



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: **EUROCORP s.r.o., IČ 25545973**
sídlem Sychrov 1061, 766 01 Valašské Klobouky
zastoupený společností TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář s.r.o.
sídlem Jiráskova 1284, 755 01 Vsetín

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 9. 2017, č. j. 37586/17/5300-21442-712243

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 1. 9. 2017, č. j. 37586/17/5300-21442-712243, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náklady řízení ve výši 23 570 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce, společnosti TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář s.r.o., se sídlem Jiráskova 1284, 755 01 Vsetín.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Žalobce se žalobou ze dne 6. 11. 2017 doručenou zdejšímu soudu téhož dne domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 9. 2017, č. j. 37586/17/5300-21442-712243 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým žalovaný podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném ke dni vydání napadeného rozhodnutí (dále jen „daňový řád“), a podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro příslušná zdaňovací období (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), zamítl odvolání žalobce a potvrdil dva dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“).
2. Konkrétně správce daně vydal:
 - Dodatečný platební výměr ze dne 5. 9. 2016, č. j. 1675188/16/3311-50523-701883, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2011 ve výši 6 128 799 Kč, a současně byla stanovena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 1 225 759 Kč;
 - Dodatečný platební výměr ze dne 5. 9. 2016, č. j. 1675310/16/3311-50523-701883, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2012 ve výši 2 175 212 Kč, a současně byla stanovena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 435 042 Kč;(dále jako „dodatečné platební výměry“). Platebními výměry správce daně žalobci neuznal za zdaňovací období prosinec 2011 a leden 2012 nárok na osvobození od daně z přidané hodnoty při dodání zboží slovenskému odběrateli.

II. Obsah žaloby

3. Žalobce na úvod své argumentace předestřel podstatu projednávané věci, kterou spatřuje v neprokázání přiřazení přepravy k předloženým dopravním listům (zejména neprokázání zmocnění objednatele přepravy od odesílatele či pořizovatele zboží), čímž nebyla splněna hmotněprávní podmínka rozhodná pro osvobození dodání zboží do jiného členského státu od daně z přidané hodnoty vylývajících z § 64 zákona o dani z přidané hodnoty. Žalobce má však za to, že všechny jím tvrzené skutečnosti prokázal a nárok na osvobození od daně z přidané hodnoty řádně doložil. Podstatou sporu je tak žalovaným tvrzené neunesení důkazního břemene žalobce.
4. Následně přistoupil k rozsáhlému popisu obchodního případu. Vzhledem k finančním problémům jednoho z obchodních partnerů žalobce, společnosti LISOVNA ÚSTÍ NAD LABEM, žalobce vstoupil do obchodních vztahů této společnosti. Ze strany této společnosti pak žalobci byla doporučena spolupráce s panem M. a jím zastupované společnosti DOP-EL.
5. Dále má žalobce za to, že na něj nepřešlo zpět důkazní břemeno, jelikož správce daně dostatečně neodůvodnil své pochybnosti ve výzvě k prokázání skutečností (č. j. 1080726/15/3301-61562-704002). Dotazy na datum a místo podpisu smlouvy nebo na postoupení pohledávek na korporaci Capitalia, které proběhlo až po realizaci předmětných obchodů, nejsou důvodnými pochybnostmi. Stejná situace nastala i ve věci otázek, jak

probíhala jednání, jak proběhla úhrada, kdo zboží přepravoval a jak celá přeprava proběhla, přitom tyto skutečnosti byly správci daně známy z přepravních listů.

