



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. Martina Láníčka ve věci

žalobce: E.C.

proti

žalovanému: Odvolací finanční ředitelství

sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného č. j. 27346/17/5300-21442-700225, ze dne 27. 6. 2017, ve věci daně z přidané hodnoty

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství č. j. 27346/17/5300-21442-700225, ze dne 27. 6. 2017, se **zrušuje** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 3 000 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

Shodu s prvopisem potvrzuje

1. Žalobce se žalobou doručenou Krajskému soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“) dne 11. 9. 2017 domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného uvedeného ve výroku tohoto rozsudku (dále jen „napadené rozhodnutí“). Napadeným rozhodnutím žalovaný změnil 8 prvostupňových rozhodnutí (dodatečných platebních výměrů) Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) o doměření daně z přidané hodnoty (DPH) žalobci za zdaňovací období 1. až 4. čtvrtletí let 2012 a 2013. Oba daňové orgány dospěly ke shodnému závěru, že je nutné žalobci za uvedená zdaňovací období stanovit daň podle pomůcek ve smyslu § 98 zákona číslo 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), lišily se však ohledně jejich volby a použití. Rozdíly spočívaly jak ve stanovení výše daně na výstupu, tak zejména ve stanovení výše odpočtu daně na vstupu, a to především pokud jde o plnění od tuzemských plátců DPH. Zatímco prvostupňový správce daně zohlednil odpočty v té výši, v jaké je žalobce uplatnil v daňových přiznáních, žalovaný výši odpočtů z plnění od tuzemských plátců redukoval na odpočty žalobcem prokázané, které navýšil o cestovní výdaje k zahraničním dodavatelům a v návaznosti na sníženou výši odpočtů doměřil žalobci vyšší daň.
2. Žalobce v rámci žalobních bodů namítl, že žalovaný shodně jako prvostupňový správce daně uznal veškerá zdanitelná plnění, pokud jde o daň na výstupu, pouze daň na výstupu deklarovanou žalobcem původně v daňovém přiznání navýšil o údajně realizovanou marži, na druhou stranu neuznal žalobcem nárokové odpočty z tuzemských přijatých zdanitelných plnění, kromě výdajů u části spotřebovaných pohonných hmot a 6 daňových dokladů opatřených náhradním způsobem. Žalobce vytýkal žalovanému, že nepřihlédl ke skutečnosti, že měl další náklady související s jeho podnikatelskou činností, jako jsou výdaje na telekomunikační služby, poplatky za parkování, tonery do tiskárny, kancelářské potřeby, opravy vozidla a další, ohledně kterých v žalobě odkázal na svá podání v průběhu daňového a odvolacího řízení, která jsou součástí spisu. Dále vytkl žalovanému, že při stanovení daně podle pomůcek nevyužil možnosti porovnání srovnatelných daňových subjektů a nepřihlédl k okolnostem, z nichž pro žalobce vyplývají výhody, jak mu ukládá § 98 odst. 2 daňového řádu.
3. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby s odkazem na obsah napadeného rozhodnutí. K žalobním bodům uvedl, že v odvolacím řízení přistoupil k nové konstrukci pomůcek podle údajů a dokladů, které měl k dispozici, přičemž vycházel z postupu při doměření daně z příjmů fyzických osob žalobci za zdaňovací období 2012 a 2013, na který odkázal. Žalobce v rámci odvolacího řízení správcí daně nedoložil požadované doklady a evidence týkající se let 2014 a 2015 a daň podle pomůcek nemohla být stanovena ani podle srovnatelných daňových subjektů, neboť tyto nalezeny nebyly. K použití pomůcek žalovaný uvedl, že správce daně porovnáním skutečných nákupních cen se skutečnými prodejními cenami uvedenými na předložených dokladech zjistil, že obchodní přírážka u všech položek zboží byla vyšší (30 – 123 %), než jaká vyplývala z údajů uvedených v daňových přiznáních a než jakou uvedl žalobce při zahájení daňové kontroly, kdy tvrdil u velkoobchodu 5 - 10 % a u maloobchodu kolem 15 %. Podle žalovaného vycházel správce daně při stanovení výše marže ze všech předložených daňových dokladů a do výpočtu promítl veškeré žalobcem stanovené ceny zboží prodávaného v různém objemu. Další snížení přírážky odůvodněné žalobcem rozvozem zboží neodpovídalo vystaveným dokladům, na kterých nebyla doprava zákazníkům fakturována. Protože žalobce neprokázal ani nedoložil, že doprava byla součástí prodejní ceny, nemohl ji správce daně zohlednit. Podle žalovaného nové pomůcky naplňují kritérium spolehlivosti, neboť v

