky mohou mít například charakter informací o obchodní činnosti dalších daňových subjektů obchodujících s prověřovaným subjektem, vůči němuž má být zahájeno vytykácí řízení, ukazují-li tyto poznatky, že jsou v rozporu s tvrzeními prověřovaného subjektu, ač by se měly shodovat.“
12. Žalobce se dále v žalobě vyjádřil k jednotlivým deklarovaným dodavatelům a vymezil svůj pohled na zjištění správce daně.
13. Dále namítl, že žalovaný navíc nezákonně odmítl provést navržené výsledky pana L. W. a pana M. Ž., zaměstnanců žalobce, které byly navrženy podáním žalobce ze dne 8. 10. 2019, když podle žalovaného se jednalo pouze o účelový požadavek. Takový názor žalovaného je nutno striktně odmítnout. Žalovaný bez jakýchkoli důkazů presumuje, že výpověď navržených svědků bude irelevantní.
14. Podle žalobce je nadto rozhodování žalovaného nepředvídatelné, když žalovaný v rámci vedeného odvolacího řízení uznal plnění od jiných dodavatelů, u kterých probíhaly dodávky stejným způsobem a ke kterým žalobce předložil obdobné důkazní prostředky; jako příklad lze uvést společnost PGU, s. r. o. „v likvidaci“. Žalobce považuje také za vadný postup žalovaného, který na jeho žádost o prodloužení lhůty ze dne 25. 9. 2019

argumentoval tvrzením, že lhůta stanovená podle § 115 odst. 2 daňového řádu je lhůtou, se kterou zákon spojuje zánik práva. Toto však nemá oporu v zákoně, ani v judikatuře správních soudů, viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 3. 2017, č. j. 1 Afs 321/2016-32. Žalobci tak byla odňata možnost se v přiměřeném čase vyjádřit.

15. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Pokud se týče námitky přenosu důkazního břemene a hodnocení důkazů, uvedl žalovaný, že má za to, že se zabýval všemi důkazními návrhy a v případě neprovedení navrhovaného důkazu tento postup řádně odůvodnil. K důkaznímu břemenu podotkl, že žalobce předložením daňových dokladů, dodacích listů, objednávek, dokladů o vývozu zboží, záznamů o skladové evidenci atd. v původním řízení v rámci daňové kontroly unesl své primární důkazní břemeno. Následně však výzvou ze dne 7. 1. 2019 správce daně vyjádřenými pochybnostmi přenesl důkazní břemeno zpět na žalobce a bylo na něm, aby pochybnosti správce daně vyvrátil, resp. prokázal, že se zdanitelné plnění uskutečnilo tak, jak tvrdí, což se žalobci nepodařilo. Posuzování dodavatelé žalobce jsou nekontaktní daňové subjekty neplnící si své daňové povinnosti, které nedisponovaly majetkovým ani personálním zázemím pro reálný výkon ekonomické činnosti. Tvrzení žalobce o tom, že byly v jeho neprospěch hodnoceny skutečnosti nastalé ex post a skutečnosti mimo sféru žalobce, označil žalovaný za zcela účelové. Podle žalovaného také nedošlo k porušení zásady legitimního očekávání. Žalovaný dále uvedl, že ve vztahu k některým dodavatelům, a to EDIC s. r. o., FOURCOMP s. r. o., MAKING s. r. o., Metal Export CZ s. r. o., v likvidaci, Minaxa Provider s. r. o. a PRESENTE PERSONAL s. r. o., v likvidaci, vzhledem k nemožnosti provést další dokazování přijal závěry správních soudů v tom směru, že se správci daně nepodařilo unést důkazní břemeno ohledně aplikace režimu přenesení daňové povinnosti dle § 92a a § 92c ZDPH a nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění byl žalobci u těchto dodavatelů uznán. Ve vztahu k ostatním dodavatelům však byla situace zcela odlišná, v odvolacím řízení došlo k rozsáhlému doplnění dokazování a k přenosu důkazního břemene na žalobce.

Zjištění z obsahu správních spisů

16. Z obsahu správních spisů vyplývá, že správce daně zahájil protokolem ze dne 3. 10. 2013 u žalobce daňovou kontrolu mj. daně z přidané hodnoty za zdaňovací období březen až prosinec 2011, leden až prosinec 2012 a leden až únor 2013. Daňová kontrola posléze byla protokoly ze dne 20. 11. 2013, 10. 4. 2014, 16. 5. 2014, 28. 5. 2014, 14. 7. 2014, 6. 8. 2014, 9. 9. 2014, 11. 12. 2013 a 11. 11. 2014 rozšířena na období, jež je předmětem přezkumu soudem.
17. Dne 10. 12. 2015 byl žalobce seznámen se Zprávou o daňové kontrole vydanou dle § 88 daňového řádu. V rámci této zprávy správce daně blíže rozvedl jednotlivé pochybnosti ohledně aplikovaného režimu DPH, zejména pak k otázce charakteru žalobcem přijatých sporných plnění z hlediska vymezení pojmu „odpad“. Dle správce daně tento nepopírá, že je pro aplikaci režimu přenesení daňové povinnosti podstatné a rozhodné objektivní naplnění definičních znaků pořízeného zboží pro jeho zařazení do příslušné kategorie, nicméně žalobce dle správce daně uváděnou a přiznanou kategorii zboží neprokázal a nedoložil, kdy setrval pouze v rovině tvrzení. Podle správce daně tvrzení žalobce, že předmětné zboží nenaplnňuje objektivní kritéria celního sazebníku (kovový odpad a šrot, vznikající při výrobě nebo mechanickém zpracování kovů a kovové předměty rozhodně nepoužitelné jako takové pro jejich zlomení, rozbití, opotřebení nebo z jiných důvodů) je zavádějící a účelové. Nelze paušalizovat, že pokud lze zboží po jeho opotřebení jakkoliv