6. Napadené rozhodnutí je dle žalobce vnitřně rozporné, neurčité a tudíž nepřezkoumatelné. Žalovaný totiž na jedné straně žalobci vyčítá skutečnosti související pouze s prokázáním jeho účasti na podvodu na dani, na straně druhé přisuzuje žalobci nesplnění hmotně právních podmínek vyplývajících z § 64 zákona o dani z přidané hodnoty. Žalobci není ani jasné, jaký vztah má k předmětné věci skutečnost uvedená v bodu 27 napadeného rozhodnutí. Vnitřní rozpornost žalovaný dovozuje též z dalších částí napadeného rozhodnutí, z nichž plyne rozdílný názor správních orgánů na realizaci dopravy předmětného zboží společností DOP-EL či uvedení této společnosti nebo žalobce na daňovém dokladu, resp. přepravním listu.
7. K neuznání nároku na osvobození od daně z přidané hodnoty žalobce uvádí splnění hmotně právních podmínek pro přiznání tohoto nároku. Ke každé přepravě si žalobce zajistil prohlášení pořizovatele zboží. Není pravdou, že podpisy uvedené na prohlášeních jsou již na první pohled jiné. Žalobce byl přesvědčen o tom, že dopravu zajistil, zaplatil a organizoval jeho odběratel DOP-EL, přičemž neměl nejmenší možnost zjistit, že tomu tak není a kdo dopravu zajistil skutečně (společnost Capitalia). Navíc neměl možnost žádným způsobem tuto skutečnost ovlivnit. Dané zboží bylo přepraveno do jiného členského státu, dle smlouvy byla přeprava zboží na odběrateli, zboží bylo dodáno osobě registrované k dani v jiném členském státě, na tohoto odběratele bylo převedeno právo nakládat se zbožím jako vlastník a toto zboží bylo také zaplacené. Žalovaným zastávaný názor o nesplnění hmotněprávních podmínek z důvodu nedoložení zmocnění společnosti Capitalia od společnosti DOP-EL k přepravě zboží se jeví jako přepjatý formalismus.
8. S ohledem na přesvědčení splnění všech podmínek žalobce odkázal i na princip dobré víry, byť by v řízení, kde by nebylo prokázáno splnění hmotněprávních podmínek, nebyl takový odkaz případný. Bylo na žalovaném, aby prokázal, že žalobce v dobré víře nejednal.
9. Žalobce připomněl, že v průběhu daňového řízení navrhl svědecké výpovědi zástupců všech podnikatelských subjektů účastnících se jeho obchodního případu, avšak tyto byly správcem daně, potažmo žalovaným, z důvodu nadbytečnosti odmítnuty. V případě Ing. J. má za to, že jej dostatečně identifikoval, stejně jako byl dostatečně identifikován pan M. Jde o procesní pochybení, které mělo zásadní vliv na správní zjištění a stanovení daňové povinnosti.
10. Závěrem žalobce poukázal na předchozí postup správce daně. Před vyměřením daně za období prosinec 2011 si správce daně u žalobce ověřoval skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně, o čemž existuje protokol o místním šetření. Na základě tohoto šetření správce daně neshledal porušení § 64 zákona o dani z přidané hodnoty, nadměrný odpočet za toto období byl vyměřen a žalobci vrácen. Z těchto důvodů považuje žalobce napadené rozhodnutí za překvapivé a akt libovůle správce daně.

III. Vyjádření žalovaného

11. Žalovaný se k žalobnímu návrhu vyjádřil podáním ze dne 19. 12. 2017, na jehož úvod shrnul průběh správního řízení a obsah žalobního návrhu, přičemž námitky žalobce jsou částečně obdobné s jeho odvolacími námitkami. Výzva k prokázání skutečností obsahovala dostatečné vyjádření pochybností správce daně. Splnění požadované míry konkrétnosti

