



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Mariana Kokeše, Ph.D., a JUDr. Faisala Husseiného, Ph.D., ve věci

žalobce: **J. R.**
zastoupený daňovým poradcem 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 4. 7. 2017, č. j. 29996/17/5300-21443-702551

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 4. 7. 2017, č. j. 29996/17/5300-21443-702551, **se ruší** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 15 342 Kč, a to k rukám jeho daňového poradce TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář s. r. o., do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a průběh správního řízení

1. Žalobce se podanou žalobou domáhá zrušení v záhlaví citovaného rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Zlínský kraj (dále též „správní orgán prvního stupně“ či „správce daně“) ze dne 20. 10. 2016, č. j. 1816508/16/3301-52521-711723, č. j. 1816550/16/3301-52521-711723 a č. j. 1816603/16/3301-52521-711723, kterými správce daně doměřil žalobci podle zákona č.

235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“); podle § 147 a § 143 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a podle Zprávy o daňové kontrole ze dne 17. 10. 2016, daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období III. čtvrtletí 2011 ve výši 91 287 Kč a současně žalobci uložil povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 18 257 Kč; za zdaňovací období IV. čtvrtletí 2011 ve výši 159 068 Kč a současně žalobci uložil povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 31 813 Kč a za zdaňovací období IV. čtvrtletí 2012 ve výši 144 897 Kč a současně žalobci uložil povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 28 979 Kč.

2. Správce daně tak žalobci neuznal odpočet na DPH na vstupu, uplatněný žalobcem v předmětných zdaňovacích obdobích, neboť dle názoru správce daně u žalobce vyvolávaly pochybnosti v souhrnných hlášeních uvedené dodávky zboží (mobilních telefonů, náhradních dílů k mobilním telefonům a příslušenství) a služeb (správa webových stránek), u nichž žalobce dle správce daně nedoložil, že zboží a služby pochází od deklarovaného dodavatele – plátce DPH (v případě zboží a služeb dodaných společnostmi FOR FISHING s. r. o.), a dále neprokázal, že obdržené zboží a služby použil pro účely uskutečňování své ekonomické činnosti (v případě zboží, dodaného žalobci společnostmi Macek & Petřík - mobil s. r. o., a služeb, dodaných společnostmi Secure-Logistik s. r. o.). Zároveň správce daně neuznal žalobci nárok na osvobození od DPH z důvodu prodeje zboží do jiného členského státu Evropské unie, neboť pojal podezření, že zboží prodané žalobcem nebylo dodáno do jiného členského státu Evropské unie. Žalobce tyto pochybnosti (přes výzvu k prokázání skutečnosti dle § 92 odst. 4 a § 86 odst. 3 daňového řádu) v rámci daňové kontroly neodstranil, a proto správce daně dospěl k závěru, že žalobce neprokázal svůj nárok na odpočet DPH na vstupu, resp. na osvobození od DPH v případě uskutečnění zdanitelného plnění v jiném členském státu.
3. S těmito právními závěry se žalovaný v napadeném rozhodnutí zcela ztotožnil a neshledal za důvodné odvolací námitky žalobce, jimiž zpochybňoval názor správce daně, že žalobce neunesl důkazní břemeno a tedy nerozptýlil ony pochybnosti s uvedenými dodávkami zboží a služeb a a neprokázal svůj nárok na odpočet DPH.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

2. Ve včas podané žalobě (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s. ř. s.“), splňující též ostatní podmínky řízení (§ 65, § 68 a § 70 s. ř. s.), žalobce navrhl krajskému soudu, aby rozhodnutí žalovaného zrušil.
3. Žalobce v první řadě považuje napadené rozhodnutí za nepřezkoumatelné, neboť se žalovaný nevypořádal se všemi jím uplatněnými odvolacími námitkami, zejména s námitkou, že žalobcem navržený svědek (R. H.) dostatečně prokázal skutečnosti, tvrzené žalobcem k prokázání jeho nároku na odpočet DPH, resp. k osvobození od DPH, stejně jako se nevypořádal s námitkou, že postup správce daně, kterým odmítl svědeckou výpověď zaměstnance žalobce z důvodu, že svědek neprokázal skutečnosti jím tvrzené, je v rozporu s daňovým řádem a judikaturou Nejvyššího správního soudu, neboť svědecká výpověď sama o sobě je důkazním prostředkem.
4. Dále žalobce uvádí, že jím navržený svědek ve své výpovědi velmi přesně odpovídal na položené otázky, týkající se jednotlivých obchodních partnerů žalobce, způsobu