použit, nelze jej považovat za odpad a šrot. Správce daně dále argumentuje ust. § 3 odst. 1 zákona o odpadech, dle kterého je odpadem každá movitá věc, které se osoba zbavuje nebo má úmysl nebo povinnost se jí zbavit. Správce daně má v tomto kontextu za to, že i v případě, že by plnění nebylo dodavatelem označeno jako odpad, je nutno jeho předání osobě oprávněné ke sběru nebo výkupu odpadů (k následnému využití) považovat ve smyslu zákona o odpadech za nakládání s odpady.

18. Nato správce daně vydal dne 14. 12. 2015 platební výměry a dodatečné platební výměry na DPH, které žalobce napadl odvoláním, o kterém žalovaný rozhodl rozhodnutím ze dne 20. 9. 2016, které bylo k žalobě žalobce zrušeno rozsudkem Krajského soudu v Ostravě ze dne 20. 3. 2018, č. j. 22 Af 102/2016-48, přičemž kasační stížnost podaná žalovaným byla zamítnuta rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 7. 2018, č. j. 4 Afs 130/2018-42. Podle závěrů vyslovených v uvedených rozsudcích pochybením žalovaného, potažmo správce daně, nedošlo k přechodu důkazního břemene ohledně splnění podmínek pro nárok na odpočet DPH na žalobce.
19. Je zapotřebí zdůraznit, že, jak přiléhavě připomněl ve svém rozsudku Nejvyšší správní soud, správce daně ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 21. 1. 2015 uvedl, že mu vznikly pochybnosti, zda se v případě pořízení tvrdokovového materiálu pod označením nadnormativní zásoby, případně kovoobráběcí nástroje s obsahem wolframu či použité nástroje, ve skladové evidenci evidované a při exportu označené jako HARD material tungsten, skutečně jednalo o pořízení plnění odpovídající jeho označení, a nikoliv o plnění, podléhající od 1. 4. 2011 přenesené daňové povinnosti, přičemž správce daně následně provedl rozbor zjištěných skutečností ve vztahu k jednotlivým obchodním partnerům (dodavatelům tvrdokovového materiálu) žalobce. Ve vztahu k některým dodavatelům správce daně vycházel (při závěru o pochybnostech o předmětu plnění, tedy nikoli o tom, zda byl předmět plnění skutečně dodán označeným dodavatelem) pouze z jejich nekontaktnosti a jiných okolností znemožňujících ověřit uskutečnění plnění v běžném režimu a nikoliv v režimu přenesení daňové povinnosti. Zde se jedná o dodavatele JISTAFO s.r.o., PHILI A COMPANY s.r.o., PRIMABUD s.r.o., AZALIYA-CZ, s.r.o., CNL Group s.r.o., GEPE s.r.o., MEMONEXT s.r.o., EDIC s.r.o., PGU, s.r.o., World Building Industry s.r.o., Lieblings Arbeit Group s.r.o., STAVNE CENTRUM s.r.o., JVZF s.r.o., CaWo Group s.r.o., Silver Concepts s.r.o. a ZEFO METAL s.r.o.
20. Po vrácení věci žalovanému tento dospěl k závěru, že ve vztahu ke společnostem Lieblings Arbeit Group s.r.o., STAVNE CENTRUM s.r.o., JVZF s.r.o., CaWo Group s.r.o., CNL Group s.r.o., GEPE s.r.o. a Silver Concepts s.r.o. bylo orgány finanční správy již od prvopočátku postupováno nesprávně, neboť ačkoli správce daně, potažmo žalovaný, řešili otázku aplikace režimu přenesení daňové povinnosti, nebyl vůbec prověřován základní předpoklad pro splnění podmínek nároku na odpočet daně, resp. pro splnění podmínek pro aplikaci režimu přenesení daňové povinnosti, a to, zda bylo plnění přijato od dodavatele uvedeného na daňovém dokladu.
21. Správce daně proto na podkladě pokynu žalovaného vydal dne 7. 1. 2019 výzvu k prokázání skutečností, kterou vyzval žalobce k prokázání, že u tam uvedených transakcí – přijatých plnění od v předchozím odstavci uvedených dodavatelů, uskutečnil plnění plátce uvedený na daňových dokladech, tedy, že předmětné zboží dodali právě označení dodavatelé. V uvedené výzvě pak ve vztahu k jednotlivým dodavatelům vyjevil správce daně své pochybnosti.