maximální míře zohledňují ověřené podmínky, za nichž žalobce v kontrolovaných zdaňovacích obdobích podnikal. Žalovaný dále uvedl, že se správce daně v rámci vyhledávací činnosti snažil nalézt srovnatelný daňový subjekt, který by odpovídal předmětem své podnikatelské činnosti a výši obrátu alespoň přibližně podnikatelské činnosti žalobce, provedeným šetřením však bylo zjištěno, že prodejem obalových materiálů a zemědělských, resp. zahrádkářských potřeb prostřednictvím e-shopu, se zabývají téměř výlučně právnické osoby, a to za zcela odlišných podmínek, než za jakých provozoval svou podnikatelskou činnost žalobce v kontrolovaných zdaňovacích obdobích. Žalovaný rovněž nesouhlasil s námitkou žalobce, podle které nebylo ve smyslu § 98 odst. 2 daňového řádu přihlédnuto ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro žalobce. Podle žalovaného uvedené zákonné ustanovení nestanoví, co může být onou výhodou a podle judikatury se za ni považují skutečnosti, které vyplývají ze zákona a na jejichž uplatnění má poplatník nárok. V případě stanovení DPH podle pomůcek je za tuto výhodu považován zejména odpočet daně z pořízeného zboží a z přijatých zdanitelných plnění (zboží a služeb) využitých k ekonomické činnosti žalobce. Tyto okolnosti, ze kterých vyplývají výhody pro žalobce, byly v odvolacím řízení zohledněny. Povinností správce daně není aktivně vyhledávat všechny možné okolnosti, které by byly pro žalobce uznatelnou výhodou. V případě účtenek od pohonných hmot poukázal žalovaný na žalobcova rozporná tvrzení, kdy na jednu stranu tvrdil, že účtenky od pohonných hmot byly zničeny, ale na druhou stranu v rámci odvolacího řízení tyto účtenky předložil. To vyvolalo u žalovaného pochybnosti, zda vůbec došlo ke zničení těchto dokladů, či zda se jedná skutečně o doklady související s doloženými obchodními cestami žalobce. Navíc žalobce nepředložil ani knihu jízd, ze které by bylo patrné, k jakým obchodním účelům byly pohonné hmoty použity. Žalobcem předložené účtenky od pohonných hmot proto nelze podle žalovaného považovat za důkaz, že uvedené množství pohonných hmot bylo skutečně spotřebováno v rámci žalobcem doložené a žalovaným zohledněné ekonomické činnosti žalobce.