uzavíraných obchodů a předmětu těchto obchodů, a to takovým způsobem, že dle žalobce jednoznačně prokázal, že zboží a služby, uvedené na jednotlivých žalobcem dodaných fakturách, byly obdrženy tak, jak to žalobce tvrdil v daňových přiznáních. Žalobce dále uvádí, že neznalost některých dílčích detailů pak s ohledem na prodlevu mezi uskutečněnými plněními a výsledkem svědka není nijak nestandardní skutečností, naopak se jedná o skutečnost běžnou, která není s to snížit důkazní hodnotu výsledku tohoto svědka. Žalobce rovněž rozporuje argumentaci žalovaného, kterou se snažil popřít důvěryhodnost svědecké výpovědi s odkazem na skutečnost, že svědek neověřoval důvěryhodnost osob, se kterými obchodoval, neboť svědecká výpověď je sama o sobě důkazním prostředkem, proto není na místě argumentovat tím, že k výpovědi žalobce neexistují objednávky, dodací listy či skladová evidence. Žalobce poukazuje na skutečnost, že z argumentace žalovaného lze spíše usuzovat na snahu žalovaného prokázat žalobci vědomou účast na podvodu na DPH, než snahu žalovaného zjistit v řízení o hmotněprávním nároku na odpočet DPH, resp. osvobození od DPH veškeré relevantní skutečnosti.

5. Žalobce dále poukazuje na skutečnost, že na vztahu mezi žalobcem a svědkem, ani na způsobu, jakým mu žalobce svěřoval činnosti a jak tyto činnosti svědek vykonával, nelze spatřovat nic neobvyklého, jak se snaží předestřít žalovaný ve svém rozhodnutí. Žalobce také tvrdí, že skutečnosti, ze kterých žalovaný dovodil neprokázání nároku žalobce na odpočet DPH, resp. osvobození od DPH, tedy zejména skutečnost, že obchodní partneři žalobce nejsou kontaktní, v porovnání se svědeckou výpovědí nemůže sama o sobě být důvodem k doměření daně žalobci. Žalobce je přesvědčen o tom, že veškeré žalovaným předestřené pochybnosti rozptýlil svědeckou výpovědí a unesl tak své důkazní břemeno ohledně prokázání nároků na odpočet DPH, resp. osvobození od DPH. Naopak to byl žalovaný, kdo neunesl své důkazní břemeno, spočívající ve věrohodném zpochybnění tvrzení žalobce. Pokud správce daně danou svědeckou výpověď nepovažoval za dostatečnou, měl vyslechnout i paní H., kterou svědek v rámci své svědecké výpovědi uvedl jako osobu s osobní účastí na některých ze sporných zdanitelných plnění. V neposlední řadě pak žalobce uznává, že společnost FOR FISHING s. r. o. nebyla v době uskutečnění zdanitelného plnění plátcem DPH, nicméně DPH byla ze strany žalobce zaplacená, neboť byla uvedena na daňových dokladech, pročez měl správce daně požadovat zaplacení DPH po společnosti FOR FISHING s. r. o., která byla v souladu s § 108 zákona o DPH povinna tuto daň odvést.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě a replika žalobce

6. Žalovaný ve vyjádření k žalobě předně odkazuje na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, přičemž je toho názoru, že se se všemi námitkami žalobce, byť s některými implicitně, vypořádal. Žalovaný dále uvádí, že skutečnost, že svědek žalobce neznal některé detaily v průběhu jeho výpovědi, nezaložila přesvědčení žalovaného, že výpověď svědka nemůže obstát jako důkazní prostředek. Toto přesvědčení žalovaný v napadeném rozhodnutí řádně odůvodnil, přičemž existence listinných důkazů byla pouze jednou z žalovaným tvrzených skutečností. K absenci listinných důkazů žalovaný uvádí, že tyto jsou součástí kontrolních mechanismů, které zvyšují sílu formálních důkazů. Za předpokladu, kdy žalobce unesl důkazní břemeno předložením formálních dokladů, načež však správce daně pojal pochybnosti o průběhu předmětných transakcí, se tak žalobce