22. Pokud se týče společnosti AZALIYA – CZ s. r.o., vyplynulo podle správce daně, že tato společnost je pro správce daně nekontaktní, neplní si své daňové povinnosti, nesídlí na registrovaném sídle, fakticky nevykonává ekonomickou činnost, žalobce neověřoval sídlo společnosti, výkon ekonomické činnosti ani majetkoprávní poměry dodavatele, jménem společnosti jednal a komunikoval s osobou, která nebyla v právním vztahu k dané společnosti, neověřoval, zda se jedná o osobu oprávněnou jednat jménem společnosti; v rozhodné době byl statutární orgán p. I.M., který má povolen dlouhodobý pobyt pro výkon pracovní činnosti, tento se však nedostavil bez omluvy k výsledku. Není zřejmé, kdo byl zhotovitelem fakturačních a průvodních dokladů, společnost nedisponovala žádným nemovitým majetkem či motorovými vozidly, neměla zaměstnance, reálný výkon činnosti nepotvrzuje ani pohyb finančních prostředků na existujícím bankovním účtu společnosti.
23. Ve vztahu ke společnosti CaWo Group s. r. o. vyplynulo podle správce daně, že tato společnost je pro správce daně nekontaktní, neplní si své daňové povinnosti, nesídlí na registrovaném sídle, fakticky nevykonává ekonomickou činnost, žalobce neověřoval sídlo společnosti, výkon ekonomické činnosti ani majetkoprávní poměry dodavatele, jménem společnosti jednal a komunikoval s osobou, která nebyla v právním vztahu k dané společnosti, neověřoval, zda se jedná o osobu oprávněnou jednat jménem společnosti; v rozhodné době byl statutární orgán p. F. B., tento se však nedostavil bez omluvy k výsledku. Není zřejmé, kdo byl zhotovitelem fakturačních a průvodních dokladů, společnost nedisponovala žádným nemovitým majetkem, reálný výkon činnosti nepotvrzuje ani pohyb finančních prostředků na existujícím bankovním účtu společnosti. Pokud byl v řízení vyslechnut svědek T., tento sice potvrdil, že uskutečnil dodání tvrdokovu ve prospěch žalobce, ale jako hlavní předmět ekonomické činnosti společnosti uvedl dovoz řeziva, za místo výkonu činnosti společnosti označil registrované sídlo bez povědomí o existenci provozovny, a to i přesto, že měl být na základě plné moci osobou oprávněnou jednat jménem uvedené společnosti. Nebylo mu známo, zda byla společnost v obchodněprávním vztahu k daňovému subjektu a v jakém časovém období, jakého původu bylo plnění a kdo byl původcem atd.
24. Ve vztahu ke společnosti CNL Group s.r.o. vyplynulo podle správce daně, že tato společnost je pro správce daně nekontaktní, neplní si své daňové povinnosti, sídlo je v panelovém domě, bez jakéhokoli označení a bez známek výkonu ekonomické činnosti, žalobce neověřoval sídlo společnosti, výkon ekonomické činnosti ani majetkoprávní poměry dodavatele; v rozhodné době byl statutární orgán p. R. I., který se však nedostavil bez omluvy k výsledku. Není zřejmé, kdo byl zhotovitelem fakturačních a průvodních dokladů, společnost nedisponovala žádným majetkoprávním zázemím.
25. Ve vztahu ke společnosti GEPE s. r. o. vyplynulo podle správce daně, že tato společnost je pro správce daně nekontaktní, neplní si své daňové povinnosti, nesídlí na registrovaném sídle (toto je pouze virtuální), fakticky nevykonává ekonomickou činnost, žalobce neověřoval sídlo společnosti, výkon ekonomické činnosti ani majetkoprávní poměry dodavatele; v rozhodné době byl statutární orgán p. J. N., tento se však nedostavil bez omluvy k výsledku. Není zřejmé, kdo byl zhotovitelem fakturačních a průvodních dokladů, společnost nedisponovala žádným majetkoprávním zázemím, reálný výkon činnosti nepotvrzuje ani pohyb finančních prostředků na existujícím bankovním účtu společnosti.