přítom vyplývá i z toho, že žalobce byl správcem daně jmenovitě vyzván k prokázání jednotlivých, správcem daně jasně popsanych skutečností. Tímto přešlo důkazní břemeno zpět na žalobce. Žalobce ani poté neprokázal, že předmětné zboží bylo odesláno nebo přepraveno žalobcem, pořizovatelem (společnost DOP-EL) nebo jimi zmocněnou osobou. Dle žalobce přepravu zajišťovala DOP-EL, avšak z provedeného dokazování vyplynulo zajištění přepravy společností Capitalia, přičemž nebylo prokázáno, že by k tomu byla zmocněna žalobcem či společností DOP-EL. Žalobce neprokázal ani to, že se přeshraniční přeprava z České republiky na Slovensko uskutečnila právě v rámci transakcí mezi ním a DOP-EL. Žalovaný se nedopouští přepjatého formalismu, neboť § 64 zákona o dani z přidané hodnoty není dispozitivní, musí tak být splněny všechny podmínky. Žalobcem předložené důkazy k prokázání skutečnosti týkající se uskutečnění přeshraniční přepravy mezi žalobcem a společností DOP-EL byly neprůkazné. Žalovaný se přesto zabýval dobrou vírou žalobce (zda mohl z důkazních prostředků, které měl k dispozici, nabýt oprávněného dojmu o splnění podmínek pro osvobození od daně z přidané hodnoty), avšak shledal, že žalobce v dobré víře nebyl, k čemuž odkázal na body 23, 28, 31 až 34 a 44 napadeného rozhodnutí. Tvrzení o nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí není pravdivé, jelikož žalovaný konstantně tvrdí neprokázání naplnění podmínek zakotvených v § 64 zákona o dani z přidané hodnoty ze strany žalobce. V žalobcem citovaných úryvcích žalovaný žádný rozpor neshledává. Žalobci nejsou vyčítány skutečnosti související s prokázáním jeho účasti na podvodu na dani z přidané hodnoty. Žalobcem uváděný protokol o místním šetření (či úřední záznam) není součástí předkládaného správního spisu a tento nebyl v šetřeném případě použit jako důkazní prostředek. Místní šetření slouží zejména k vyhledání důkazních prostředků a provedení ohledání, úlohou správce daně v rámci místního šetření není sdělit pochybnosti o určitých daních. Z absence sdělení pochybností nelze dovozovat překvapivost rozhodnutí správce daně či žalovaného a dokonce ho označovat za akt libovůle. Navíc byl nárok na osvobození od daně z přidané hodnoty deklarován až dne 25. 1. 2012 v rámci přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2011 a dne 27. 2. 2012 v rámci přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2012, tj. v obou případech až po žalobcem tvrzeném místním šetření. Nevyhovění návrhům na provedení výsledků svědků bylo řádně odůvodněno. Navíc žalobce nově tvrdí, že navrhovanými výsledky chtěl prokázat svůj obezřetný postup vůči společnosti DOP-EL. U Ing. J. navíc existovala objektivní překážka provedení výsledku, neboť tento nekomunikoval se slovenským správcem daně a na výsledky se nedostavil. V případě p. M. se jednalo o jeho nedostatečnou identifikaci, založené pouze na výpovědi svědků. Samotná společnost DOP-EL je nekontaktní, na výzvy neodpovídá a figurovaly v ní jako jednatelé osoby, které o ekonomické činnosti společnosti nic nevěděly. Žalovaný ani neuváděl, že žalobce měl povinnost posuzovat pravost podpisu. Nicméně podpis na potvrzení o dodání zboží od společnosti DOP-EL a na kupní smlouvě s touto společností je evidentně jiný. Na potvrzení o dodání zboží nebyla uvedena osoba, jíž podpis patří, ani její právní vztah ke společnosti DOP-EL.

IV. Další procesní vyjádření

12. Dne 22. 12. 2017 žalobce zdejšímu soudu doručil doplnění žaloby, v němž rozvinul své žalobní body, resp. opravil zřejmé chyby v psaní, a k němuž přiložil kupní smlouvu se společností Lisovna a avízo o provedené záloze. Dále poukázal na judikaturu Soudního dvora Evropské unie, dle níž nesplnění formálních podmínek nemůže způsobit neuznání nároku na osvobození dodání zboží do jiného členského státu od daně z přidané hodnoty.

Ve věci samotného zmocnění přepravce pořizovatelem nebo odesílatelem zboží poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 5 Afs 77/2015.

13. Na toto doplnění žaloby reagoval žalovaný podáním ze dne 22. 1. 2018. Otázku úhrady zálohy žalovaný vyhodnotil jako snahu o prokázání dobré víry, žalobcem uvedené tvrzení však s naplněním podmínek pro osvobození dodání zboží do jiného členského státu nijak nesouvisí. Nadále žalovaný setrval na neprokázání hmotněprávních podmínek pro osvobození od daně z přidané hodnoty ze strany žalobce.
14. Žalobce dne 24. 1. 2018 adresoval zdejšímu soudu repliku k vyjádření žalovaného. Právní úprava neobsahuje doslovnou definici, kým má být třetí osoba zmocněna, neboť je v zákoně uvedeno „zmocněnou třetí osobou“, nikoliv „jimi zmocněnou třetí osobou“. K tomu měl ze třech nezávislých zdrojů potvrzeno, že zboží bylo přepraveno na Slovensko, byl tak v dobré víře, že přeprava proběhla tak, jak mu deklaroval jeho odběratel. Měl-li žalovaný pochybnosti stran této přepravy, měl vyslechnout navrhované svědky. V případě místního šetření se nejednalo o místní šetření v prosinci 2011, ale za zdaňovací období prosinec 2011, které proběhlo dne 23. 2. 2012. Pokud následně správce daně nezahájil u žalobce postup k odstranění pochybností, jasně tím deklaroval, že osvobození uplatněné žalobcem je v pořádku. Takovým postupem rovněž založil legitimní očekávání žalobce. Samozřejmě byl takovým postupem žalobce navíc i utvrzen, že postupoval správně, byl tedy v dobré víře.
15. Dne 19. 2. 2018 žalobce adresoval soudu další podání, v němž reagoval na vyjádření žalovaného ze dne 22. 1. 2018. Žalovaný by si měl být vědom, že schopnost prokazování skutečností, které nejsou závislé na jeho vůli, je značně problematická. Žalobce provedl veškeré úkony, které byly v jeho silách a které lze po něm spravedlivě požadovat.
16. Stejného dne doručil zdejšímu soudu žalovaný své vyjádření k replice žalobce ze dne 24. 1. 2018, v němž setrval na svých již dříve formulovaných stanoviscích. Provedení místního šetření dne 23. 2. 2012 zákonnost napadeného rozhodnutí nijak nezpochybňuje.
17. Žalobce na toto vyjádření reagoval podáním ze dne 8. 4. 2018, v němž rovněž setrval na svých dřívějších stanoviscích.

V. Posouzení věci krajským soudem

18. Žaloba byla podána v zákonné dvouměsíční lhůtě dle ustanovení § 72 odst. 1 s. ř. s. osobou k tomu oprávněnou dle ustanovení § 65 odst. 1 s. ř. s. a jde o žalobu přípustnou ve smyslu ustanovení § 65, § 68 a § 70 s. ř. s.
19. Krajský soud v Brně přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první, s. ř. s.), jakož i řízení předcházející jeho vydání. Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že žaloba je **důvodná**. O žalobě soud rozhodl za podmínek vyplývajících z ustanovení § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.
20. Soud se však předně zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti, neboť se jedná o tak závažnou vadu, že se jí soud musí zabývat z úřední povinnosti nad rámec dalších uplatněných žalobních námitek. Je-li totiž správní rozhodnutí nepřezkoumatelné, lze jen stěží uvažovat o jeho přezkumu správním soudem, což ostatně vyplývá již z lingvistické stránky věci, kdy nepřezkoumatelné rozhodnutí prostě nelze věcně přezkoumat.

21. Z rozsáhlé judikatury Nejvyššího správního soudu k tomuto tématu (např. rozsudky ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008-76, ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 27/2008-76, ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, publikovaný pod č. 133/2004 Sb. NSS, a ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003-130, publikovaný pod č. 244/2004 Sb. NSS) je zřejmé, že rozsudek je nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost, například pokud z něho jednoznačně nevyplývá, podle kterých ustanovení a podle jakých právních předpisů byla v kontextu podané správní žaloby posuzována zákonnost napadeného správního rozhodnutí; pokud je jeho odůvodnění vnitřně rozporné, popřípadě je-li výrok v rozporu s odůvodněním; pokud z jeho výroku nelze zjistit, jak vlastně soud ve věci rozhodl, tj. zda žalobu zamítl, odmítl nebo jí vyhověl, případně, jehož výrok je vnitřně rozporný. Dále se jedná o případy, kdy nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, kdo jsou účastníci řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán. I nepřezkoumatelnost rozsudku pro nedostatek důvodů je soudní judikaturou bohatě zmapována. Zmínit lze například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, publikovaný pod č. 787/2006 Sb. NSS, ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44, publikovaný pod č. 689/2005 Sb. NSS, ze dne 17. 1. 2008, č. j. 5 As 29/2007-64, a ze dne 25. 5. 2006, č. j. 2 Afs 154/2005-245). Z nich se podává, že rozhodnutí soudu je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, jestliže například není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěru o skutkovém stavu; dále z jakého důvodu nepovažoval za důvodnou právní argumentaci v žalobě; proč považuje žalobní námitky za liché, mylné nebo vyvrácené; či proč subsumoval skutkový stav pod zvolené právní normy. Dalším důvodem nepřezkoumatelnosti rozhodnutí může být případ, kdy soud opomněl přezkoumat některou ze žalobních námitek včas uplatněných, či obsahuje-li odůvodnění rozsudku toliko převzaté pasáže z publikovaného judikátu v jiné, skutkově i právně odlišné věci, aniž dále rozvádí dopad převzatých závěrů na konkrétní souzený případ a na samotné rozhodnutí ve věci. Dle Nejvyššího správního soudu pak **pro posouzení přezkoumatelnosti správních rozhodnutí platí v podstatě stejné kautely, jako pro posouzení přezkoumatelnosti soudních rozhodnutí** (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 11. 2012, č. j. 7 As 163/2012-18).
22. Žalobce namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí z důvodu vnitřní rozpornosti a neurčitosti napadeného rozhodnutí, což pramení ze skutečnosti, že je žalobci na jedné straně vyčítána účast na podvodu na dani, na straně druhé je žalobci přisuzováno nesplnění hmotně právních podmínek vyplývajících z § 64 zákona o dani z přidané hodnoty. Navíc není žalobci ani jasné, jaký vztah mají k podstatě věci některá tvrzení uvedená žalovaným. K tomu lze přičíst i některá protichůdná tvrzení žalovaného.
23. Soud se však s tímto tvrzením žalobce neztotožnil a napadené rozhodnutí považuje za plně přezkoumatelné. Ve vztahu k jeho vnitřní rozpornosti lze uvést, že je napadené rozhodnutí (a jemu předcházející prvostupňové rozhodnutí) založené na nesplnění hmotně právních podmínek pro uznání nároku na osvobození od daně z přidané hodnoty. Byť správní orgány v odůvodnění svých rozhodnutí argumentují skutečnostmi týkajícími se účasti podvodu na dani, k neuznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty dospěly na základě nesplnění hmotně právních podmínek. Pokud žalobce uvádí určitá tvrzení, z nichž mu není znám vztah k projednávané věci, lze uvést především to, že je žalobce vytrhává z odůvodnění obou rozhodnutí, přičemž pro jejich vnímání je důležitý celkový kontext. Obdobný závěr lze uvést také ve vztahu k žalobcem uvedeným větám či pasážím, jejichž

význam má vyznít protichůdně, tyto věty a pasáže jsou však vyjmuty z většího celku, čímž dochází ke ztrátě kontextu.

24. K tvrzené nepřezkoumatelnosti lze dále uvést, že rozhodnutí žalovaného je postaveno na řádně uvedených ustanoveních zákona a v napadeném rozhodnutí se žalovaný vypořádal s posouzením zákonnosti prvostupňového rozhodnutí, jakož i s uplatněnými odvolacími námitkami. Žalovaný také jasně uvedl, z jakých dokumentů (a dalších důkazních prostředků) při svém rozhodnutí vycházel. Nelze tak dospět k závěru, že by rozhodnutí žalovaného neobsahovalo zákonnou úpravu, o kterou se opírá, a neobsahovalo vypořádání některé z odvolacích námitek, či by neobsahovalo důkazy pro podporu skutečností, na kterých je postaveno, a následkem tohoto nedostatku by tak bylo nutné napadené rozhodnutí žalovaného považovat z tohoto důvodu za nepřezkoumatelné. O přezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí svědčí i ta skutečnost, že žalobce s napadeným rozhodnutím bez jakýchkoliv problémů v žalobě argumentačně polemizuje, uvádí své právní názory odlišné od názorů žalovaného a celkově mu nečiní problém napadené rozhodnutí podrobit svému „přezkumu“ jako účastníku řízení.
25. Zdejší soud k uvedené námitce nepřezkoumatelnosti tedy na základě výše uvedených důvodů konstatuje, že ji shledává v této prvotní fázi nedůvodnou.
26. Spornou otázkou v projednávané věci je to, zda v případě žalobce byly naplněny podmínky pro uznání nároku na osvobození od daně z přidané hodnoty.
27. Před posouzením této otázky se soud musel zabývat nejprve žalobní námitkou týkající se přechodu důkazního břemene zpět na žalobce. Podle žalobce na něj toto důkazní břemeno nepřešlo, jelikož správce daně dostatečně neodůvodnil své pochybnosti ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 5. 6. 2015, č. j. 1080726/15/3301-61562-704002. V dané výzvě dle žalobce absentují důvodné pochybnosti – nejsou jimi dotazy na datum a místo podpisu, postoupení pohledávek, průběh jednání, úhrad, kdo zboží přepravoval, ani to, jak celá přeprava zboží probíhala.
28. Žalovaný k této otázce výslovně uvedl, že k přechodu důkazního břemene zpět na žalobce došlo právě na základě předmětné výzvy k prokázání skutečností, která obsahovala dostatečné vyjádření pochybností správce daně.
29. Soud se proto zabýval tím, zda správce daně v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu prokázal důvodné pochybnosti o tom, že tvrzení žalobce a doklady jim předložené jsou věrohodné, úplné, průkazné nebo správné, a zda se tudíž jedná o případ, kdy důkazní břemeno přešlo zpět na žalobce, který tak byl povinen svými dalšími tvrzeními podloženými důkazy pochybnosti správce daně rozptýlit.
30. K rozložení důkazního břemene v daňovém řízení a k tomu, jakým způsobem dochází k jeho přenosu mezi daňovým subjektem a správcem daně, se Nejvyšší správní soud vyjádřil např. v rozsudku ze dne 20. 9. 2017, č. j. 6 Afs 34/2017-71:

„[31] Rozložení důkazního břemene dle zákona o správě daní se již mnohokrát zabýval nejen Nejvyšší správní soud, ale i Ústavní soud (viz např. nálezy Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, a ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 11. 2007, č. j. 5 Afs 172/2006 - 115). Z těchto rozhodnutí plyne, že prvotní břemeno tvrzení i břemeno důkazní leží na daňovém subjektu.

[32] Daňový subjekt unese prvotní důkazní břemeno, pokud předloží správci daně účetnictví, které splňuje požadavky stanovené zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších

předpisů, zejména pokud jde o jeho správnost, úplnost, průkaznost a srozumitelnost. Současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2011, č. j. 5 AfS 24/2010 - 117). Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů nebo faktur, totiž zpravidla sama o sobě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila.

(...)

[34] Prokáže-li správce daně v souladu s ustanovením § 92 odst. 5 písm. c) d. ř. důvodné pochybnosti o tom, že ve vztahu k tvrzením uvedeným v daňovém přiznání je účetnictví daňového subjektu věrohodné, úplné, průkazné nebo správné, přesouvá se v takovém případě důkazní břemeno opět na daňový subjekt, který musí svými dalšími tvrzeními podloženými důkazy pochybnosti správce daně rozptýlit. V takovém případě je daňový subjekt i přes splnění své prvotní povinnosti povinen dle ustanovení § 92 odst. 3 a 4 d. ř. prokázat soulad svých tvrzení s faktickým uskutečněním sporného účetního případu doložením dalších důkazních prostředků, které by jeho tvrzení osvědčily (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 AfS 24/2007 - 119, ve vztahu k zákonu o správě daní a poplatků).“

31. Rovněž lze odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 AfS 21/2013-66, v němž Nejvyšší správní soud k důkaznímu břemenu dále uvedl: „Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují „vážné a důvodné pochyby“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 AfS 24/2007-119). Správce daně je proto povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své zákonné důkazní břemeno (rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 AfS 30/2008 - 86). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. cit. rozsudky NSS č. j. 1 AfS 39/2010 - 124, či č. j. 2 AfS 24/2007 - 119).“
32. Správce daně v předmětné výzvě nejdříve popsal dosavadní zjištění ke zdaňovacímu období prosinec 2011 a leden 2012, následně (v souvislosti s prokázáním uskutečnění obchodních případů prodeje zboží společnosti DOP-EL) vyzval žalobce k prokázání a doložení celkově 28 skutečností, poté popsal dosavadní zjištění ke zdaňovacímu období prosinec 2012 a (v souvislosti s prokázáním uskutečnění obchodních případů nákupu zboží od společnosti Yehudi) vyzval žalobce k prokázání a doložení celkově 8 skutečností.
33. V rámci popisu dosavadních zjištění či výzev k prokázání a doložení konkrétních skutečností však správce daně nespécifikoval konkrétní pochybnosti, na základě nichž požadoval po žalobci prokázání určitých skutečností. Pouze ke kupním smlouvám, které obsahovaly ujednání „INCOTERMS 2000: FCA Ústí nad Labem“ lze v argumentaci správce daně shledat jisté pochybnosti, které měl, nicméně k ostatním skutečnostem důvodné pochybnosti neuvedl.
34. Navzdory tomu, že výzva k prokázání skutečností stran toho, co má být žalobcem prokázáno, je určitá, neobsahuje tato výzva „vážné a důvodné pochyby“, na základě nichž by žalobce měl požadované skutečnosti prokazovat (ani v části, v níž správce daně popisuje jednotlivá skutková zjištění, ani v části, v níž vyzývá žalobce k prokázání a doložení

určitých skutečností). Z této výzvy tak nelze vyčíst, jaké pochybnosti vedly správce daně k závěru o tom, že žalobce musí prokázat a doložit další skutečnosti nad rámec svého prvotního důkazního břemene. Uvedené lze zjednodušit tak, že žalobce věděl, co má dokazovat, ale nevěděl, proč to má prokazovat. Za této situace bylo pro žalobce obtížné vyvracet pochybnosti správce daně, které mu však správce daně konkrétně nesdělil.

35. Následkem nedostatečně specifikovaných pochybností ve výzvě k prokázání skutečností nepřešlo důkazní břemeno zpět na žalobce, nýbrž zůstalo na správci daně, potažmo žalovaném. Proto je nezákonný závěr správce daně, následně potvrzený žalovaným, že správce daně přenesl touto výzvou důkazní břemeno zpět na žalobce.
36. Na tomto místě se soud již nezabýval zbývajícími žalobními námitkami. Pokud totiž na žalobce nepřešlo zpět důkazní břemeno, nebyl povinen dále prokazovat naplnění hmotně právních podmínek pro přiznání nároku na osvobození od daně z přidané hodnoty nad rámec své prvotní důkazní povinnosti, kterou však dle tvrzení žalovaného unesl.

VI. Shrnutí a náklady řízení

37. S ohledem na vše shora uvedené dospěl krajský soud k závěru, že rozhodnutí žalovaného, kterým bylo odvolání žalobce zamítnuto a dodatečné platební výměry potvrzeny, nebylo vydáno v souladu se zákonem a žalobní námitky uplatněné žalobcem jsou důvodné. Soudu tedy nezbylo, než napadené rozhodnutí zrušit podle § 78 odst. 1 s. ř. s. a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení, ve kterém bude správní orgán vázán právním názorem zdejšího soudu dle ustanovení § 78 odst. 5 s. ř. s.
38. Výrok o nákladech řízení má oporu v § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Úspěšnému žalobci přísluší právo na náhradu nákladů řízení spočívající v náhradě nákladů za právní zastoupení advokátem a za zaplacený soudní poplatek. Na náhradě nákladů za právní zastoupení advokátem přísluší dle vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, v platném znění [tarifní hodnota dle § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu], odměna za 5 úkonů právní služby dle § 11 odst. 1 advokátního tarifu (převzetí a příprava právního zastoupení, sepsání žaloby, 3x replika), a to za každý tento úkon částka ve výši 3 100 Kč [§ 7 bod 5. ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu]. Náhrada hotových výdajů činí za každý učiněný úkon podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu 300 Kč. Náhrada nákladů za právní zastoupení tak činí částku 17 000 Kč. Protože ustanovený zástupce je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se tento jeho nárok o částku 3 570 Kč, kterou je povinen z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést podle zákona o dani z přidané hodnoty. Dále pak žalobci náleží zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč. Celkově tak žalobci na náhradě nákladů řízení přísluší částka ve výši 23 570 Kč, kterou je žalovaný povinen uhradit v soudem stanovené třicetidenní lhůtě.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 26. února 2020

JUDr. Jaroslava Skoumalová v. r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje P. H.