přivedl do důkazní nouze, a tudíž se mu nepodařilo pochybnosti správce daně rozptýlit. Žalovaný není povinen vyhledávat důkazy ve prospěch daňových subjektů, neboť je v jejich zájmu opatřit si takové důkazy, aby rozptýlili pochybnosti správce daně. K tomu je potřeba uvést, že žalobce nereagoval navržením důkazních prostředků ani v prodloužené lhůtě k podání vyjádření na výzvu správce daně. Žalovaný nijak nezpochybňuje právo žalobce pověřit vedením pobočky žalobce jinou osobu. Za předpokladu, že pan R. H. nezajistil žádné kontrolní mechanismy k prokázání svých daňových nároků, však takové jednání nelze považovat za péči řádného hospodáře. To ovšem nemůže jít k tíži žalovanému. Pokud dále žalobce namítá, že mu není zjevné, proč žalovaný rozebíral způsob provozování podnikatelské činnosti ze strany žalobce, žalovaný k tomu uvádí, že způsob, jakým se žalobce spoléhal ve vedení pobočky na pana R. H., správce daně i žalovaného vedl k závěrům o nestandardnosti předmětných obchodních případů. V neposlední řadě žalovaný nezpochybňuje tvrzení žalobce, že jestliže byla společnost FOR FISHING s. r. o. zrušena registrace k DPH, měla tuto daň dle § 108 zákona o DPH odvést tato společnost, žalovaný však na základě uvedeného zrušení registrace z DPH obchodnímu partnerovi žalobce dále podporuje své tvrzení o nestandardnosti obchodní případů žalobce.

7. Žalobce v replice k vyjádření žalovaného uvádí, že přijetí potřebných kontrolních mechanismů lze vyžadovat po žalobci pouze v případě, že je mu přičítána účast na podvodu na dani, k čemuž však v nyní projednávané věci nedošlo. Žalobce dále trvá na tom, že žalovaný v napadeném rozhodnutí založil své pochybnosti o žalobcem uplatněném nároku pouze na skutečnosti, že dodavatelé žalobce nebyli pro svého místně příslušného správce daně kontaktní, a proto nebylo možno ověřit uskutečnění žalobcem tvrzených zdanitelných plnění. Žalobce dále opakuje, že za předpokladu, kdy žalovaným ani správcem daně není zpochybňováno uskutečnění zdanitelných plnění, není fakticky možné odmítnout nárok žalobce pouze na základě skutečnosti, že má správce daně pochybnosti o tom, od koho bylo zdanitelné plnění poskytnuto, není-li současně žalobci prokázáno, že se vědomě účastnil na daňovém podvodu, jak žalobce dovozuje z judikatury Nejvyššího správního soudu i Soudního dvora EU.

IV. Posouzení věci soudem

8. Krajský soud, za splnění podmínek dle § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání, přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správního orgánu prvního stupně (správce daně), včetně řízení předcházející jejich vydání, a dospěl k závěru, že žaloba **je důvodná** (§ 78 odst. 1 s. ř. s.).
9. Krajský soud se v první řadě zabýval námitkou žalobce ohledně nepřezkoumatelnosti žalobou napadeného rozhodnutí, neboť se jedná o tak závažnou vadu, že by se jí soud musel zabývat z úřední povinnosti i nad rámec uplatněných žalobních námitek (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 6. 2004, č. j. 5 A 157/2002-35, rozhodnutí správních soudů jsou rovněž dostupná na www.nssoud.cz). Z judikatury Nejvyššího správního soudu přitom plyne, že kromě nicotnosti rozhodnutí ve smyslu § 76 odst. 2 s. ř. s. jsou krajské soudy povinny přihlížet také k nepřezkoumatelnosti rozhodnutí (k tomu srov. např. rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 1. 2008, č. j. 2 As 34/2006-73, dle kterého „*ustanovení § 76 odst. 1 SŘS upravuje postup soudu v případech, kdy soud může rozhodnutí zrušit i bez nařízení jednání – z toho lze dovodit jen to,*