26. Ve vztahu ke společnosti JISTAFO s. r. o. vyplynulo podle správce daně, že tato společnost neměla zapsanou ani evidovanou žádnou provozovnu, není zřejmé kde a kým a jakou činnost společnost vykonávala, společnost fakticky nevykonává ekonomickou činnost, žalobce neověřoval sídlo společnosti, výkon ekonomické činnosti ani majetkoprávní poměry dodavatele; v rozhodné době byl statutární orgán p. J. P., který vypověděl, že předmětem ekonomické činnosti byla stavební činnost, reklama a zprostředkování, faktury podepisoval formálně, dodavatelé a odběr, žalobce mu je znám pouze z fakturace, nejednal s ním a zboží neviděl. Není zřejmé, kdo byl zhotovitelem fakturačních a průvodních dokladů, společnost nedisponovala žádným majetkoprávním zázemím, reálný výkon činnosti nepotvrzuje ani pohyb finančních prostředků na existujícím bankovním účtu společnosti.
27. Ve vztahu ke společnosti JVZF s. r. o. vyplynulo podle správce daně, že tato společnost sídlí na virtuální adrese, neměla zapsanou ani evidovanou žádnou provozovnu, není zřejmé, kde a kým a jakou činnost společnost vykonávala, žalobce neověřoval sídlo společnosti, výkon ekonomické činnosti ani majetkoprávní poměry dodavatele; v rozhodné době byl statutární orgán p. M. M., tento se však nedostavil bez omluvy k výsledku. Není zřejmé, kdo byl zhotovitelem fakturačních a průvodních dokladů, společnost nedisponovala žádným majetkoprávním zázemím, reálný výkon činnosti nepotvrzuje ani pohyb finančních prostředků na existujícím bankovním účtu společnosti.
28. Ve vztahu ke společnosti Lieblings Arbeit Group s. r. o. vyplynulo podle správce daně, že tato společnost nesídlí na registrované adrese, neplní si daňové povinnosti, neměla zapsanou ani evidovanou žádnou provozovnu, žalobce neověřoval sídlo společnosti, výkon ekonomické činnosti ani majetkoprávní poměry dodavatele; v rozhodné době byl statutární orgán p. M. H., tento se však nedostavil k výsledku. Není zřejmé, kdo byl zhotovitelem fakturačních a průvodních dokladů, společnost nedisponovala žádným majetkoprávním zázemím, reálný výkon činnosti nepotvrzuje ani pohyb finančních prostředků na existujícím bankovním účtu společnosti.
29. Ve vztahu ke společnosti MEMONEXT s. r. o. vyplynulo podle správce daně, že tato společnost byla neplnící si daňové povinnosti, neměla zapsanou ani evidovanou žádnou provozovnu, není zřejmé, kde a kým a jakou činnost společnost vykonávala, žalobce neověřoval sídlo společnosti, výkon ekonomické činnosti ani majetkoprávní poměry dodavatele; v rozhodné době byl statutární orgán p. I. K., tento se však nedostavil bez omluvy k výsledku. Není zřejmé, kdo byl zhotovitelem fakturačních a průvodních dokladů, společnost nedisponovala žádným majetkoprávním zázemím, reálný výkon činnosti nepotvrzuje ani pohyb finančních prostředků na existujícím bankovním účtu společnosti.
30. Ve vztahu ke společnosti PGU s. r. o. vyplynulo podle správce daně, že tato společnost je nekontaktní, neplní si řádně své povinnosti, neměla zapsanou ani evidovanou žádnou provozovnu, není zřejmé, kde a kým a jakou činnost společnost vykonávala, žalobce neověřoval sídlo společnosti, výkon ekonomické činnosti ani majetkoprávní poměry dodavatele; v rozhodné době byl statutární orgán p. M. K., tento se však nedostavil bez omluvy k výsledku. Není zřejmé, kdo byl zhotovitelem fakturačních a průvodních dokladů, společnost nedisponovala žádným majetkoprávním zázemím, reálný výkon činnosti nepotvrzuje ani pohyb finančních prostředků na existujícím bankovním účtu společnosti.

31. Ve vztahu ke společnosti PHILIA COMPANY s. r. o. vyplynulo podle správce daně, že tato společnost je nekontaktní, neplní si řádně své povinnosti, neměla zapsanou ani evidovanou žádnou provozovnu, není zřejmé, kde a kým a jakou činnost společnost vykonávala, žalobce neověřoval sídlo společnosti, výkon ekonomické činnosti ani majetkoprávní poměry dodavatele; v rozhodné době byl statutární orgán p. R. I., tento se však nedostavil k výsledku. Není zřejmé, kdo byl zhotovitelem fakturačních a průvodních dokladů, společnost nedisponovala žádným majetkoprávním zázemím, reálný výkon činnosti nepotvrzuje ani pohyb finančních prostředků na existujícím bankovním účtu společnosti.
32. Ve vztahu ke společnosti PRIMABUD s. r. o. vyplynulo podle správce daně, že tato společnost je nekontaktní, neplní si řádně své povinnosti, neměla zapsanou ani evidovanou žádnou provozovnu, není zřejmé, kde a kým a jakou činnost společnost vykonávala, žalobce neověřoval sídlo společnosti, výkon ekonomické činnosti ani majetkoprávní poměry dodavatele; v rozhodné době byl statutární orgán p. I. K., tento se však nedostavil bez omluvy k výsledku. Není zřejmé, kdo byl zhotovitelem fakturačních a průvodních dokladů, společnost nedisponovala žádným majetkoprávním zázemím, reálný výkon činnosti nepotvrzuje ani pohyb finančních prostředků na existujícím bankovním účtu společnosti.
33. Ve vztahu ke společnosti STAVNE CENTRUM s. r. o. vyplynulo podle správce daně, že tato společnost je nekontaktní, nereagující na výzvy správce daně, neměla zapsanou ani evidovanou žádnou provozovnu, není zřejmé, kde a kým a jakou činnost společnost vykonávala, žalobce neověřoval sídlo společnosti, výkon ekonomické činnosti ani majetkoprávní poměry dodavatele; v rozhodné době byl statutární orgán p. I. S., tato se však nedostavila bez omluvy k výsledku. Není zřejmé, kdo byl zhotovitelem fakturačních a průvodních dokladů, společnost nedisponovala žádným majetkoprávním zázemím, reálný výkon činnosti nepotvrzuje ani pohyb finančních prostředků na existujícím bankovním účtu společnosti.
34. Ve vztahu ke společnosti Silver Concepts s. r. o. vyplynulo podle správce daně, že tato společnost nesídlí na registrované adrese, nereagující na výzvy správce daně, neměla zapsanou ani evidovanou žádnou provozovnu, není zřejmé, kde a kým a jakou činnost společnost vykonávala, žalobce neověřoval sídlo společnosti, výkon ekonomické činnosti ani majetkoprávní poměry dodavatele; v rozhodné době byl statutární orgán p. E. G., tento se však nedostavil bez omluvy k výsledku. Není zřejmé, kdo byl zhotovitelem fakturačních a průvodních dokladů, společnost nedisponovala žádným majetkoprávním zázemím, reálný výkon činnosti nepotvrzuje ani pohyb finančních prostředků na existujícím bankovním účtu společnosti.
35. Ve vztahu ke společnosti ZEFO METAL s. r. o. vyplynulo podle správce daně, že tato společnost nesídlí na registrované adrese, nereagující na výzvy správce daně, neměla zapsanou ani evidovanou žádnou provozovnu, není zřejmé, kde a kým a jakou činnost společnost vykonávala, žalobce neověřoval sídlo společnosti, výkon ekonomické činnosti ani majetkoprávní poměry dodavatele; v rozhodné době byl statutární orgán p. Z. E. F., tato se však nedostavila bez omluvy k výsledku. Není zřejmé, kdo byl zhotovitelem fakturačních a průvodních dokladů, společnost nedisponovala žádným majetkoprávním zázemím, reálný výkon činnosti nepotvrzuje ani pohyb finančních prostředků na existujícím bankovním účtu společnosti.