4. Z příslušného daňového spisu krajský soud zjistil, že správce daně zahájil vůči žalobci dne 10. 11. 2014 daňovou kontrolu (mimo jiné) DPH za jednotlivá kalendářní čtvrtletí let 2012 a 2013 (*žalobce byl čtvrtletním plátcem DPH – poznámka krajského soudu*). Z protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 10. 11. 2014 krajský soud zjistil, že žalobce na výzvu správce daně uvedl, že veškeré podklady, ze kterých zpracovával daně za roky 2012 a 2013, měl uložené ve sklepech, kde došlo v září roku 2014 k havárii vody a k jejich zničení. Dokumenty uložené v počítači byly zničeny virem. Dále žalobce uvedl, že v rozhodném období provozoval velkoobchod a maloobchod s obalovým materiálem a potřebami pro zemědělskou výrobu, zahrádkáře, pěstitele, zejména rašlové pytle, které nakupoval nejvíce v Polsku. Dopravu nakoupeného zboží od dodavatelů zajišťoval částečně sám, částečně prostřednictvím PPL. Stejně tak sám rozvážel zboží některým svým zákazníkům. Doprava byla zahrnuta v ceně zboží. K dotazu správce daně na výši marže žalobce uvedl, že u velkoobchodu činila 5 – 10 % a u maloobchodu kolem 15 %. Žalobce v průběhu daňové kontroly doložil některé doklady, které dohledal, popřípadě zajistil náhradním způsobem. Správce daně shrnul výsledky daňové kontroly ve zprávě o daňové kontrole, kterou projednal se žalobcem dne 19. 6. 2015. Správce daně především konstatoval, že byly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek uvedené v § 98 daňového řádu, protože žalobce nesplnil při prokazování tvrzených skutečností své zákonné povinnosti a s ohledem na nepředložení daňových dokladů a evidencí nebylo možné stanovit daňovou

povinnost dokazováním. Ohledně stanovení daně podle pomůcek odkázal správce daně na úřední záznam, který bude sepsán po skončení daňové kontroly. Z navazujících úředních záznamů (jeden se týkal pomůcek pro daň z příjmů a druhý DPH - oba žalobce převzal dne 23. 7. 2015) krajský soud zjistil, že ohledně výše příjmů vyšel správce daně z příjmů a výdajů uvedených v daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob a z žalobcem doložených dokladů zjistil postupem podrobně popsáním v úředních záznamech průměrné obchodní přírážky prodávaného zboží ve výši 42,28 % (za rok 2012) a 27,36 % (za rok 2013). Tyto přírážky pak správce daně zohlednil při navýšení příjmů žalobce (jak pro účely daně z příjmů, tak pro účely daně na výstupu u DPH). Z rozdílu ve výši příjmů pak správce daně vypočetl DPH, kterou zúčtoval s výší této daně uvedenou v jednotlivých daňových přiznáních (vesměs se jednalo o nadměrné odpočty) a zjištěné daňové rozdíly v celkové výši 192 392 Kč doměřil žalobci dodatečnými platebními výměry ze dne 19. 8. 2015. Proti všem dodatečným platebním výměrům podal žalobce odvolání, ve kterém mimo jiné namítal, že nebyly zohledněny veškeré jeho výdaje, mezi které patří nákup zboží ze zahraničí, výdaje vynaložené v souvislosti s provozem automobilu (opravy, pohonné hmoty, půjčovné), dále výdaje na kancelářské potřeby a úroky z půjčky.