že případy tam uvedené jsou důvodem ke zrušení správního rozhodnutí. Výslovně předpokládá postup z moci úřední – tj. bez návrhu – pouze v případě nicotnosti rozhodnutí, kterou lze vyslovit podle odst. 2 cit. ustanovení. Z povahy vady pak postup z moci úřední přichází v úvahu i u vad spočívajících v nepřezkoumatelnosti podle § 76 odst. 1 písm. a) SŘS, a to proto, že nepřezkoumatelnost brání zpravidla věcnému přezkumu a posouzení důvodnosti 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. Takové rozhodnutí by bylo nutno zrušit pro nepřezkoumatelnost, která může nastat buď pro nesrozumitelnost (nelze seznat určitý a jednoznačný výrok, jde o výrok s obsahem rozporuplným, nevykonatelným apod.), nebo pro nedostatek důvodů (odůvodnění je v rozporu s výrokem, popř. uvádí jiné důvody než ty, v nichž má mít dle zákona oporu, odůvodnění postrádá rozhodný důvod pro výrok či neobsahuje žádné hodnocení provedených důkazů a závěr z nich učiněný). K tomu, aby rozhodnutí správního orgánu bylo považováno za přezkoumatelné, je mimo jiné nezbytné, aby z odůvodnění správního rozhodnutí jednoznačně vyplývalo, že se správní orgán posuzovanou věcí zabýval, neopomenul žádné účastníkovy námitky a přihlédl i k námitkám strany druhé. Stejně tak z odůvodnění musí plynout vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé, přičemž takto formulované právní závěry musí být srozumitelné, vnitřně bezrozporné a nacházející oporu právě ve skutkových zjištěních a provedených důkazech. V opačném případě by se jednalo skutečně o rozhodnutí nepřezkoumatelné, neboť by nedávalo dostatečné záruky vylučující libovůli v rozhodovací činnosti správního orgánu. O takový případ se však u žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného nejedná.

10. Jak již bylo uvedeno, žalobce spatřoval nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného v tom, že se žalovaný nevypořádal s odvolacími námitkami žalobce, zejména že svědek navržený žalobcem k výsledku dostatečně prokázal uskutečnění obchodních případů tak, jak to žalobce tvrdil při uplatňování nároku na odečtení účelně vynaložených nákladů od základu daně z příjmů fyzických osob, a že svědecká výpověď je bez dalšího důkazním prostředkem, a proto tvrzení v ní obsažené není potřeba prokazovat dalšími listinnými důkazy. Krajský soud se nicméně s touto námitkou neztotožňuje, neboť z odůvodnění rozhodnutí žalovaného (zejména str. 8 až 10) je jednoznačně zřejmé a seznatelné, na základě jakých důvodů dospěl k závěru, že tyto námitky žalobce jsou nedůvodné a rozhodnutí správního orgánu prvního stupně správné. Na rozdíl od žalobce je tak krajský soud toho názoru, že se žalovaný dostatečně a srozumitelně vypořádal se všemi jím uplatněnými námitkami, a to v míře odpovídající jejich relevanci pro podstatu projednávané věci, a není tak zatíženo vadou nepřezkoumatelnosti. Z judikatury Nejvyššího správního soudu i Ústavního soudu konečkonců vyplývá, že rozhodnutí není nepřezkoumatelným, stejně jako není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže soud prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní, a toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí (srov. např. nálezy Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, dostupný rovněž na <http://nalus.usoud.cz>; nebo obdobně rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012-50; ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 As 17/2013-50, či ze dne 16. 4. 2015, č. j. 7 As

169/2014-55). Napadené rozhodnutí proto krajský soud shledal přezkoumatelným a námitku nepřezkoumatelnosti žalobce za nedůvodnou.