36. Dne 6. 9. 2019 seznámil žalovaný žalobce se zjištěnými skutečnostmi v odvolacím řízení po doplnění dokazování, přičemž žalovaný i přes doplnění dokazování setrval na svém názoru, že žalobce neprokázal přijetí od konkrétních dodavatelů. Nato žalobce požádal o prodloužení lhůty pro vyjádření k seznámení se s doplněnými skutečnostmi, načež bylo žalovaným reagováno rozhodnutím o zastavení řízení o této žádosti. Žalobce se ve stanovené lhůtě podrobně vyjádřil ke zjištěným skutečnostem, požádal o doplnění dokazování a po uplynutí stanovené lhůty ještě doplnil dne 8. 10. 2019 podáním, ve kterém označil konkrétní důkazní prostředky, které navrhuje v odvolacím řízení provést.
37. Následně rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím, kterým tam uvedená napadená prvostupňová rozhodnutí změnil. Z napadeného rozhodnutí vyplývá, že ve vztahu k odavatelům, a to EDIC s. r. o., FOURCOMP s. r. o., MAKING s. r. o., Metal Export CZ s. r. o., v likvidaci, Minaxa Provider s. r. o. a PRESENTE PERSONAL s. r. o., v likvidaci, vzhledem k nemožnosti provést další dokazování přijal závěry správních soudů v tom směru, že se správci daně nepodařilo unést důkazní břemeno ohledně aplikace režimu přenesení daňové povinnosti dle § 92a a § 92c ZDPH a nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění byl žalobci u těchto dodavatelů uznán. Ve vztahu k ostatním dodavatelům, a to Lieblings Arbeit Group s.r.o., STAVNE CENTRUM s.r.o., JVZF s.r.o., CaWo Group s.r.o. a Silver Concepts s.r.o. dospěl k závěru, že žalobce neunesl důkazní břemeno ohledně prokázání, že plnění uvedená na daňových dokladech uskutečnili právě označení dodavatelé.

Posouzení věci krajským soudem

38. Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů dle § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“) napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná. Krajský soud ve věci rozhodl bez nařízení jednání, neboť ve smyslu § 76 odst. 1 písm. a) a c) s. ř. s. shledal vady řízení, pro které bylo na místě napadené rozhodnutí zrušit.
39. Krajský soud považuje za nosnou žalobní námitku týkající se nezákonného přenesení důkazního břemene z žalovaného na žalobce.
40. V návaznosti na uvedené je také třeba vymezit, koho a v jakém rozsahu tíží v daňovém řízení důkazní břemeno. Žalobce – daňový subjekt – prokazuje dle § 92 odst. 3 daňového řádu všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Splní-li žalobce toto své důkazní břemeno, má správce daně ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu důkazní břemeno o skutečnostech vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků. Ve vztahu k povinnosti aplikace režimu přenesení daňové povinnosti ve smyslu § 92a zákona o DPH to znamená, že je zásadně na správci daně, má-li za to, že daňový subjekt chybně neaplikoval režim přenesení daňové povinnosti, aby prokázal pochybnosti, které jej k takovému závěru vedou. V projednávané věci to pro správce daně znamená, že jej poté, co žalobce unesl své primární důkazní břemeno předložením dokladů, svědčících o dodání zboží označeným dodavatelem, tíží důkazní břemeno o pochybnostech o splnění podmínek režimu přenesení daňové povinnosti z titulu pochybností o dodávce zboží

deklarovaným dodavatelem. Tyto pochybnosti přitom musí být natolik vážné a důvodné, že žalobcem předložené důkazy učiní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné; je na správci daně, aby přesně specifikoval konkrétní skutečnosti, které jej k závěru o natolik vážných a důvodných pochybách vedou (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119). Teprve unese – li správce daně v uvedeném směru o svých pochybnostech důkazní břemeno, lze jej přenést postupem dle § 92 odst. 4 daňového řádu na žalobce a ve výsledku z jeho (ne)unesení vyvozovat vůči žalobci další závěry.