5. Žalovaný v průběhu odvolacího řízení vrátil spis prvostupňovému správci daně s tím, že dle jeho názoru nebyla zvolena správná pomůcka a daň tak nebyla stanovena dostatečně spolehlivě. Zejména vytkl správci daně, že při konstrukci pomůcky použil žalobcem tvrzené, ale nedoložené údaje o nákupu zboží v tuzemsku. Žalovaný správci daně navrhl, aby vyšel z nezpochybněných a průkazně vedených evidencí za rok 2014, zjistil stejné tuzemské dodavatele, od kterých žalobce v letech 2012 až 2014 nakupoval zboží a odpovídající údaje následně využil při konstrukci pomůcek za kontrolovaná zdaňovací období. Správce daně věc opětovně postoupil žalovanému s tím, že žalobce evidence za další zdaňovací období nedoložil, neboť je spálil v krbu. Žalovaný postupem podle § 115 odst. 2 daňového řádu seznámil žalobce s novou konstrukcí pomůcek v rámci přípisu ze dne 26. 12. 2016, nadepsaného „Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení“, který byl podle doručky žalobci doručen dne 2. 1. 2017. Při výpočtu příjmů (tržeb) vyšel správce daně z blíže nepopsaného postupu při stanovení daně z příjmů, na který odkázal. Oproti prvostupňovému rozhodnutí pak žalovaný podstatně redukoval odpočty. Korekce se netýkala pořízení zboží z jiného státu (zejména z Polska), ale pořízení zboží a služeb v tuzemsku, kdy správce daně zohlednil pouze ty odpočty z tuzemských zdanitelných plnění, u kterých žalobce doložil splnění podmínek, což se pro rok 2012 týkalo pouze 4 dokladů a 3 dokladů pro rok 2013. Tyto odpočty pak žalovaný ještě navýšil o odhad spotřebovaných pohonných hmot při cestách k zahraničním dodavatelům. Žalobce reagoval na seznámení s novou konstrukcí pomůcek několika podáními. V podání ze dne 9. 2. 2017 navrhl k prokázání přijetí zdanitelných plnění za jednotlivá zdaňovací období výslech svědků, a to společnosti Suntex, s. r. o., Silopack p. O. a J. L. z Kylešovic a dále navrhl, aby žalovaný u jeho dodavatelů zajistil žalobcem deklarované doklady náhradním způsobem s tím, že zjištěné skutečnosti mohou být využity při nové konstrukci výpočtu daňové povinnosti podle pomůcek. V podání ze dne 22. 2. 2017 pak žalobce namítl mimo jiné nesprávný výpočet spotřeby pohonných hmot, neboť správci daně doložil pořízení zboží od celkem 4 dodavatelů (které jmenoval) a také zopakoval, že v rozhodném období kupoval zboží od českých dodavatelů uvedených v podání ze dne 9. 2. 2017. Dále tvrdil, že došlo k těžkým závadám na motoru automobilu, což si vyžádalo náklady na opravu v celkové výši 90 795 Kč (označil přitom daňové

doklady vystavené společností HopDoFabry s. r. o.). V posledním podání ze dne 26. 4. 2017 žalobce doplnil tvrzení, že v několika případech zakoupil zboží (rašlové pytle na balení brambor a zeleniny) od čínských dodavatelů žijících na území České republiky, kterým za zboží platil v hotovosti včetně DPH na ručně vypsanou fakturu, nepodařilo se mu je však zpětně kontaktovat.

6. Žalovaný rozhodl o odvolání napadeným rozhodnutím, kterým dodatečné platební výměry ze dne 19. 8. 2015 změnil v návaznosti na novou konstrukci pomůcek uvedenou v předchozím přípise ze dne 26. 12. 2016. Změnu v přístupu k odpočtům zdůvodnil žalovaný tím, že žalobce sice v rámci daňové kontroly doložil doklady z let 2012 a 2013 o pořízení zboží z jiného členského státu, zajištěné náhradním způsobem, ohledně zboží pořízeného v tuzemsku však doložil pouze dva přijaté doklady za nákup zboží od dodavatele SILOpack (nyní M. O. – MARKO, u kterého správce daně ověřil, že žalobci vystavil vskutku pouze dva doklady) a 6 dokladů týkajících se režijních výdajů. V bodě 47 napadeného rozhodnutí se žalovaný vyjádřil také k tvrzením žalobce o nákupu zboží od čínských dodavatelů, které žalobce podle žalovaného neprokázal a není tak zřejmé, že by dodavatelé byli plátcí DPH. Žalovaný uzavřel, že jelikož uplatnění odpočtů daně nelze v těchto případech uznat, neshledal opodstatněný návrh na předvolání svědků žalobcem dodatečně uváděných dodavatelů (Suntex s.r.o., J. L.). V bodě 48 se pak žalovaný vyjádřil ke spotřebovaným pohonným hmotám s tím, že vyšel z předpokladu o přepravě veškerého zboží od polských dodavatelů žalobcem v letech 2012 a 2013 a podle ověřených údajů o vzdálenosti míst, průměrné spotřebě a ceně nafty, určil výši spotřebovaných pohonných hmot. Zbývající žalobcem tvrzený počet ujetých kilometrů žalovaný neuznal, protože jej žalobce neprokázal. Žalobce podle žalovaného ani nedoložil knihu jízd, z níž by byla patrná spotřeba nakoupených pohonných hmot. Z nákladů týkajících se auta žalovaný uznal žalobci pouze náklady na opravu vozidla ve výši 1 589,10 Kč (DPH 317,90 Kč), jiné odpočty související s tvrzenými výdaji na opravu vozidla zohledněny nebyly, protože nebyly žalobcem doloženy, náklady na pronájem auta nebyly v odpočtu zohledněny, protože se nejednalo o plnění od plátce DPH a úroky z úvěru zohledněny nebyly, protože se jedná o finanční činnost, která je osvobozena od DPH. Z doručanky krajský soud zjistil, že napadené rozhodnutí bylo doručeno žalobci poštou do jeho vlastních rukou dne 10. 7. 2017.
7. Krajský soud po ověření, že žaloba podaná u zdejšího soudu v pondělí dne 11. 9. 2017 je včasná a přípustná, přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu vymezeném žalobními body podle § 75 odst. 2 zákona číslo 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Ve věci rozhodl krajský soud bez jednání, protože dospěl k závěru o podstatné vadě řízení podle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s., pro kterou napadené rozhodnutí zrušil.
8. Podle § 98 odst. 1 věty první daňového řádu nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici, nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem.
9. V posuzované věci žalobce neprotestuje proti tomu, že mu DPH za rozhodná zdaňovací období byla doměřena podle pomůcek, naopak v žalobě výslovně připouští, že se dostal do situace, kdy správce daně nemohl postupovat jinak, než daň stanovit za použití pomůcek. Správnost tzv. „přechodu na pomůcky“ tak není předmětem tohoto soudního přezkumu.