11. Obsah žalobních námitek a tedy i podstatu nyní projednávané věci totiž tvoří polemika žalobce se způsobem, jakým správce daně a posléze i žalovaný posoudili otázku oprávněnosti jím uplatňovaného nároku na odpočet DPH za předmětná zdaňovací období.
12. Podle § 72 zákona o DPH je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování plnění vymezených v tomto ustanovení. Podle § 64 odst. 1 zákona o DPH je zboží do jiného členského státu plátcem osobě registrované k dani v jiném členském státě, které je odesláno nebo přepraveno z tuzemska plátcem nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou, osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně, s výjimkou dodání zboží osobě, pro kterou pořízení zboží v jiném členském státě není předmětem daně. Pro přiznání nároku na odpočet daně je plátce povinen splnit rovněž formální podmínku, která spočívá v předložení daňového dokladu se zákonem stanovenými náležitostmi vyplývajících z citovaného § 73 odst. 1 zákona o DPH.
13. Při splnění těchto hmotněprávních a formálních podmínek nároku na odpočet daně je daňovému subjektu nárok na odpočet daně zpravidla přiznán, neboť nárok na odpočet daně ve smyslu čl. 167 a násl. Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „Směrnice 2006/112“) je nedílnou součástí systému DPH a v principu nesmí být omezen. Výjimku z tohoto principu představují právě situace, kdy daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet DPH podvodně nebo zneužívajícím způsobem, jak dovodil Soudní dvůr EU ve své judikatuře (srov. např. rozsudek ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech *Mahagében a Péter Dávid*, C-80/11 a C-142/11).
14. Krajský soud v první řadě predestírá, že z dosavadního průběhu řízení dovozuje, že mezi stranami není sporu o tom, že jak obdržená, tak poskytnutá plnění ze strany žalobce skutečně proběhla. Spor však mezi stranami vyvolávají závěry správce daně, resp. žalovaného, zda žalobce unesl důkazní břemeno prokázání skutečnosti, že tato plnění zakládají žalobci nárok na odpočet DPH, resp. osvobození od DPH, s jejichž správností žalobce v nyní projednávané věci polemizuje. Proto za jednu ze stěžejních námitek žalobce považuje tvrzení, že žalovaný neunesl své důkazní břemeno při zpochybnění důkazních prostředků, předložených žalobcem k vyvrácení pochybností správce daně ohledně faktického uskutečnění plnění žalobcem deklarovaným způsobem.
15. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu je povinností daňového subjektu prokázat *„všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních“*. Podle odst. 4 téhož ustanovení pak platí, že *„pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence“*. Správce daně podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu naopak prokazuje *„skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem“*.

16. Otázkou rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně se ve své judikatuře již opakovaně zabýval Nejvyšší správní soud (srov. např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119; ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62; ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49; či ze dne 19. 6. 2019, č. j. 7 Afs 138/2018-52), založené na základním postulátu, že „*daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má jednak povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení) a jednak povinnost toto své tvrzení prokázat (břemeno důkazní).*“ Nejvyšší správní soud z výše citovaných ustanovení daňového řádu (a předtím i ze zákona o správě daní a poplatků) dovodil povinnost daňového subjektu prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy, přičemž i když tak daňový subjekt učiní a předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. 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 natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. V tomto ohledu je to ovšem správce daně, koho tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně je tak povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi.
17. Prizmatem výše uvedených závěrů krajský soud v nyní projednávané věci hodnotil postup správce daně i právní závěry žalovaného, který jej označil za správný, přičemž dospěl k opačnému závěru. Přestože žalobce namítá neunesení důkazního břemene žalovaným a správcem daně toliko ve vztahu ke zpochybnění věrohodnosti svědecké výpovědi R. H., krajský soud shledal pochybení v bezprostředně předcházejícím postupu správce daně v předchozích fázích daňového řízení, neboť je toho názoru, že správce daně neunesl důkazní břemeno ve vztahu ke zpochybnění věrohodnosti, průkaznosti, správnosti a úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů, předložených žalobcem, ačkoliv to bylo primárně jeho povinností, jak bylo výše konstatováno. Až na základě unesení tohoto důkazního břemene mohlo být důkazní břemeno přeneseno zpět na žalobce. V tomto ohledu přitom není důležité pouze to, jakým způsobem správce daně v předchozím řízení zpochybňoval žalobcem navržený důkaz k vyvrácení pochybností (tedy svědeckou výpověď R. H.), ale také jakým způsobem správce daně zpochybňoval primární důkazy, předložené žalobcem, neboť tímto postupem vyvolal nutnost dalšího dokazování ve věci.
18. Jak vyplývá z obsahu správního spisu, žalobce v počáteční fázi daňového řízení správcem daně předložil celkem 34 faktur, na jejichž základě buď od svých dodavatelů zboží či služby obdržel (v případě faktur od společností FOR FISHING s. r. o., Macek & Petřík – mobil s. r. o., Secure-Logistik s. r. o. a J. P.), a to včetně příslušných příjmových pokladních dokladů, anebo svým odběratelům zboží dodal (v případě faktur, vystavených