41. V projednávané věci je nutné především zdůraznit, že žalovaný, resp. správce daně, vyjevili své pochybnosti o splnění podmínek režimu přenesení daňové povinnosti z titulu pochybností o dodávce zboží deklarovaným dodavatelem až poté, co v původním řízení před zrušením prvního odvolacího rozhodnutí podepsaným soudem v rámci úvah o splnění podmínek režimu přenesení daňové povinnosti předložil pochybnosti o *charakteru předmětu plnění*, a to mj. také ve vztahu ke zboží, které bylo dodáno nyní zpochybňovanými dodavateli. Podle krajského soudu z postupu správce daně a žalovaného v původním řízení zcela jednoznačně nutně vyplývá implicitní závěr, že zboží bylo dodáno, a to právě deklarovanými dodavateli. Jak totiž nyní žalovaný shrnul v napadeném rozhodnutí, mj. právě prokázání plnění deklarovaným dodavatelem je primární podmínkou k tomu, aby orgány finanční správy vůbec mohly přejít do „další fáze“ pochybností, tak jak učinili, a to o charakteru plnění. Správce daně a žalovaný nedali v původním řízení žalobci žádnou, byť sebemenší, indicii, která by mohla svědčit o pochybnostech stran dodávky zboží deklarovaným dodavatelem. Veškeré pochybnosti byly vázány pouze k charakteru dodaného zboží. Lze mít tedy za to, že žalobce zcela oprávněně musel nabýt přesvědčení, že zkoumá-li již správce daně předmět plnění, aniž by zpochybňoval předchozí nezbytnou skutečnost spočívající v ověření deklarovaného dodavatele, neexistují ze strany orgánů finanční správy v této otázce pochybnosti. V této souvislosti krajský soud zdůrazňuje, že u všech nyní zpochybňovaných dodavatelů vyjevil správce daně v původním řízení své pochybnosti o *předmětu plnění* v zásadě na podkladu nekontaktnosti uvedených subjektů. Tedy, orgány finanční správy již v původním řízení měly v tomto ohledu totožné informace jako v řízení po zrušení prvního odvolacího rozhodnutí, přesto žádné pochybnosti o dodání zboží deklarovaným dodavatelem nesdělily. Z tohoto pohledu je nutné postup žalovaného a správce daně z jeho pokynu v následném řízení, vedoucím k vydání napadeného rozhodnutí, označit za nesouladný s principy dobré správy. Tyto jsou aplikovatelné jednak v horizontální rovině mezi vykonavateli veřejné správy, jednak ve vertikálním vztahu mezi veřejnou správou a jejími adresáty (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 9. 2008, č. j. 1 As 30/2008 - 49, publ. pod č. 1746/2009 Sb. NSS). Mezi tyto principy lze zařadit zejména soulad s právem, nestrannost, včasnost, předvídatelnost, přesvědčivost, přiměřenost, efektivnost, odpovědnost, otevřenost a vstřícnost. Takto byly vymezeny principy dobré správy veřejným ochráncem práv na konferenci Principy dobré správy konané dne 22. 3. 2006 (viz Principy dobré správy, Sborník příspěvků přednesených na pracovní konferenci, Masarykova univerzita, Brno, 2006, ISBN 80-210-4001-7); blíže také viz <http://www.ochrance.cz/stiznosti-na-urady/pripady-a-stanoviska-ochrance/principy-dobre-spravy/>. Za zásadní zdroj při vymezení těchto principů lze mj. považovat Evropský kodex řádné správní praxe schválený usnesením Evropského parlamentu ze dne 6. 9. 2001 (dostupný na <http://www.ombudsman.europa.eu/cs/resources/code.faces#/page/1>).

Uvedené platí pro celou oblast veřejné správy, žalovaného nevyjímaje. Bylo (a bude) na žalovaném, aby ve svém postupu tyto principy ctil a promítl je v předmětné věci.

42. Je zcela zřejmé, že postup žalovaného v situaci, kdy od zahájení daňové kontroly uplynulo již cca 6 let, nemůže obstát již jen proto, že porušením uvedených základních principů jsou po žalobci požadovány k prokázání skutečností, u nichž lze již jen pouhým během času předpokládat ztíženou schopnost žalobce předložit relevantní důkazy.
43. I kdyby však krajský soud shledal postup žalovaného, potažmo správce daně, vedoucí k výzvě prokázání skutečností ze dne 7. 1. 2019, ve výsledku správným, je nutné dojít k závěru, že na podkladě uvedené výzvy nemohlo dojít k přenosu důkazního břemene ohledně požadovaných skutečností z žalovaného na žalobce.
44. Předně, žalovaný sám uzavřel v napadeném rozhodnutí, že žalobce předložením tam specifikovaných listin unesl své primární důkazní břemeno. Bylo tedy na žalovaném, potažmo správci daně, aby v této situaci *prokázal* své pochybnosti o požadovaných skutečnostech, neboť jsou to právě orgány finanční správy, které v tomto ohledu ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu tíží důkazní břemeno. Uvedené pochybnosti přitom musí být natolik vážné a důvodné, že žalobcem předložené důkazy učiní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné; je na správci daně, aby přesně specifikoval konkrétní skutečnosti, které jej k závěru o natolik vážných a důvodných pochybách vedou (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, resp. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 147/2016-28, podle kterého správce daně „je povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným.“). Tedy, k přenesení důkazního břemene nepovede vyjádření jakýchkoliv pochybností o okolnostech určitého daňového tvrzení, ale pouze pochybností relevantních pro stanovení příslušné daňové povinnosti (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017-78).
45. Krajský soud má za to, že pochybnosti, které vyjádřil správce daně ve vztahu k předmětným dodavatelům, u nichž následně nebyl přiznán nárok na odpočet DPH, nesplňují uvedené podmínky, neboť je rozhodně nelze považovat za natolik vážné a důvodné, aby byly s to učinit žalobcem předložené důkazy nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné.
46. V kontextu celého řízení, tak jak byl vymezen shora, totiž nelze považovat v nynější situaci za vážné a důvodné to, že uvedené subjekty coby dodavatelé žalobce jsou nekontaktní, že sídlí, či sídlily, na virtuálních adresách, případně nesídlily na registrovaných sídlech, že nyní nelze dohledat, zda byly ekonomicky aktivní, že si žalobce neověřoval, s kým jedná při jednání s uvedenými subjekty apod. Tyto skutečnosti totiž nejsou podle názoru krajského soudu schopny ani v souhrnu učinit žalobcem předložené důkazy, tedy v zásadě jeho účetnictví, nevěrohodné, neúplné či neprůkazné. K tomuto závěru svědčí také postup žalovaného, který u odlišných subjektů, u nichž také již v průběhu předchozího řízení byl dán prvek nekontaktnosti, nyní při závěru o tom, že není možné provést další dokazování, nárok na odpočet DPH žalobci uznal. Krajský soud na rozdíl od žalovaného neshledává u těchto subjektů a subjektů, jejichž plnění je předmětem napadeného rozhodnutí, výrazné odlišnosti.