10. Sporné je, zda pomůckami zvolenými žalovaným, byla daň stanovena dostatečně spolehlivým způsobem. K problematice stanovení daně podle pomůcek krajský soud předesílá, že podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu představují pomůcky náhradní způsob stanovení daně v případech, kdy ji nelze stanovit dokazováním. Jedná se o kvalifikovaný odhad relevantních skutečností na základě správci daně známých informací o daňovém subjektu, jiných osobách, o obecných poměrech na určitém trhu či v určité lokalitě aj. Dále platí, že daňovému subjektu ani soudům zásadně nepřísluší přezkoumávat volbu a použití pomůcek ze strany správce daně, ledaže by se správce daně nepohyboval v mezích správního uvážení a použil zcela zjevně nesprávný či nelogický postup při stanovení daně (srov. rozsudek NSS ze dne 31. 7. 2007, č. j. 8 Afs 128/2005 - 126, č. 1356/2007 Sb. NSS nebo ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 207/2005 - 55; veškerá rozhodnutí Nejvyššího správního soudu uvedená v tomto rozsudku jsou dostupná na www.nssoud.cz).
11. Samotnou volbu pomůcek co do jejich základu se žalobci v žalobě nepodařilo zpochybnit. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí vysvětlil, z jakých důvodů nebylo možné vyjít z evidencí žalobce za jiná období nebo z porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností podle § 98 odst. 3 písm. c) daňového řádu. Žalobce sice v rámci žalobních bodů namítal, že správce daně nevyužil při stanovení daně podle pomůcek možnosti porovnání srovnatelných subjektů, neuvedl však žádné konkrétní námitky, kterými by zpochybnil závěry žalovaného uvedené v bodě 43 napadeného rozhodnutí, podle kterých daň podle pomůcek nebylo možné stanovit podle srovnatelných daňových subjektů, neboť tyto nalezeny nebyly, natož aby označil některé konkrétní srovnatelné daňové subjekty, při jejichž zohlednění by daň mohla být stanovena spolehlivěji než při postupu použitým žalovaným.
12. Pokud jde o stanovení základu daně na výstupu, tak žalovaný zcela odkázal na řízení ve věci daně z příjmů, aniž by příslušný postup a výpočet (na rozdíl od původního výpočtu správce daně), byl součástí daňového spisu. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí pouze vyplývá, že správce daně vyšel z pořizovací ceny prodaného zboží, kterou vynásobil průměrnou obchodní přírážkou a od celkových příjmů odečetl „ztratné“. Žalobce sice v daňovém řízení (zejména v odvolání proti dodatečným platebním výměřům) právě proti postupu správce daně při stanovení příjmů brojil, a to zejména pokud jde o navýšení obchodní přírážky (marže), v žalobě však již žádné konkrétní námitky vůči stanovení příjmů podle pomůcek neuplatnil, proto ani otázka stanovení daně na výstupu není otevřena soudnímu přezkumu.
13. Za nosné považuje krajský soud především ty žalobní námitky, ve kterých žalobce protestuje proti způsobu, jakým žalovaný v rámci pomůcek zohlednil odpočty DPH. K nároku na odpočet DPH na vstupu považuje krajský soud za nutné předeslat, že pro něj neplatí úplně shodná pravidla jako např. pro výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů pro účely daně z příjmů. Základním rozdílem je, že výdaje lze pro účely odpočtu DPH ve smyslu § 72 a § 73 nárokovat při splnění dalších podmínek tehdy, pokud byly vynaloženy na zdanitelné plnění poskytnuté plátcem DPH. Tato pravidla nelze opomenout ani při stanovení daně podle pomůcek. Nelze proto paušálně namítat, že pokud daňové orgány uznaly žalobci příjmy prakticky shodně, jako deklaroval v daňových přiznáních, měly stejným způsobem zohlednit také jeho výdaje. Pokud by