společnostem ps kfz-vertrieb GmbH, ELCOM TRADING, s. r. o. a BEST PRODUCT s. r. o.). Dále ze správního spisu vyplývá, že ve výzvě k prokázání skutečnosti ze dne 26. 1. 2015, č. j. 158906/15/3301-62561-708462, učiněné správcem daně vůči žalobci, správce daně požadoval po žalobci prokázání faktického uskutečnění plnění, konkrétně v případě společnosti FOR FISHING s. r. o. prokázání, že žalobce splnil podmínky pro uplatnění nároku na odpočet DPH dle § 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH (zejména, že plnění přijal od deklarovaného dodavatele – plátce), v případě společností Secure-Logistik, s. r. o. a Macek & Petřík – mobil s. r. o. prokázání toho, že žalobce použil zdanitelná plnění k uskutečnění své ekonomické činnosti v souladu s § 72 zákona o DPH, a v případě odběratelů ELCOM TRADING, s. r. o. a BEST PRODUCT s. r. o. prokázání toho, že bylo zdanitelné plnění reálně uskutečněno do jiného členského státu. Jako důvod pro uplatnění této výzvy pak správce daně uvedl ve vztahu ke společnosti FOR FISHING s. r. o. skutečnost, že této společnosti byla ke dni 24. 3. 2011 zrušena registrace k DPH. K ostatním společnostem pak správce daně neuvedl žádný důvod, pro který po žalobci požaduje prokázání dalších skutečností.

19. Krajský soud má nicméně za to, že na žalobce nepřešlo důkazní břemeno ve vztahu k prokázání výše správcem daně požadovaných skutečností, neboť správce daně neunesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Ve výzvě k prokázání skutečností ve vztahu k plnění, poskytnutých společností FOR FISHING s. r. o. správce daně tuto výzvu odůvodnil tím, že této společnosti byla zrušena registrace k DPH, aniž by přihlédl ke skutečnosti, že tato společnost na jednotlivé faktury, vystavené žalobci, DPH uvedla, čímž se ve vztahu k poskytnutým zdanitelným plněním fakticky stala osobou povinnou přiznat daň ve smyslu § 108 odst. 4 písm. f) zákona o DPH. Přitom z judikatury Soudního dvora EU vyplývá, že v souladu s principem neutrality DPH „[č]lánek 18 odst. 1 písm. a) a čl. 22 odst. 3 písm. b) šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, ve znění směrnice Rady 2006/18/ES ze dne 14. února 2006, musí být vykládány v tom smyslu, že osoba povinná k dani má nárok na odpočet DPH odvedené za služby poskytnuté jinou osobou povinnou k dani, která není registrována k DPH, pokud příslušné faktury obsahují veškeré údaje požadované uvedeným čl. 22 odst. 3 písm. b), především pak údaje, které jsou nezbytné k identifikaci osoby, která uvedené faktury vystavila, a povahy poskytovaných služeb“ (srov. rozsudek Soudního dvora EU ze dne 22. 12. 2010, ve věci *Dankowski*, C-438/09).
20. Vzhledem k tomu, že z citovaných směrnic vychází i zákon o DPH, včetně § 73 odst. 1 písm. a) a § 108 odst. 4 písm. f), je krajský soud toho názoru, že správcem daně vyjádřená pochybnost nemůže být důvodnou pochybností, v jejímž důsledku by došlo k přenesení důkazního břemene ohledně prokázání faktického uskutečnění plnění na žalobce tak, jak to po něm požadoval správce daně, neboť ani pokud by se správcem daně vyjádřené pochybnosti ukázaly být oprávněné, nezbavila by tato skutečnost žalobce nároku na odpočet DPH. Při výkladu § 73 odst. 1 písm. a) a § 108 odst. 4 písm. f) zákona o DPH souladného s judikaturou Soudního dvora EU se totiž společnost FOR FISHING s. r. o. v okamžiku uvedení DPH na daňový doklad stala dle § 108 odst. 4 písm. f) zákona o DPH faktickým plátcem DPH, přičemž doklady, přiložené žalobcem k uplatnění nároku na odpočet DPH za zdanitelná plnění, poskytnutá touto společností, splňují podmínky pro uplatnění nároku na odpočet DPH ve smyslu § 73 odst.

1 písm. a) zákona o DPH. Skutečnost, že DPH měla povinnost odvést společnost FOR FISHING s. r. o., ostatně nepopírá ani žalovaný ve svém vyjádření.

21. Ve vztahu k pochybnostem, vyjádřeným správcem daně vůči zdanitelným plněním, obdrženým žalobcem od ostatních společností, a poskytnutým žalobcem do jiného členského státu, pak správce daně ve výzvě k prokázání skutečností neuvedl byť jedinou pochybnost. Žádné konkrétní pochybnosti nejsou uvedeny ani ve Zprávě o daňové kontrole ze dne 17. 10. 2016, a ani žalovaný se následně v napadeném rozhodnutí, ačkoliv v části tohoto rozhodnutí, věnující se právnímu základu nyní projednávané věci, přiznává, že správce daně nese důkazní břemeno ohledně zpochybnění žalobcem předložených dokladů a skutečností, se s tím, zda skutečně správce daně toto důkazní břemeno unesl či jak konkrétně vůbec zpochybnil doklady a skutečnosti žalobcem tvrzené, nijak nevypořádává. Žalovaný sice v napadeném rozhodnutí popisuje některé skutečnosti, které dle jeho názoru svědčí o „*nestandardnosti předmětných obchodních případů*“ a tedy ospravedlňují postup správce daně, nicméně nijak ani žalovaný, ani správce daně nijak blíže nerozvádí, jakou konkrétní nestandardnost spatřuje ve skutečnosti, že daňové subjekty, aktivní v období dvou až tří let před zahájením vyhledávací činnosti ze strany správce daně, již v době zahájení této vyhledávací činnosti aktivní či kontaktní nejsou, či ve skutečnosti, že žalobce zcela v souladu se zásadou autonomie vůle pověřil svého zaměstnance obchodním vedením své pobočky, anebo ve skutečnosti, že společnosti, se kterou žalobce obchodoval, byla zrušena registrace k DPH.
22. Za této situace krajskému soudu nezbyvá, než konstatovat, že správce daně neunesl důkazní břemeno ve vztahu ke zpochybnění unesení primárního důkazního břemene žalobcem, neboť ve výzvě k prokázání skutečností nevyjádřil důvodné či vůbec žádné pochybnosti, přičemž se zjevně snažil své důkazní nouzi vyhnout nezákonným přenesením důkazního břemene na žalobce, čímž své rozhodnutí zatížil vadou nezákonnosti ve smyslu § 78 odst. 1 s. ř. s. Za těchto okolností krajský soud neshledává důvodnými vyjadřovat se k dalším žalobním námitkám, vztahujícím se ke svědecké výpovědi, o níž žalobce opírá unesení svého důkazního břemene při vyvracení pochybností správce daně, neboť žalobce v nyní projednávané věci nebyl povinen pochybnosti žalobce (které nebyly důvodné či vůbec neexistovaly) vyvracet.

V. Závěr a náklady řízení

23. Krajský soud proto s ohledem na výše uvedené rozhodnutí žalovaného zrušil, a to jednak z důvodu nezákonnosti dle § 78 odst. 1 s. ř. s., jednak proto, že skutkový stav, který vzal správní orgán za základ napadeného rozhodnutí, nemá oporu ve spisovém materiálu [§ 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s.], a současně věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V dalším řízení je žalovaný vázán právním názorem soudu [§ 78 odst. 5 s. ř. s.] a bude tedy na něm, aby zajistil nápravu shora vytčených vad.
24. O náhradě nákladů řízení krajský soud rozhodl podle § 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.
25. Žalobce dosáhl v řízení o žalobě plného úspěchu, a proto má právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému. Odměna zástupce (daňového poradce) žalobce a náhrada hotových

výdajů byla stanovena podle § 35 odst. 2 s. ř. s. a vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů. V daném případě se jednalo o tři úkony právní služby (příprava a převzetí zastoupení, žaloba, další podání ve věci samé – replika) ve výši $3 \times 3\,100$ Kč a tři režijní paušály ve výši 3×300 Kč, tedy celkem 10 200 Kč. Protože zástupce žalobce je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení ve smyslu § 57 odst. 2 s. ř. s. o částku 2 142 Kč odpovídající dani (21 %), kterou je povinen z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést. Žalobci dále přísluší náhrada za zaplacený soudní poplatek za žalobu proti rozhodnutí správního orgánu ve výši 3 000 Kč.

26. Celkem tedy byla žalobci vůči žalovanému přiznána náhrada nákladů ve výši 15 342 Kč. K jejímu zaplacení soud určil přiměřenou lhůtu.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku 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 22. srpna 2019

JUDr. Zuzana Bystřická, v.r.
předsedkyně senátu