



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: **IRON HOUSES s.r.o.**, IČO 29274681
sídlem Karlovo náměstí 22/16, Vnitřní Město, 674 01 Třebíč
zastoupený advokátem JUDr. Ing. Radanem Tesařem
sídlem náměstí Míru 15, 120 00 Praha 2

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

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 9. 2018, č. j. 39784/18/5300-22444-712362

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 13. 9. 2018, č. j. 39784/18/5300-22444-712362, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náklady řízení ve výši 15 342 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce, advokáta JUDr. Ing. Radana Tesaře, sídlem Chodská 1366/9, 120 00 Praha 2.

- III. Žalobci **se vrací** přeplatek soudního poplatku ve výši 3 000 Kč z účtu Krajského soudu v Brně ve lhůtě třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce, advokáta JUDr. Ing. Radana Tesaře, sídlem Chodská 1366/9, 120 00 Praha 2.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Žalobce se žalobou ze dne 23. 11. 2018 doručenou zdejšímu soudu téhož dne domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 9. 2018, č. j. 39784/18/5300-22444-712362 (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž žalovaný podle § 116 odst. 1 písm. a) 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 předmětná zdaňovací období (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), změnil dodatečné platební výměry vydané Finančním úřadem pro Kraj Vysočina (dále jen „správce daně“) z hlediska určení splatnosti doměřené daně (doměřená daň je splatná dnem nabytí právní moci platebních výměrů a penále je splatné do 30 dnů od oznámení platebních výměrů, nejdříve však ke stejnému dni jako stanovená daň, ze které se toto penále vypočte), ve zbytku je však ponechal beze změny.
2. Konkrétně správce daně vydal tyto dodatečné platební výměry:
 - ze dne 22. 1. 2018, č. j. 73972/18/2912-50521-706434, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2012 ve výši 615 766 Kč a současně mu byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 123 153 Kč,
 - ze dne 22. 1. 2018, č. j. 74573/18/2912-50521-706434, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2012 ve výši 351 073 Kč a současně mu byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 70 214 Kč,
 - ze dne 22. 1. 2018, č. j. 74684/18/2912-50521-706434, kterým byla daňovému subjektu doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2012 ve výši 284 001 Kč a současně mu byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 56 800 Kč,
 - ze dne 22. 1. 2018, č. j. 74725/18/2912-50521-706434, kterým byla daňovému subjektu doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2013 ve výši 173 402 Kč a současně mu byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 34 680 Kč,
 - ze dne 22. 1. 2018, č. j. 74753/18/2912-50521-706434, kterým byla daňovému subjektu doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2013 ve výši 86 625 Kč a současně mu byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 17 325 Kč,
 - ze dne 22. 1. 2018, č. j. 74769/18/2912-50521-706434, kterým byla daňovému subjektu doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2013 ve výši 173 554 Kč a současně mu byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 34 710 Kč,

ze dne 22. 1. 2018, č. j. 74791/18/2912-50521-706434, kterým byla daňovému subjektu doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2013 ve výši 181 742 Kč a současně mu byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 36 348 Kč,

ze dne 22. 1. 2018, č. j. 74817/18/2912-50521-706434, kterým byla daňovému subjektu doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2013 ve výši 183 677 Kč a současně mu byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 36 735 Kč,

ze dne 22. 1. 2018, č. j. 74845/18/2912-50521-706434, kterým byla daňovému subjektu doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2014 ve výši 483 148 Kč a současně mu byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 96 629 Kč

(dále jen „dodatečné platební výměry“).

II. Obsah žaloby

3. Žalobce brojí proti napadenému rozhodnutí z důvodu jeho nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů, nedostatečně zjištěného skutkového stavu, pro rozpor skutkových zjištění s obsahem spisu, podstatného porušení ustanovení o daňové kontrole a daňovém (odvolacím) řízení a pro nesprávné posouzení právních a skutkových otázek.
4. Nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí žalobce spatřoval ve skutečnosti, že se žalovaný vůbec nevypořádal s jeho odvolací námitkou týkající se procesu dokazování ve vztahu k dani z přidané hodnoty a daně z příjmů a jejich rozdílům (s. 10 a násl. žalobcova odvolání). Závěry žalovaného nejsou dostatečně důkazně podloženy, z důkazů nacházejících se ve spisovém materiálu plynou rozpory a neúplnosti bránící potřebnému zjištění skutečného stavu věci.
5. V případě podstatného porušení ustanovení o daňovém řízení žalobce poukázal na porušení § 115 odst. 2 daňového řádu, jelikož žalovaný podle tohoto ustanovení nepostupoval. Žalovaný doplnil dokazování o výsledky svědků p. J. J. a pí. B. K. a požádal o podklady Městský úřad Třebíč, avšak v bodě 7 napadeného rozhodnutí sám konstatoval, že se skutečnostmi zjištěnými z těchto výsledků žalobce neseznamoval, jelikož dané svědecké výpovědi nepřinesly žádné nové skutečnosti a zaslané dokumenty Městského úřadu Třebíč neměly vztah k tomuto řízení, proto nebyly žalovaným hodnoceny. Žalobce toto pokládá za doplnění dokazování, přičemž nedošlo k postupu dle § 115 odst. 2 daňového řádu. Žalobce namítá také porušení § 96 daňového řádu, jelikož oba uvedení svědci odmítli vypovídat, avšak nebylo sděleno, z jakého důvodu se tak stalo.
6. Dále žalobce brojil proti závěrům daňových orgánů, že neprokázal skutečně provedení dodávek ocelových konstrukcí společností Tales Market, a.s. a neposkytnutí plnění společnosti BUILT Brno s.r.o. (namísto čehož žalobce dodal rodinný dům manželům J. a paní B. K.). K tomu předně rozsáhle popsal svou ekonomickou činnost. Daňové orgány přitom nerozporovaly realizaci zakázek žalobcem, přesto neuznaly žádné náklady (tedy ani odpočet daně z přidané hodnoty) na pořízení ocelových konstrukcí. Žalobce považuje tento přístup za tendenční a nezákonný. V průběhu daňové kontroly předložil dostatek důkazů prokazujících jeho tvrzení. Byl to proto správce daně, koho tížilo důkazní břemeno a kdo důkazní břemeno neunesl, neboť správce daně neprokázal existenci natolik vážných a důvodných pochybností o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti a správnosti

účetnictví žalobce. Z tohoto důvodu byla výzva k prokázání skutečností vydaná v průběhu daňového řízení nezákonná.