totiž tyto výdaje nebyly vynaloženy za plnění poskytnuté plátcem DPH, podmínky pro odpočet by splněny nebyly.

14. Přestože tedy v obecné rovině nemá krajský soud zásadní námitky proti konstrukci pomůcek při stanovení odpočtu DPH, postup žalovaného považuje za nedokončený a nedostatečně odůvodněný. Žalovaný se totiž řádně nevypořádal se všemi námitkami, které žalobce v průběhu odvolacího řízení uplatnil, včetně těch, které potencionálně mohly mít na výši daně na vstupu vliv. To platí v první řadě pro žalobcem namítané režijní výdaje, které žalovaný ani nezohlednil, ani se s nimi v odůvodnění napadeného rozhodnutí nevypořádal, přestože prvostupňový správce daně při nové konstrukci pomůcek, ze které žalovaný v odvolacím řízení jinak vycházel, tyto drobné výdaje na kancelářské potřeby, papír, tonery do tiskárny atd. v rámci stanovení daně na vstupu paušálními částkami (20 000 Kč ročně) zohlednil. Většinu dalších tvrzených výdajů žalovaný paušálně odmítl s argumentací, že nebyly žalobcem prokázány či doloženy (takový závěr učinil žalovaný v případě pořízení zboží od tuzemských dodavatelů - viz bod 47 napadeného rozhodnutí, ohledně tvrzeného vyššího počtu ujetých kilometrů k nákupům v Polsku - viz bod 48 napadeného rozhodnutí a dále ohledně tvrzených výdajů za opravu vozidla - viz bod 50 napadeného rozhodnutí). Skutečnost, že žalobce nepředložil řádně účetnictví a doklady, však již byla stěžejním důvodem pro přechod na pomůcky. Přestože přechod na pomůcky byl nepochybně důsledkem objektivního porušení povinností žalobcem, nadále platí, že pomůcky nepředstavují žádnou kontumaci, či sankci, ale jedná se o kvalifikovaný odhad, který musí mít racionální povahu a ambici se co možná nejvíce přiblížit realitě. I v takovém případě platí povinnost správce daně stanovená v § 1 odst. 2 daňového řádu, tedy usilovat o správné zjištění a stanovení daní, a této povinnosti se nemůže zbavit tím, že žalobce tvrzené výdaje nedoložil a neunesl své důkazní břemeno, což v případě postupu podle pomůcek nebude nic výjimečného. Pokud se tedy žalovaný s ohledem na volbu pomůcek při stanovení daně na vstupu zaměřil na konkrétní žalobcovy dodavatele a žalobce konkrétní dodavatele zboží či služeb označil (Suntex s.r.o., J. L., Dasheng fashion s. r. o., HopDoFabry s. r. o. a Autopůjčovna Chodura z Šenova u Havířova), bylo povinností žalovaného zabývat se tím, zda bylo možné uvedené výdaje v rámci stanovení daně na vstupu zohlednit či nikoliv. Podle obsahu spisu se však žalovaný ani správce daně u označených dodavatelů nezabývali ani tím, zda se jednalo v rozhodném období o existující subjekty a plátce DPH a ani se nepokusili žádným způsobem ověřit, zda v rozhodném období poskytly žalobci zdanitelné plnění, u kterého byly splněny podmínky pro odpočet DPH. Výjimkou bylo pouze plnění od dodavatele M. O., u kterého žalovaný vystavení faktur žalobci ověřoval. Neprovedení důkazních návrhů výsledky svědků Suntex s.r.o. a J. L. pak žalovaný poněkud nepřesvědčivě spojil s neprokázáním dodání zboží od čínských dodavatelů (bod 47 napadeného rozhodnutí). Pokud žalovaný u neidentifikovaných čínských dodavatelů uvedl, že není zřejmé, zda byli plátcí DPH, proto je nelze zohlednit, nelze proti tomu nic namítat, ale tato argumentace se neprosadí u označených tuzemských dodavatelů, u kterých již nemůže být problém plátcovství DPH ověřit. V takovém případě se nejedná o žádné aktivní vyhledávání výhod pro žalobce, ale o posouzení uznatelnosti těch potencionálních výhod pro žalobce, které v průběhu daňového řízení vyšly najevo. Nedostatečné vypořádání shora uvedených námitek uplatněných žalobcem v odvolacím řízení brání krajskému soudu ve věcném projednání stěžejních žalobních bodů a zakládá proto nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí.

15. Na základě výše uvedeného krajský soud uzavírá, že v přezkoumávaném daňovém řízení došlo k procesním vadám, které mají za následek nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, proto krajskému soudu nezbylo, než podle § 76 odst. 1 písm. a) ve spojení s § 78 odst. 1 s. ř. s. napadené rozhodnutí zrušit a podle § 78 odst. 4 s. ř. s. věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení, ve kterém je žalovaný vázán právním názorem krajského soudu. Pro úplnost krajský soud dodává, že s ohledem na specifika daňového řízení nebylo možné vyhovět návrhu žalobce na zrušení prvostupňových dodatečných platebních výměrů, protože by žalovaný již nemohl v takovém případě pokračovat v daňovém řízení. Ke zrušení prvostupňových daňových rozhodnutí přistupují správní soudy pouze v tom případě, pokud daňové řízení nemělo být vůbec zahajováno nebo pokud trpělo takovými vadami, že v něm nelze pokračovat (např. v případě prekluze), což není tento případ, ve kterém krajský soud věc vrátil žalovanému toliko k doplnění řízení. Současně platí, že pokud správní soud nevyhoví návrhu na zrušení prvostupňového rozhodnutí, žádný zvláštní výrok o tomto návrhu nevydává, neboť domáhat se zrušení rozhodnutí správního orgánu nižšího stupně, které předcházelo napadenému rozhodnutí, není procesním právem žalobkyně (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2007, č. j. 1 As 60/2006 – 106).
16. Žalobce byl v řízení procesně úspěšný, proto mu krajský soud přiznal podle § 60 odst. 1 s. ř. s. právo na plnou náhradu nákladů řízení, a to ve výši odpovídající zaplacenému soudnímu poplatku. Jiné účelně vynaložené náklady řízení žalobce se z obsahu spisu nepodávají.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **je možno** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu.

Nesplní-li povinný, co mu ukládá vykonatelné soudní rozhodnutí, může se oprávněný domáhat nařízení výkonu rozhodnutí.

Ostrava 10. ledna 2019

JUDr. Monika Javorová

předsedkyně senátu