47. Lze tedy zcela přisvědčit přílehlavé argumentaci žalobce, že doložil důkazy prokazující, že žalobce provedl objednávku zboží u *konkrétní společnosti*, objednané zboží bylo žalobci *řádně dodáno*, dodané zboží bylo *fakturováno společností, u které bylo zboží objednáno* a dodané zboží bylo uhrazeno na *účet patřící společnosti označené žalobcem jako dodavatel zboží* a že tedy vyčerpал reálné důkazní možnosti, přičemž předložené doklady i doplňující výsledky tvoří ucelený řetězec.
48. Je tedy třeba uzavřít, že žalovaným, resp. správcem daně shora uvedeným způsobem vymezené pochybnosti nemohou ani v souhrnu být způsobilé vést k závěru o vážných pochybnostech o tom, že k dodání zboží došlo žalobcem deklarovanými dodavateli.
49. Za této situace krajský soud ve vztahu k žalobní námitce týkající se přenosu důkazního břemene dospěl k tomu, že žalovaný i správce daně v projednávané věci nesprávně vymezili hmotněprávní podmínky, za nichž bylo možno dovodit u žalobce povinnost aplikovat režim přenesení daňové povinnosti a nesprávně tak vymezili rozsah skutečností, které je třeba v daňovém řízení prokazovat; v důsledku toho pak došlo ze strany správce daně k nezákonnému přenesení důkazního břemene na žalobce. Žalovaný i správce daně tak zatížili řízení vadou, která měla za následek nezákonné rozhodnutí ve věci, přičemž v důsledku této vady je napadené rozhodnutí také ve svém důsledku nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů (srov. také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2014, č. j. 5 Afs 109/2013-31).
50. Jelikož shledal krajský soud důvodnou primární žalobní námitku, není již potřeba se hlouběji zabývat námitkami dalšími. Nicméně, namítal – li žalobce, že žalovaný nezákonně odmítl provést navržené výsledky pana L. W. a pana M. Ž., zaměstnanců žalobce, které byly navrženy podáním žalobce ze dne 8. 10. 2019, když podle žalovaného se jednalo pouze o účelový požadavek, je třeba tuto námitku shledat důvodnou. Z napadeného rozhodnutí vyplývá, že tyto důkazní návrhy nebyly akceptovány, neboť žalobce neidentifikoval dostatečně osoby svědků a neuvedl, co jimi má být prokázáno. Podle žalovaného navíc byl požadavek žalobce účelový, neboť tyto svědky mohl navrhnout již dříve. Podle krajského soudu je uvedený postup žalovaného neakceptovatelný. Žalovanému nic nebránilo v případě pochybností o identifikaci svědka žalobce v krátké lhůtě vyzvat k bližší identifikaci; názor žalovaného, že žalobce nesdělil, k jakým skutečnostem hodlá svědky vyslechnout je také neudržitelný, neboť uvedený důkazní návrh byl učiněn v přímé návaznosti na seznámení se skutečnostmi zjištěnými v odvolacím řízení po doplnění dokazování a uvedené osoby jako zaměstnanci žalobce se zcela zjevně již z titulu své pracovní pozice (vedoucí logistiky a pracovník skladu) účastnily činností, které úzce souvisely s dodávkami zboží.
51. Co se týče námítky žalobce o vadném postupu žalovaného, který na žádost žalobce o prodloužení lhůty ze dne 25. 9. 2019 argumentoval tvrzením, že lhůta stanovená podle § 115 odst. 2 daňového řádu je lhůtou, se kterou zákon spojuje zánik práva, připomíná krajský soud závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2017, č. j. 1 Afs 321/2016-31, ve kterém Nejvyšší správní soud uvedl, že :

„[17] Lhůty uplatňované při správě daní se rozlišují na ty, které obligatorně stanoví zákon (lhůty zákonné), a lhůty, které může fakultativně stanovit správce daně (lhůty správcovské). Se zákonnými lhůtami je v textu zákona vždy spojen nějaký účinek, jejich délka a běh jsou určeny přímo zákonem a měnit je lze pouze tehdy, připouští-li to explicitně zákon. Lhůty správcovské

jsou lhůty, které stanoví správce daně, ať už na základě výslovného zmocnění, nebo v rámci obecné pravomoci.