7. Ve vztahu ke společnosti Tales Market, a.s. žalobce poukázal na svědecké výpovědi (např. svědecká výpověď bývalého jednatele této společnosti J. M. nebo jejího zaměstnance J. N.), které odstranily pochybnosti o reálném dodání ocelových konstrukcí společností Tales Market, a.s. Daňové orgány však nesprávně dané svědecké výpovědi hodnotí a přisuzují vyšší důkazní sílu písemnému důkazu (dodacím listům). Žalobci navíc nebylo v průběhu daňové kontroly zřejmé, jaké skutečnosti má prokazovat, neboť daňové orgány deklarovaly prověřování otázky existence daňového podvodu a případně zaviněné účasti žalobce, avšak výsledkem daňové kontroly byl pro žalobce překvapivý závěr o neprokázání fakticity přijatých plnění. Daňové orgány si odporují také ve svých dalších tvrzeních, neboť rozporují evidenci zásob, ačkoliv nerozporují účetnictví žalobce. Žalobce nemůže ovlivnit, že společnost Tales Market, a.s. byla v dalších letech nekontaktní nebo že si neplnila své daňové povinnosti. O nekontaktnosti této společnosti absentují ve spise důkazy. Tvrzení žalovaného ohledně uskladnění zásob na adrese Nádražní 1081, Jaroměřice nad Rokytou, rozporoval tím, že úřední záznam nemůže být důkazním prostředkem, navíc ze svědecké výpovědi p. J. N. vyplývá uskladnění na této adrese. Nedostatečně zjištěný skutkový stav nastal v případě předání účetních podkladů společnosti Tales Market, a.s. panu J. M. a ohledně společnosti FERRUM, s.r.o., neboť tato nebyla jediným dodavatelem společnosti Tales Market, a.s. Nekomaktnost tohoto subjektu nemůže být založena pouze na tvrzeních jiných správců daně, nýbrž musí být jednoznačně prokázána a podložena důkazy. Správce daně se nezabýval ani tím, kolik kg surového materiálu je potřeba k výrobě ocelových konstrukcí, stejně jako tím, že společnost Tales Market, a.s. nechala pozinkovat celkem cca 100 tun ocelových konstrukcí u společnosti SIGNUM, které byly určeny pro žalobce, jak potvrdil během svědecké výpovědi p. V. H. ze společnosti SIGNUM. Nepravdivým je pak tvrzení o úhradě jednotlivých dodávek, jelikož na požádání správce daně byl žalobce schopen výpisy z bankovních účtů poskytnout. Žalobce k tomuto svému dodavateli uzavírá, že daňové orgány požadují prokázat veškeré skutečnosti s absolutní jistotou, což je však v rozporu se zákonem, relevantní judikaturou i praxí.
8. K plnění pro společnost BUILT Brno s.r.o. žalobce uvedl, že po něm žalovaný fakticky požadoval prokázání neuskutečnění žádného plnění vůči manželům J., tj. negativní skutečnosti. Ze žádných důkazních prostředků nevyplývalo, že by žalobce poskytl těmto odběratelům jakékoliv plnění. Za částku cca 600 000 Kč nelze ani postavit (dodat) běžný rodinný dům. Je paradoxní, že daňové orgány chtějí zdanit plnění, které konkrétnímu odběrateli žalobce nikdy neposkytl, a u plnění, které žalobce poskytl a správně u něj aplikoval režim přenesené daňové povinnosti, naopak tvrdí, že nebylo prokázáno jejich skutečně plnění. Dodání tohoto plnění společnosti BUILT Brno s.r.o. bylo doloženo i podklady, které zaslal místně příslušný správce daně této společnosti. Na tom nemůže změnit nic to, že společnost BUILT Brno s.r.o. je případně nekontaktní nebo byla následně označena za nespolehlivého plátce. Závěrem žalobce zdůraznil, že předmětem zdanění může být pouze plnění, které bylo realizováno (uskutečněno).
9. Dne 29. 1. 2019 žalobce doručil zdejšímu soudu doplnění žaloby, v němž prohloubil svou argumentaci k nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí. Žalobce poukázal na rozpor v tom, že žalovaný tvrdí neposkytnutí plnění od společnosti Tales Market, a.s. (bod 56 napadeného rozhodnutí) a následně poskytnutí, avšak ne v deklarovaném rozsahu (bod 97

napadeného rozhodnutí). Dále poukázal na judikaturu, z níž vyplývá závěr o nutnosti zohlednit alespoň minimální náklady spojené s ocelovými konstrukcemi, pokud z nich měl následně žalobce příjem, který daňovými orgány rozporován nebyl. Konečně k povinnosti hradit penále poukázal na skutečnost, že nebyl před zahájením daňové kontroly vyzván k podání dodatečného daňového přiznání dle § 145 odst. 2 daňového řádu. Absence takové výzvy má za následek absenci povinnosti hradit penále.

III. Vyjádření žalovaného

10. Žalovaný se k žalobnímu návrhu vyjádřil svým podáním ze dne 21. 2. 2019. K námitce nevypořádání odvolací námitky uvedené na s. 10 a násl. odvolání žalovaný poukázal na bod 89 napadeného rozhodnutí, v němž se touto námitkou žalobce zabýval. V případě porušení § 115 odst. 2 daňového řádu uvedl, že dokumenty poskytnuté Městským úřadem v Třebíči neměly vztah k odvolacímu řízení, nebyly tudíž ani hodnoceny. Oba svědkové odmítli vypovídat, tudíž jejich výpovědi nepřinesly žádné nové skutečnosti. Proto žalovaný nebyl povinen postupovat dle odkazovaného ustanovení. Navíc se žalobce se všemi skutečnostmi seznámil, jelikož byl přítomen obou svědeckých výpovědí a následně nahlížel do spisu. Oba svědci zároveň odmítli vypovídat, přičemž toto učinili na základě přímého dotazu o odmítnutí možnosti vypovídat dle § 96 odst. 2 daňového řádu, tudíž je zřejmé, z jakého důvodu tak učinili. Žalovaný má za to, že správce daně zcela přezkoumatelným způsobem vyjádřil své konkrétní pochybnosti prostřednictvím výzvy k prokázání skutečností ze dne 24. 2. 2016, č. j. 257849/16/2912-60564-706071, a ze dne 30. 1. 2017, č. j. 144785/17/2912-60564-708777, na základě nichž došlo k přenosu důkazního břemene na žalobce, a to v souladu se zákonem. Ohledně plnění od společnosti Tales Market, a.s. žalovaný uvedl několik skutečností. Pan M. ve své výpovědi poskytl pouze obecné závěry a odkázal na body 48, 49 a 53 napadeného rozhodnutí. Svědci dále potvrdili existenci dodacích listů, nicméně tyto nebyly žalobcem předloženy, proto na jejich předložení správce daně trval. Dodacím listům nebyla přikládána vyšší důkazní síla než svědeckým výpovědím, ostatně jejich nepředložení nebylo jediným a hlavním důvodem neuznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. Z výpovědi p. N. nelze odvozovat, že žalobce v předmětných zdaňovacích obdobích přijal takové množství zboží od společnosti Tales Market, a.s., jak tvrdí. Zůstalo neprokázáno, jaký objem zboží byl žalobci dodán. Na tom nic nezmění ani skutečnosti uvedené svědkem panem H. K tomu žalovaný poukázal na mnohonásobně menší objem zboží, které společnost Tales Market, a.s. přijala od společnosti FERRUM s.r.o., než mělo být dodáno žalobci. Zároveň bylo zjištěno, že žalobce v předmětných obdobích obdržel druhově stejné zboží také od společnosti FERRUM s.r.o. Skutkový stav zjištěný správcem daně považuje žalovaný za dostatečně zjištěný. K námitce týkající se společnosti BUILT Brno s.r.o. žalovaný uvedl, že správce daně po žalobci nepožadoval prokázání negativních skutečností, jak žalobce namítá. Správce daně požadoval toliko prokázání oprávněnosti vystavení oprávněného daňového dokladu č. 1204000001. Blíže odkázal zejména na bod 81 napadeného rozhodnutí.

IV. Další procesní vyjádření

11. Na vyjádření žalovaného reagoval žalobce replikou ze dne 10. 4. 2020. Žalovaný si pro účely vyjádření vybral jen některé okolnosti a k některým žalobním námitkám se nevyjádřil. K žalovaným uváděným skutečnostem žalobce zopakoval svá tvrzení obsažená již v žalobním návrhu, přičemž na těchto tvrzeních žalobce setrval. O nezákonnosti

postupu žalovaného svědčí i to, že úřední záznam týkající se společnosti Trade Lukáš (potenciální dodavatel společnosti Tales Market, a.s.) byl hodnocen jako důkaz, přestože se nachází v rozporu s § 65 odst. 2 daňového řádu v neveřejné části spisu. Žalovaný tak provedl a hodnotil důkaz, se kterým se však žalobce nemohl seznámit. Navíc ze svědecké výpovědi p. N. vyplývá, že společnost Trade Lukáš byla dodavatelem společnosti Tales Market, a.s.

12. Na repliku žalobce reagoval žalovaný duplikou ze dne 12. 5. 2020, v níž se vyjádřil k jednotlivým tvrzením žalobce, obsahově setrval na svých tvrzeních uvedených ve vyjádření k žalobě. Ve vztahu k tvrzením o společnosti Trade Lukáš žalovaný uvedl, že k tomuto tvrzení nebylo prováděno dokazování a tato skutečnost byla v bodě 44 napadeného rozhodnutí zmíněna pouze nad rámec. Žalobcem nebyla ani doložena údajná nemožnost seznámit se s uvedeným úředním záznamem, neboť při nahlížení do spisu lze daňovému subjektu za podmínek dle § 66 odst. 3 daňového řádu umožnit nahlížení rovněž do písemností umístěných ve vyhledávací části spisu.

V. Posouzení věci krajským soudem

13. Žaloba byla podána v zákonné dvouměsíční lhůtě dle ustanovení § 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „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.
14. Krajský soud v Brně přezkoumal napadená 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, aniž nařizoval jednání, za podmínek vyplývajících z ustanovení § 51 s. ř. s.
15. Krajský soud se nejprve 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.
16. 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).

17. Nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí žalobce dovozoval na základě nvyřořáání jeho odvolací námitky týkající se procesu dokazování ve vztahu k dani z přidané hodnoty a daně z příjmů a jejich rozdíům. Tomuto tvrzení však krajský soud nemůže přisvědčit s odkazem na bod 89 napadeného rozhodnutí, v němž se žalovaný touto námitkou zabýval.
18. Dále žalobce namítá nepřezkoumatelnost z důvodu nedostatečně zjištěného skutkového stavu, neboť závěry žalovaného nejsou dostatečně důkazně podloženy a z důkazů nacházejících se ve spisovém materiálu plynou rozpory a neúplnosti bránící potřebnému zjištění skutečného stavu věci. Ani s tímto tvrzením se však krajský soud neztotožnil, neboť své závěry žalovaný patřičně důkazně podložil a údajné nesrovnalosti v dané věci neshledal. Soud nepřezkoumatelnost neshledal ani v údajném rozporu stran tvrzení o neposkytnutí plnění od společnosti Tales Market, a.s. (bod 56 napadeného rozhodnutí), resp. jeho poskytnutí, avšak ne v deklarovaném rozsahu (bod 97 napadeného rozhodnutí). Z napadeného rozhodnutí je zřejmé, že žalovaný konstatoval neprokázání dodání ocelových konstrukcí od deklarovaného dodavatele v deklarovaném rozsahu. Žalobce se snaží napadené rozhodnutí zpochybnit tvrzením o údajném rozporu, nicméně z jeho obsahu tento rozpor nevyplývá.
19. Konečně žalobce nepřezkoumatelnost spatřuje v nesrozumitelnosti stran toho, co měl v rámci daňového řízení prokazovat. V této souvislosti poukazuje na to, zda se jednalo o daňový podvod nebo neprokázání hmotněprávních podmínek pro uplatnění odpočtu daně z přidané hodnoty. Soud v tomto směru odkazuje na výzvy k prokázání skutečností ze dne 24. 2. 2016, č. j. 257849/16/2912-60564-706071, a ze dne 30. 1. 2017, č. j. 144785/17/2912-60564-708777, na základě nichž byl žalobce vyzván k prokázání konkrétních skutečností. Soud proto nesouhlasí s tvrzením žalobce, že nebylo jasné, co měl v rámci daňového řízení prokazovat.
20. K tomu zdejší soud uvádí, že rozhodnutí žalovaného je postaveno na řádně uvedených ustanoveních zákona. 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 vypořáání některé ze vznesených 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. Odůvodnění napadeného rozhodnutí není vnitřně rozporné, lze rozeznat, co je odůvodnění a co je výrok, výrok tohoto rozhodnutí není v rozporu s odůvodněním; lze z něj zjistit, jak vlastně žalovaný ve věci rozhodl a lze také seznát, jakými úvahami se žalovaný řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěru o skutkovém stavu a také z jakého důvodu nepovažoval za důvodnou právní argumentaci žalobce. 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.

21. Lze proto uzavřít, že soud žalobcem formulované námitce nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí nevyhověl.
22. Dále žalobce namítal porušení § 115 odst. 2 daňového řádu, podle něhož prováděli odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.
23. Podle žalobce žalovaný prováděl dokazování (výslechem svědků p. J. J. a pí. B. K., vyžádáním dokumentů od Městského úřadu Třebíč), nicméně následně žalobce nevyzval k seznámení se zjištěnými skutečnostmi a důkazy ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu.
24. Krajský soud souhlasí se žalobcem v tom, že měl být žalovaným vyzván k seznámení se zjištěnými skutečnostmi, nicméně tato vada neměla vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Z protokolů o svědecké výpovědi p. J. J. a pí. B. K. je zřejmé, že se žalobce těchto výsledků účastnil, o skutečnostech uvedených během nich tak byl seznámen. Navíc oba svědci odmítli vypovídat, tudíž k samotné podstatě daňového řízení nebylo jejich svědeckou výpovědí ničeho nového zjištěno, jak ostatně uvedl žalovaný v bodě 7 napadeného rozhodnutí. V případě dokumentů poskytnutých Městským úřadem Třebíč se jednalo o plnou moc p. R. B. udělenou p. Ing. F. Ž. ve věci novostavby rodinného domu v k. ú. X, p. č. X a X a novostavby rodinného domu v k. ú. X, p. č. X, X a X; předávací protokoly k oběma novostavbám od společnosti ASIMO s.r.o. a živnostenský list společnosti ASIMO s.r.o. Lze souhlasit se žalovaným, že tyto zaslané dokumenty neměly vztah k danému řízení. K tomu je součástí spisového materiálu protokol ze dne 12. 6. 2018 o ústním jednání ve věci nahlížení do veřejné části spisu, jehož předmětem bylo seznámení žalobce s dokumenty poskytnutými Městským úřadem Třebíč. Na základě uvedených skutečností je zřejmé, že žalobce byl materiálně seznámen jak se závěry plynoucích ze svědeckých výpovědí, tak z dokumentů, které byly poskytnuty Městským úřadem Třebíč. Lze proto konstatovat, že nepostupování žalovaného dle § 115 odst. 2 daňového řádu bylo procesní vadou daňového řízení, která však neměla vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, jelikož byl žalobce s uvedenými skutečnostmi seznámen a mohl se k nim vyjádřit. Navíc se nejednalo o skutečnosti, které by měly vliv na výsledek daňového řízení, neboť oba svědci ničeho nevypověděli a skutečnosti plynoucí z poskytnutých dokumentů nesouvisí s podstatou předmětného řízení.

25. Pokud žalobce v souvislosti s oběma svědeckými výpověďmi poukazuje na neexistenci důvodů pro odmítnutí svědecké výpovědi, soud v tomto směru odkazuje na příslušné protokoly o svědecké výpovědi, z nichž vyplývá, že na přímý dotaz ohledně odmítnutí výpovědi podle § 96 odst. 2 daňového řádu oba svědci odpověděli „ano“. Z daného ustanovení přitom vyplývá, že výpověď může odepřít ten, kdo by tím způsobil nebezpečí trestního stíhání sobě nebo osobám mu blízkým. Oba svědci výslovně uvedli, že odmítají vypovídat dle tohoto ustanovení, protože není dle soudu pochyb o tom, z jakého důvodu k jejich odmítnutí výpovědi došlo.
26. Podstatou sporu v nyní projednávané věci je tak především otázka unesení důkazního břemene žalobcem, resp. prokázání splnění hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty dle § 72 a násl. zákona o dani z přidané hodnoty z dodávek ocelových konstrukcí od společností Tales Market, a.s. Dále žalobce rozporuje závěr daňových orgánů o neposkytnutí plnění společnosti BUILT Brno s.r.o.
27. Žalobce v této souvislosti rozporoval přenos důkazního břemene od správce daně zpět na žalobce. V průběhu daňové kontroly předložil dostatek důkazů prokazujících jeho tvrzení. Daňové orgány podle něj neprokázaly existenci natolik vážných a důvodných pochybností o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti a správnosti účetnictví žalobce, protože důkazní břemeno setrvalo na straně správce daně a žalovaného. Z tohoto důvodu pokládá výzvu k prokázání skutečností vydanou v průběhu daňového řízení za nezákonnou.
28. 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). Svá tvrzení daňový subjekt prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012-65, ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-19, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009-83, nebo ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010-124).
29. Dle § 92 odst. 2 daňového řádu správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Povinností daňového subjektu je dle § 92 odst. 3 daňového řádu prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Podle § 92 odst. 4 daňového řádu 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 naopak dle § 92 odst. 5 daňového řádu prokazuje oznámení vlastních písemností; skutečnosti rozhodné pro užití právní domněnky nebo právní fikce; skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem; skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti; skutečnosti rozhodné pro uplatnění následku za porušení povinnosti při správě daní.
30. Ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu k rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně lze shrnout tak, že daňový subjekt je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných

záznamů. Správce daně nemá povinnost prokázat, že doklady předložené daňovým subjektem jsou v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí tyto doklady nevěrohodnými, neúplnými, neprůkaznými nebo nesprávnými. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené doklady 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 předkládaných dokladů 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 (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62, nebo ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49). Správce daně samozřejmě není oprávněn daňový subjekt vyzvat k prokázání čehokoli, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám (nález Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95). Odkázat lze také na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2017, č. j. 6 Afs 34/2017-71, či ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013-66.

31. Daňový subjekt má v první řadě povinnost tvrdit skutečnosti rozhodné pro jeho daňovou povinnost. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného.
32. Dle § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty je plátce daně oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování plnění uvedených pod písm. a) až e) tohoto ustanovení. Dle písm. a) tohoto ustanovení se jedná o účel uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku.
33. Pro uplatnění nároku na odpočet daně musí být splněny podmínky uvedené v § 73 zákona o dani z přidané hodnoty. Dle § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty je plátce povinen předložit daňový doklad se zákonem stanovenými náležitostmi, aby mu mohl být přiznán nárok na odpočet daně.
34. Znamená to tedy, že daňový subjekt je povinen tvrdit, chce-li uplatnit nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, že od jiné osoby, která v době transakce byla plátcem daně z přidané hodnoty, přijal plnění zákonem charakterizované jako zdanitelné plnění a použil je pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Daňový subjekt proto musí v daňovém řízení prokázat nejen to, že fakticky došlo k uskutečnění zdanitelného plnění a že je použil k uskutečnění své ekonomické činnosti, ale i to, kdo mu ono plnění poskytl. Tento „poskytovatel“ totiž musí být plátcem daně z přidané hodnoty, aby vznikl daňovému subjektu nárok na odpočet daně (srov. například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, a ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008-100). Pokud není zřejmé, kdo plnění poskytl, nejsou splněny hmotněprávní podmínky pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty.
35. Právní úprava daně z přidané hodnoty tedy rozlišuje jednak hmotněprávní a jednak formální podmínky vzniku a uplatnění nároku na odpočet, přičemž pokud tyto byly naplněny, zásadně pak již odpočet nelze odmítnout. Odpočet daně z přidané hodnoty je totiž nedílnou součástí mechanismu této daně a jako takový nemůže být v zásadě omezen

(k tomu blíže např. rozsudky Soudního dvora Evropské unie ze dne 6. července 1995, BP Soupergaz, C 62/93, Recueil, s. I 1883, bod 18, a ze dne 21. března 2000, Gabalfrisa a další, C 110/98 až C 147/98, Recueil, s. I 1577, bod 43).

36. Prokazování přijetí zdanitelného plnění je samozřejmě prvotně záležitostí dokladovou (formální), současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním (splnění hmotněprávních podmínek). To znamená, že ani doklad se všemi požadovanými náležitostmi a evidence jako taková nemůže být použit jako důkaz o uskutečnění obchodního případu v něm deklarovaného, pokud není prokázáno, že k jeho uskutečnění fakticky došlo. Jestliže tedy není prokázáno, že zdanitelné plnění bylo uskutečněno tak, jak je plátcem deklarováno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu (srov. nálezn Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99, publ. jako N 73/22 SbNU 131, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2014, č. j. 8 Afs 55/2013-45, či ze dne 11. 12. 2013, č. j. 9 Afs 75/2012-32).
37. Stejný přístup k naplnění této podmínky zastává též Soudní dvůr Evropské unie. Ten v řadě svých rozhodnutí vymezuje podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, které dělí na podmínky formální a podmínky (věcné) hmotněprávní. Princip, na kterém je daň z přidané hodnoty vystavěna, v podobě zásady daňové neutrality pak vyžaduje, aby byl odpočet daně z přidané hodnoty přiznán, jsou-li splněny hmotněprávní podmínky, i když nejsou splněny určité podmínky formální (blíže rozsudky Soudního dvora Evropské unie ve věci Ecotrade, C-95/07 a C-96/07, bod 63; Uszodaépítő, C-392/09, bod 39; Nidera Handelscompagnie, C-385/09, body 42 a 43, jakož i Idexx Laboratories Italia, C-590/13, bod 38; EMS-Bulgaria Transport, bod 62; či Salomie a Oltean, C-183/14, body 58 a 59).
38. V bodě 28 rozsudku ze dne 15. 9. 2016, ve věci Senatex GmbH v. Finanzamt Hannover-Nord, C-518/14, Soudní dvůr Evropské unie vymezil hmotněprávní podmínky jako podmínky uvedené v čl. 168 směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice“), která nahradila tzv. šestou směrnici (Šestá směrnice Rady č. 77/388/EHS o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně).
39. Článek 168 písm. a) směrnice stanoví: *„Jsou-li zboží a služby použity pro účely zdaněných plnění osoby povinné dani, má tato osoba nárok ve členském státě, v němž tato plnění uskutečňuje, odpočíst od daně, kterou je povinna odvést, tyto částky: a) DPH, která je splatná nebo byla odvedena v tomto členském státě za zboží, jež jí bylo nebo bude dodáno, nebo za službu, jež jí byla nebo bude poskytnuta jinou osobou povinnou k dani“*.
40. Výklad tohoto ustanovení poskytl Soudní dvůr Evropské unie již vícekrát, vždy se stejným výsledkem. Soudní dvůr v rozsudku ve věci Senatex zdůraznil, že „[p]roto, aby dotčená osoba mohla tohoto nároku využít, je třeba, aby jednak byla osobou povinnou k dani ve smyslu uvedené směrnice a jednak zboží nebo služby uplatňované pro odůvodnění tohoto nároku na odpočet byly na výstupu osobou povinnou k dani použity pro účely jejích zdaněných plnění a na vstupu bylo toto zboží dodáno nebo tyto služby poskytnuty jinou osobou povinnou k dani (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 22. října 2015, PPUH Stehcamp, C-277/14, EU:C:2015:719, bod 28 a citovaná judikatura)“. Obdobně se Soudní dvůr EU vyslovil i v rozsudcích ve věci Centralan Property, C-63/04, bod 52; Tóth, C-324/11, bod 26; Bonik, C-285/11, bod 29; Barlis 06, bod 40; či usnesení ve věci Jagiełło, C-33/13, bod 27).

41. Z ustálené judikatury Soudního dvora EU tedy vyplývá, že mezi hmotněprávní podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty náleží i to, že zboží musí být dodáno či služba poskytnuta osobou povinnou k dani.
42. Případná neúčast na daňovém podvodu je sekundární podmínkou nároku na odpočet daně. Pokud je plnění zasaženo daňovým podvodem a osoba povinná k dani je účastníkem tohoto podvodu (věděla či vědět mohla, že plnění je zasaženo daňovým podvodem), nenáleží jí nárok na odpočet daně (srov. rozsudky Soudního dvora EU ze dne 6. 7. 2006, ve věci Axel Kittel, C-439/04, či ze dne 12. 1. 2006, ve spojených věcech Optigen a ostatní, C-354/03). K posouzení existence daňového podvodu zpravidla dochází až tehdy, jsou-li splněny hmotněprávní podmínky pro nárok na odpočet daně (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013 - 37, bod 52 an.; ze dne 21. 5. 2015, č. j. 9 Afs 181/2014 - 34, bod 38; ze dne 23. 11. 2015, č. j. 6 Afs 180/2015 - 17, bod 22; ze dne 24. 5. 2017, č. j. 5 Afs 144/2016 - 32 či ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 252/2016 - 35, bod 13).
43. Jestliže ovšem shledá správce daně, že nejsou naplněny již primární hmotněprávní podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, je tato skutečnost postačující k odepření nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, a je tudíž bezpředmětné se zabývat otázkou případné účasti daňového subjektu na daňovém podvodu (respektive tím, zda o své účasti na daňovém podvodu daňový subjekt věděl).
44. Právě neprokázání hmotněprávních podmínek bylo rozhodné pro nepřiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty z dodávek ocelových konstrukcí od společnosti Tales Market, a.s. V této souvislosti má však žalobce za to, že důkazní břemeno nespočívalo na něm, nýbrž na správci daně, který neprokázal, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby činící předložené doklady nevěrohodnými, neúplnými, neprůkaznými nebo nesprávnými.
45. Jak již bylo uvedeno výše, správce daně v dané věci vydal dvě výzvy k prokázání skutečností, a to ze dne 24. 2. 2016, č. j. 257849/16/2912-60564-706071, a ze dne 30. 1. 2017, č. j. 144785/17/2912-60564-708777. Právě první z uvedených výzev byl žalobce vyzván k prokázání skutečností souvisejících s dodáním ocelových konstrukcí od společnosti Tales Market, a.s., přičemž jako důvody pochybností správce daně ohledně oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, resp. předložených dokladů týkajících se dodání ocelových konstrukcí, bylo uvedeno, že společnost Tales Market, a.s. se správcem daně nespolupracuje, nedisponuje žádným majetkem kromě peněžních prostředků na bankovním účtu a nezveřejňuje své účetní závěrky ve Sbírce listin. Druhá z vydaných výzev k prokázání skutečností se týkala realizace plnění pro společnost BUILT Brno s.r.o. (realizace hrubé stavby dvou rodinných domů v X), přičemž správce daně vyzval žalobce k prokázání tohoto plnění, neboť k tomuto nebyly předloženy žádné důkazní prostředky a k datu tvrzeného uskutečnění zdanitelného plnění (3. 12. 2012) byly rodinné domy v X zkolaudované a bylo povoleno jejich užívání, tudíž nemohla proběhnout dodávka hrubých staveb. V návaznosti na to vyzval žalobce k prokázání oprávněnosti vystavení oprávněného daňového dokladu č. 120400001 ze dne 26. 9. 2012 na odběratele Z. a J. J. v částce -614 040 Kč, daň z přidané hodnoty ve výši 14 %, tj. -85 960 Kč, vztahující se k daňovému dokladu č. 12010008 (na částku 614 040 Kč, daň z přidané hodnoty ve výši 85 960 Kč), jímž byl těmto odběratelům dodán rodinný domek v X p. č. X. K vystavení oprávněného daňového dokladu mělo dojít na základě vrácení dodávky, správci daně však vznikly pochybnosti stran tohoto vrácení dodávky a oprávněnosti

vystavení opravného daňového dokladu, resp. snížení uskutečněné zdanitelného plnění (daně na výstupu).

46. V případě druhé z výzev týkající se realizace plnění pro společnost BUILT Brno s.r.o. byly pochybnosti správce daně vyjádřeny velmi konkrétně. Naopak v případě první výzvy vztahující se k obchodní spolupráci se společností Tales Market, a.s. byly tyto pochybnosti spíše obecné, navíc žalobce sám rozporoval přechod důkazního břemene ve vztahu k plněním od společnosti Tales Market, a.s., soud se proto dále zabývá již jen přechodem důkazního břemene k dodávkám od této společnosti.
47. Jakkoliv se jedná o zjištění méně zásadní, nemožnost ověřit spolupráci u dodavatele žalobce či absence majetku u tohoto dodavatele, stejně jako nezveřejňování účetních závěrek ve Sbírce listin, určité pochybnosti vzbuzuje. Zdejší soud tak má za to, že již tyto skutečnosti mohly zakládat důvodné pochybnosti správce daně o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti a úplnosti žalobcem předložených formálních dokladů, které byly zákonným předpokladem pro přechod důkazního břemene zpět na žalobce. Na vyvrácení pochybností tohoto charakteru však jistě nelze klást přehnané požadavky. V řadě případů by mohlo postačovat podrobnější vysvětlení všech rozhodných okolností předmětné obchodní spolupráce, které by bylo konkrétní a logicky konzistentní, a prokázání některých aspektů této spolupráce, které by s dostatečnou pravděpodobností nasvědčovalo tomu, že se obchodní případy odehrály tak, jak daňový subjekt deklaroval.
48. Žalobce na výzvu k prokázání skutečností týkající se obchodních vztahů se společností Tales Market, a.s. reagoval ve vztahu k dani z přidané hodnoty sdělením obsahujícím údaje o množství materiálu přijatého na sklad a použitého na jednotlivé zakázky žalobce a dále odpověděl na konkrétní otázky správce daně, které byly specifikované v předmětné výzvě a týkaly se obchodní spolupráce se společností Tales Market, a.s. Společně s reakcí na skutečnosti týkající se daně z přidané hodnoty žalobce reagoval rovněž na skutečnosti, které měl prokazovat ve vztahu k dani z příjmů právnických osob, ohledně níž byla vedena rovněž daňová kontrola. V tomto směru žalobce blíže popsal průběh jednotlivých akcí, z nichž mu měly plynout příjmy a na které měl používat uvedený materiál dodávaný od společností Tales Market, a.s. Souhrnně tak žalobce podrobněji a konzistentně vysvětlil rozhodné okolnosti vytýkané obchodní spolupráce se společností Tales Market, a.s.
49. S ohledem na správcem daně obecně vyjádřené pochybnosti soud považuje danou reakci žalobce v kontextu celého případu za dostatečnou zakládající přechod důkazního břemene zpět na správce daně, přičemž bylo na správci daně, aby případně další výzvou k prokázání skutečností specifikoval konkrétnější pochybnosti, které mu vyplynuly na základě této reakce žalobce, eventuálně na základě dalších zjištění, které učinil. Tuto další výzvu k prokázání skutečností, která by blíže specifikovala původně obecně vyjádřené pochybnosti však správce daně ve vztahu k plnění od společnosti Tales Market, a.s. již nevydal. Soud je proto toho názoru, že správce daně v průběhu daňového řízení nevyjádřil dostatečně vážné a důvodné pochyby, na základě nichž by žalobce měl požadované skutečnosti týkající se spolupráce se společností Tales Market, a.s. prokazovat.
50. S ohledem na výše uvedené se proto soud dále nezabýval jednotlivými tvrzeními, které se týkají spolupráce žalobce a společnosti Tales Market, a.s., jelikož má za to, že v rámci daňového řízení nedošlo k přenosu důkazního břemene ze strany žalovaného zpět na žalobce.

51. Přesto se soud vyjádří k tvrzením žalobce, které se týkají společnosti TRADE LUKÁŠ, s.r.o., jelikož tyto žalobce vázal také k výše posuzované námitce nezákonného postupu správce daně.
52. Správce daně během daňové kontroly vycházel také ze skutečností zjištěných o společnosti TRADE LUKÁŠ, s.r.o., jež měla být dodavatelem společnosti Tales Market, a.s.. V rámci jiného daňového řízení provedeného u společnosti TRADE LUKÁŠ, s.r.o. však správce daně zjistil, že tato společnost nedodala společnosti Tales Market, a.s. žádné zboží. K tomu správce daně pořídil fotokopie podkladů k dani z přidané hodnoty za zdaňovací leden 2012 až prosinec 2013. O tomto sepsal správce daně úřední záznam ze dne 1. 12. 2017, č. j. 1765904/17/2912-60564-708777, jehož součástí byly právě uvedené fotokopie podkladů.
53. K tomuto úřednímu záznamu však ze spisového materiálu, jakož i z vyjádření žalovaného k žalobnímu návrhu, vyplynulo, že tento úřední záznam včetně fotokopie podkladů je součástí vyhledávací části spisu. Žalobce na tuto nezákonnost v postupu správce daně a žalovaného upozorňoval již v žalobě, blíže pak rozvinul tuto námitku ve své replice. Žalovaný v duplice uvádí, že k tvrzením o společnosti TRADE LUKÁŠ, s.r.o. nebylo prováděno dokazování a tato skutečnost byla uvedena v bodě 44 napadeného rozhodnutí pouze nad rámec. S tímto tvrzením žalovaného se však zdejší soud neztotožnil, jelikož z bodu 44 napadeného rozhodnutí zřetelně vyplývá zohlednění závěrů ohledně společnosti TRADE LUKÁŠ, s.r.o. během hodnocení toho, zda společnosti Tales Market, a.s. mohlo být dodáno předmětné zboží v takovém množství, aby následně mohla žalobci toto zboží dodat v žalobcem deklarovaném množství. Soud se tak neztotožnil s tvrzením žalovaného, že se jednalo toliko o skutečnost uvedenou nad rámec či nepodstatnou, jak lze z argumentace žalovaného dovodit.
54. Lze připomenout, že dle § 64 písm. d) daňového řádu se spis člení mimo jiné i na část vyhledávací. Písemnosti, které se zakládají do této části spisu, jsou stanoveny taxativním výčtem v § 65 odst. 1 daňového řádu. Podle tohoto ustanovení se do vyhledávací části spisu zakládají:
- a) písemnosti, které mohou být uplatněny v řízení jako důkazní prostředek, jestliže by jejich zpřístupnění daňovému subjektu zmařilo nebo ohrozilo cíl správy daní, účel úkonu nebo ohrozilo objektivnost důkazu,
 - b) písemnosti, které mohou být použity při stanovení daně jako pomůcky, jejichž zpřístupnění daňovému subjektu by ohrozilo zájem jiného daňového subjektu nebo jiných osob zúčastněných na správě daní,
 - c) úřední záznamy nebo protokoly o podaných vysvětleních, pokud nejsou použity jako pomůcky,
 - d) písemnosti sloužící výlučně pro potřeby správce daně.
55. Dle § 65 odst. 2 daňového řádu se písemnosti zakládají do části vyhledávací podle odstavce 1 písm. a) lze v této části ponechat nejdéle do provedení hodnocení důkazů. Jde-li o důkazní prostředky, které jsou uplatněny v rámci daňové kontroly, lze je v části vyhledávací ponechat nejdéle do zahájení projednání zprávy o daňové kontrole.
56. Z přehledu spisu, jakož i z vyjádření žalovaného, je zřejmé, že písemnosti týkající se společnosti TRADE LUKÁŠ, s.r.o. (úřední záznam a příslušné fotokopie podkladů) byly ve vyhledávací části ponechány i po zahájení projednání zprávy o daňové kontrole, byť ze

závěrů plynoucích z fotokopie podkladů týkajících se TRADE LUKÁŠ, s.r.o. správce daně vycházel.

57. Soud proto přisvědčil rovněž námitce žalobce týkající se ponechání uvedených písemností ve vyhledávací části spisu a porušení předmětných zákonných ustanovení. I z tohoto důvodu proto soud přistoupil ke zrušení napadeného rozhodnutí.
58. Uvedené důvody, na základě nichž soud přisvědčil žalobci, nebrání tomu, aby se soud zabýval také námitkami souvisejícími s deklarovanou spoluprací se společností BUILT Brno s.r.o. Daňové orgány u plnění pro tuto společnost žalobci neuznaly daň na výstupu.
59. Ze správního spisu k tomuto vyplývá, že žalobce snížil daň na výstupu ve zdaňovacím období 3. čtvrtletí roku 2012 ve výši základu daně o částku 614 040 Kč a daň z přidané hodnoty se sazbou 14 % v částce 85 960 Kč, a to na základě údajů na oprávněm daňovém dokladu ze dne 26. 9. 2012 č. 120400001 (odběratelé manželé J., důvod opravy „vrácení dodávky“). Tento oprávněný daňový doklad se vázal k daňovému dokladu vystavenému dne 1. 6. 2012 č. 120100008 na odběratele Z. a J. J. a jeho předmětem byla dodávka hrubé stavby rodinného domu v X p. č. X v celkové výši 700 000 Kč (základ daně 614 040 Kč a výše daně z přidané hodnoty 85 960 Kč). Dne 3. 12. 2012 vystavil daňový doklad pro společnost BUILT Brno s.r.o. č. 120100019, jehož předmětem byla hrubá stavba dvou rodinných domů v obci X na p. č. X a X v režimu přenesení daňové povinnosti a v evidenci pro daňové účely daně z přidané hodnoty uvedl za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2012 režim přenesení daňové povinnosti ve výši základu daně 1 095 000 Kč.
60. Podle daňových orgánů však žalobce neprokázal, že k vrácení zdanitelného plnění skutečně došlo tak, jak je uvedeno na oprávněm daňovém dokladu a jak žalobce tvrdil, a také neprokázal oprávněnost vystavení oprávněného daňového dokladu, čímž porušil § 42 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty (dle něhož plátce opraví základ daně a výši daně při zrušení nebo vrácení celého nebo části zdanitelného plnění) a neoprávněně snížil uskutečněná zdanitelná plnění ve výši základu daně o 614 040 Kč a výši daně o 85 960 Kč. Žalobce dle správce daně a žalovaného ani neprokázal uskutečnění plnění v režimu přenesení daňové povinnosti pro odběratele společnost BUILT Brno s.r.o., čímž porušil § 92 a zákona o dani z přidané hodnoty, v důsledku čehož byla snížena deklarovaná daňová povinnost za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2012 v režimu přenesení daňové povinnosti o částku 1 095 000 Kč.
61. K námitkám žalobce soud předně odkazuje na skutečnosti plynoucí ze správního spisu, z nichž vyplynulo, že předmětné rodinné domy byly postaveny na pozemcích ve vlastnictví manželů J. a paní K., přičemž tito k rodinným domům nabyli vlastnické právo. Z dokumentů poskytnutých Katastrálním úřadem pro Vysočinu – Katastrální pracoviště Třebíč vyplynulo, že vlastníky pozemku č. 24/22 a 24/23 byli manželé J. a vlastníkem pozemku č. X a X paní B. K., kteří tyto pozemky koupili od pana R. B. Tomu bylo uděleno stavební povolení ke stavbě dvou rodinných domů nacházejících se na daných pozemcích. Kolaudace rodinných domů nastala ke dni 20. 11. 2012. Manželé J. a paní K. prohlásili k těmto domům, že jsou vlastníky budovy. Místní šetření dne konané 19. 11. 2015 osvědčilo existenci obou rodinných domů.
62. Naopak bylo zpochybněno, že by dané rodinné domy byly prodány společnosti BUILT Brno s.r.o., která je měla uvedeným osobám prodat. Vlastnictví obou rodinných domů ze strany manželů J. a paní K. bylo deklarováno dříve, než byla uskutečněna samotná spolupráce se společností BUILT Brno, s.r.o. Rovněž kolaudace obou rodinných domů

nastala dříve než datum uskutečnění zdanitelného plnění na daňovém dokladu ze dne 3. 12. 2012 vystaveném pro BUILT Brno s.r.o. Navíc z předložených přiznání k dani z přidané hodnoty za roky 2012, 2013 a 2014 společnosti BUILT Brno s.r.o. nevyplývá, že by tato společnost novostavby rodinných domů přefakturovala na vlastníky stavby na manžele J. a paní K. Pouze z těchto přiznání vyplývá uvedení částky 1 095 000 Kč v režimu přenesení daňové povinnosti.

63. Z těchto důvodů daňové orgány po žalobci požadovaly prokázání toho, že tyto rodinné domy byly skutečně prodány společnosti BUILT Brno s.r.o., resp. že nedošlo k jejich prodeji přímo manželům J. či paní K. Uvedený postup soud nepokládá za prokazování negativních skutečností, jak namítá žalobce. Daňové orgány nežádaly po žalobci, aby prokázal něco, co netvrdí, nýbrž pouze to, co tvrdil, tj. že nedošlo z jeho strany k plnění pro manžele J. (původní daňový doklad ze dne 1. 6. 2012), resp. že toto plnění bylo vráceno (na základě opravného daňového dokladu ze dne 26. 9. 2012).
64. Nelze souhlasit se žalobcem v tom, že by plnění manželům J. či paní K. nevyplývalo ze žádných důkazních prostředků – o opaku svědčí daňový doklad vystavený dne 1. 6. 2012 na odběratele Z. a J. J., který byl žalobcem řádně zaúčtován, jakož i písemné listiny poskytnuté Katastrálním úřadem pro Vysočinu – Katastrální pracoviště Třebíč. V případě paní K. tak s ohledem na výše uvedené muselo rovněž dojít ke zdanitelnému plnění ze strany žalobce, které však žalobce ve svém přiznání k dani z přidané hodnoty nevykázal, čímž došlo k porušení § 21 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty (přiznání daně na výstupu plátcem ke dni uskutečnění zdanitelného plnění nebo ke dni přijetí úplaty, a to k tomu dni, který nastane dříve, a uvedení daně v daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém mu vznikla povinnost přiznat daň). Proto došlo ze strany správce daně a žalované k doměření této daně. Jelikož žalobce uskutečnil zdanitelné plnění v podobě výstavby rodinného domu manželům J. a paní K., nemohlo dojít k dodání plnění společnosti BUILT Brno s.r.o., tudíž žalobci nebyla uznána deklarovaná povinnost v režimu přenesení daňové povinnosti ve výši 1 095 000 Kč.
65. Pokud žalobce rozporuje dodání jednoho rodinného domu za částku 600 000 Kč, je s podivem, že sám tvrdí dodání dvou rodinných domů společnosti BUILT Brno s.r.o. za částku 1 095 000 Kč.
66. Soud nemá za to, že daňové orgány chtějí zdanit plnění, které konkrétnímu odběrateli žalobce nikdy neposkytl, a u plnění, které žalobce poskytl a správně u něj aplikoval režim přenesené daňové povinnosti, naopak tvrdí, že nebylo prokázáno jejich skutečné plnění.
67. V doplnění žaloby ze dne 29. 1. 2019 žalobce nově uplatnil námitku týkající se povinnosti hradit penále. Podle žalobce měl být vyzván k podání dodatečného daňového přiznání dle § 145 odst. 2 daňového řádu, přičemž absence takové výzvy má za následek absenci povinnosti hradit penále. Soud k této námitce uvádí, že ji žalobce uplatnil až po lhůtě k podání žaloby, tudíž se jedná o námitku opožděnou, pročež se soud touto námitkou blíže nezabýval.

VI. Shrnutí a náklady řízení

68. 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.

69. 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 3 úkony právní služby dle § 11 odst. 1 advokátního tarifu (převzetí a příprava právního zastoupení, sepsání žaloby, 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 10 200 Kč. Protože ustanovený zástupce je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se tento jeho nárok o částku 2 142 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 15 342 Kč, kterou je žalovaný povinen uhradit v soudem stanovené třicetidenní lhůtě.
70. Výrok o vrácení přeplatku soudního poplatku ve výši 3 000 Kč vyplývá z toho, že žalobce uhradil soudní poplatek nejprve prostřednictvím kolků (soudu bylo potvrzení o tomto zaplacení doručeno dne 27. 12. 2018), následně dne 28. 12. 2018 uhradil tento poplatek i úhradou na účet krajského soudu. Soud proto rozhodl v souladu s § 10 odst. 1 zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů, o vrácení tohoto přeplatku žalobci, a to z účtu zdejšího soudu ve 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 24. února 2021

JUDr. Jaroslava Skoumalová v. r.
předsedkyně senátu