[18] Text § 115 odst. 2 daňového řádu umožňuje správci daně stanovit daňovému subjektu určitou lhůtu pro vyjádření. Prostor pro jeho diskreci ohraničuje odstavec 3, dle kterého může být tato lhůta maximálně patnáctidenní. Na základě tohoto zákonného zmocnění proto správce daně určí, jak dlouhou lhůtu v konkrétním případě stanoví. V nyní projednávaném případě stanovil lhůtu desetidenní.

[19] Lhůta dle § 115 odst. 2 daňového řádu je tedy lhůtou správcovskou, nikoliv zákonnou, jak se domnívá stěžovatel. Tuto lhůtu ostatně komentáře k daňovému řádu uvádí jako typický příklad správcovské lhůty (srov. Lichnovský, O., Ondrýšek, R. a kol.: Daňový řád. Komentář. 3. Vydání. Praha: C. H. Beck, 2016, s. 131).

[20] Dále se soud zabýval tím, zda je možné tuto lhůtu prodloužit. Ve znění účinném do 28. 2. 2011 bylo v § 115 odst. 3 uvedeno, že „lhůta podle odstavce 2 nesmí být delší 15 dnů a nelze ji prodloužit“. Soudem zdůrazněná část textu byla však novelou daňového řádu, provedenou zákonem č. 30/2011 Sb., z ustanovení vypuštěna. Důvodová zpráva k této novele uvádí: „navrhuje se vypustit omezení, které znemožňuje prodloužit lhůtu stanovenou správcem daně pro vyjádření se k novým důkazním prostředkům či změně právního názoru učiněné odvolacím orgánem. Bude tak lépe umožněno reagovat na situace, kdy zde existuje závažný důvod pro to, že se odvolatel nestihl vyjádřit v k tomu určené lhůtě“.

[21] Ve znění zákona rozhodném pro nyní projednávanou věc (tedy ve znění novelizovaném) nic nebránilo možnosti lhůtu dle § 115 odst. 2 prodloužit, a to za podmínek obecného ustanovení § 36 daňového řádu.

[22] Stěžovatel tvrdí také to, že jde o lhůtu, po jejímž uplynutí dochází k zániku práva, a jako takovou ji nelze v souladu s § 36 odst. 5 daňového řádu prodloužit. K tomu je nutné uvést, že úprava zakotvená v odstavci pátém se vztahuje na uplynutí lhůty, v důsledku něhož dochází k zániku hmotného práva. Takovou lhůtu prodloužit není v důsledku aplikace odstavce 5 možné. V případě lhůty pro uplatnění procesního práva (např. lhůta pro vyjádření se k podkladům), dojde však jejím uplynutím vždy k „zániku“ procesního práva v této lhůtě určitý procesní úkon učinit, což ovšem neznamená, že by takovou lhůtu nebylo možné prodloužit.“

52. Tedy namítaný postup žalovaného vskutku nebyl v souladu se zákonem. Nicméně, žalobce, kromě obecného tvrzení, že mu byla odňata možnost se v přiměřeném čase vyjádřit, nesdělil, v čem konkrétně byl postupem žalovaného zkrácen na svých právech a jak se toto zkrácení projevilo v postupu žalovaného vedoucího k vydání napadeného rozhodnutí. Uvedený vadný postup žalovaného je tudíž bez konečného vlivu na zákonnost napadeného rozhodnutí.

Závěr a náklady řízení

53. Krajský soud tedy shledal důvodnými žalobní námitky, týkající se nezákonného vymezení důkazní povinnosti žalobce a vymezení pochybností žalovaného. Soud tedy žalobě jako důvodné vyhověl pro existenci vad řízení vymezených v ust. § 76 odst. 1 písm. a) a c) s. ř. s. a napadené rozhodnutí žalovaného zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, ve kterém tento bude vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku ve smyslu § 78 odst. 5 s. ř. s.

54. O náhradě nákladů řízení mezi žalobcem a žalovaným bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobce byl v řízení procesně úspěšný a vzniklo mu tak vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení. Náklady žalobce tvoří:

- | | |
|---|--|
| a) zaplacený soudní poplatek | 3 000 Kč |
| b) náklady právního zastoupení advokátem | |
| - odměna advokáta za zastupování v řízení ve výši 3 100 Kč / úkon při těchto úkonech právní služby: | § 7, § 9 odst. 4 písm. d) |
| 1) příprava a převzetí věci | |
| 2) sepsání žaloby | vyhl. č. 177/1996 Sb. |
| 3) replika k vyjádření žalobce | 9 300 Kč |
| - paušální náhrada hotových výdajů advokáta ve výši 300 Kč / úkon při shora uvedených úkonech právní pomoci | § 13 odst. 4 vyhl. č. 177/1996 Sb.
900 Kč |

Celkem včetně DPH 21% (vyjma soudního poplatku) 15 342 Kč

Soud uložil žalovanému zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení uvedenou částku, a to dle § 64 s. ř. s. ve spojení s § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších změn a doplnění k rukám advokáta, který žalobce v řízení zastupoval. Vzhledem k odlišné úpravě s. ř. s. a o. s. ř., týkající se nabytí právní moci rozhodnutí (srov. § 54 odst. 5 s. ř. s., § 159, § 160 odst. 1 o. s. ř.), uložil soud žalovanému povinnost zaplatit náhradu nákladů řízení ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu.

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá vykonatelné soudní rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí.

Ostrava 23. dubna 2020

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu