



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Petra Šebka a soudců Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D., a Mgr. Filipa Skřivana v právní věci

žalobce: **KAPPEL INC., spol. s r.o.**
sídlem Křižíkova 2697/70, Brno

proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 3. 2019, č. j. 13350/19/5300-22443-701728,
takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 28. 3. 2019, č. j. 13350/19/5300-22443-701728, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalobci se náhrada nákladů řízení nepřiznává.
- III. Žalovaný nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) na základě výsledků daňové kontroly platebními výměry ze dne 12. 12. 2017, č. j. 4825006/17/3003-52521-109814, a č. j. 4825106/17/3003-52521-109814, vyměřil žalobci daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden a únor 2015 v celkové výši 1 974 174 Kč. Správce daně žalobci jednak neuznal nárok na odpočet daně na vstupu z plnění přijatého od společnosti Porsche Inter Auto CZ

spol. s r.o., spočívajícího v účasti jednatelky žalobce a J. K. na kurzu smyku ve Finsku, neboť žalobce neprokázal použití plnění pro svou ekonomickou činnost, což již žalobce v daňovém řízení dále nerozporoval. Správce daně však zejména žalobci neuznal nárok na odpočet daně na vstupu z plnění přijatého od dodavatele ALAMO BEVERAGE s.r.o. (dále jen „ALAMO“), tj. nákupu stavebního materiálu, zejména ztraceného bednění, dřevěných hranolů, hadic, trubek atd., a plnění přijatého od dodavatele Invest Gates Group, s.r.o. (dále jen „Invest Gates“), tj. nákup stavebního materiálu v podobě ocelových rozorů a kari sítí, neboť dospěl k závěru, že nebylo prokázáno faktické přijetí plnění od deklarovaných dodavatelů. Odvolání žalobce proti platebním výměrům žalovaný zamítl žalobou napadeným rozhodnutím.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

2. Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného včasnou žalobou. Ve vztahu k plnění od společnosti ALAMO žalobce namítá procesní pochybení žalovaného spočívající v tom, že provedl prostřednictvím dožádaného správce daně výslech J. H., dodatelky společnosti ALAMO, avšak žádost o dožádání i odpověď v podstatné míře anonymizoval (začernil). Takový postup považuje žalobce za zásadní vadu dokazování. V dalším řízení žalobce získal i neanonymizovanou odpověď, která jednoznačně prokazuje uskutečnění plnění.
3. Ze svědecké výpovědi J. H. dle žalobce vyplývá, že stavební materiál dodal polský dodavatel a obchodem se stavebním materiálem se zabýval osobně její partner, pan P., který disponoval také vozidly způsobilými k přepravě materiálu. Správce daně tak měl dále dokazovat, pravděpodobně výsledkem pana P., neboť je to správce daně, kterého tíží důkazní břemeno k prokázání skutečností vyvracejících věrohodnost, správnost či úplnost provedených důkazů. Žalovaný ani přes návrh žalobce tento důkaz neprovedl s odůvodněním, že nebylo doloženo žádné zmocnění pana P. k zastupování paní H. To však nemůže být důvodem neprovedení navrženého důkazu, který byl způsobilý osvědčit skutečnosti hodnocené žalovaným jako neprokázané. Pan P. byl dle žalobce účasten i ústního jednání u dožádaného správce daně, což žalovaný odmítá zohlednit. Žalobce proto soudu navrhuje, aby provedl výslech pana P. a úředních osob přítomných uvedenému jednání.
4. Správce daně provedl výslech svědka J. J. P., jednatele společnosti ALAMO, jeho výpověď však hodnotil tendenčně, některé odpovědi dezinterpretoval a odpovědi svědčící ve prospěch žalobce zcela pominul. Z jeho výpovědi je zřejmé, že osobně nebyl u všech dodávek, nýbrž jen u většiny, přičemž nezajišťoval dopravu a neměl proto konkrétní informace o tom, kdo vlastní použité automobily. Svědecká výpověď dává jasný obraz o průběhu obchodování a přepravě. Závěr žalovaného o „uměle vloženém článku“ je pouhou spekulací, která by mohla mít význam pouze v případě existence podvodu na DPH, avšak žalovaný nikde nekonstatoval chybějící daň.
5. Ze svědecké výpovědi Ing. R., obchodního zástupce odběratele žalobce, žalovaný vyzdvihl skutečnost, že svědek zboží neviděl a proto nemohl potvrdit jeho faktické dodání. Předmětné dodávky však tento svědek potvrdil nepřímým detailním popisem obchodního případu a fungování nastavených procesů. I tuto výpověď tedy žalovaný hodnotí tendenčně, přičemž předpokládá, že odběratel platil žalobci za zboží, které nebylo dodáno. Svědek potvrdil, že dodací list byl podepsán, jakmile zboží fakticky dorazilo na stavbu v Brně Moravanech (cca 12 bytových domů a 40 – 50 rodinných domů).

6. Co se týče plnění od společnosti Invest Gates, jak bylo v daňovém řízení zjištěno, zboží bylo přepravováno ze třetí země, přičemž bylo obchodováno (přeprodáno) mezi vícero subjekty až finálnímu zákazníkovi na stavbu v Moravanech. Žalobce nebyl smluvně zavázán zajistit přepravu zboží, logicky proto nedisponuje přepravní dokumentací. Žalobce předložil veškeré písemnosti, které měl v rámci daného obchodu k dispozici, zároveň správci daně navrhl provedení svědeckých výpovědí osob, které byly účastny daného obchodu (a to jak na straně dodavatele, tak na straně odběratele).
7. Správce daně dle žalobce nepřipustně přenáší na žalobce své důkazní břemeno ohledně plnění mezi společnostmi Invest Gates a jejími dodavateli. Pakliže žalovaný vyjádřil pochybnosti u společnosti You Mark s.r.o. (dodavatele společnosti Invest Gates), pak měl dle žalobce přistoupit minimálně k provedení svědeckých výpovědí osob oprávněných jednat za tuto společnost, jak ostatně žalobce v daňovém řízení navrhoval. Pakliže žalovaný nedal žalobci možnost vznesené pochybnosti rozptýlit, zatížil své rozhodnutí vadou, která má za následek jeho nezákonnost.
8. Také výpověď jednatele společnosti Invest Gates Mgr. S. hodnotil žalovaný tendenčně v neprospěch žalobce. Osobou oprávněnou jednat za žalobce byla v dané době paní P. K., manželka Ing. K. Ing. K., zmocněný zástupce, dojednával obchodní transakce s Mgr. S., které pak jeho manželka jako statutární orgán podepisovala. Na této praxi žalobce nevidí žádný důvod pochybností. Svědek uvedl, že stavební materiál byl dodáván na stavbu na okraji Moravan, detailnější určení dle žalobce není s takovým časovým odstupem podstatné.
9. Správce daně dle žalobce dále pochybil tím, že se až po vydání prvostupňového rozhodnutí vyjádřením pochybností ve výzvě k prokázání skutečností formálně snaží přenést důkazní břemeno na žalobce. Opírá se přitom o § 113 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), který však lze použít pouze pro účely případné autoremedury do okamžiku, než správce daně podané odvolání postoupí odvolacímu orgánu ve smyslu § 113 odst. 3 daňového řádu. Dle pokynu žalovaného dle § 115 odst. 1 daňového řádu měl správce daně povinnost doplnit řízení pouze o výsledch svědkyně J. H. I z tohoto důvodu nebyl oprávněn uvedenou výzvu vydat. Veškeré pochybnosti správce daně byly nadto zmíněny již dříve v rámci daňového řízení (zda byla dodavatelem společnosti Invest Gates společnost Fecom s.r.o. nebo společnost You Mark s.r.o., rozdílná data uskutečnění plnění na fakturách, dodací listy a jejich podpis, osoba jednající za žalobce či předmět činnosti srbského dodavatele).
10. Žalobce dále doplňuje, že v odvolacím řízení doložil vyjádření Mgr. S., který pochybnosti vyjádřené správcem daně rozptyluje s tím, že je kdykoliv možné provést jeho opakovaný výslech. K tomu žalobce dále odkazuje na stanovisko řídicí úrovně správce daně v odvolacím řízení, dle kterého lze dle shromážděných důkazů lze dát žalobci za pravdu, že přijal zdanitelná plnění od deklarovaných dodavatelů a je to naopak správce daně, který neunesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Žalovaný však poté opět hodnotil důkazy selektivně v neprospěch žalobce.
11. Žalobce dále upozorňuje, že úvaha žalovaného o neobvykle nízké ceně za předmětné zboží je pouze ničím nepodloženou domněnkou.
12. Nesprávný je také závěr žalovaného, že žalobce uplatnil opožděně svou reakci na seznámení se zjištěnými skutečnostmi v rámci pokračování v dokazování v odvolacím řízení. Žalobce požádal žalovaného o prodloužení lhůty, přičemž lhůtu dle § 115 odst. 3

daňového řádu lze na žádost daňového subjektu prodloužit a žalobce reagoval v prodloužené lhůtě.

13. Závěrem žalobce shrnuje, že splnil svou důkazní povinnost k tvrzením uvedeným v daňových přiznáních. Byl to naopak žalovaný, na kterého přešlo důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, a který toto důkazní břemeno neunesl. Žalovaný nepřistoupil k hodnocení důkazů objektivně, výpovědi svědků vytrhl z kontextu. Zároveň nenabídl „konkurenční“ alternativu skutkových okolností, nýbrž toliko zůstal u „boření“ předložených důkazních prostředků. Žalobce proto navrhuje, aby krajský soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III. Shrnutí vyjádření žalovaného a replika žalobce

14. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvádí, že žalobce sice předložil formálně správné daňové doklady, avšak neprokázal realizaci stavebních dodávek deklarovanými dodavateli. Této povinnosti se nemůže zbavit ani odkazem na vyhledávací činnost správce daně. K namítaným procesním pochybením žalovaný uvádí, že uložil prvostupňovému správci daně v rámci odvolacího řízení doplnit řízení dle § 115 odst. 1 daňového řádu. S provedenými úkony i jejich hodnocením ze strany žalovaného byl žalobce seznámen. Rozhodnutí v obou stupních přitom tvoří v daňovém řízení jeden celek. Správce daně přitom po žalobci požadoval prokázat pouze uskutečnění sporných plnění. K námitce opožděné reakce na seznámení se zjištěnými skutečnostmi v odvolacím řízení žalovaný uvádí, že žalobce požádal o prodloužení lhůty dle § 115 odst. 2 daňového řádu. Lhůta ovšem nebyla prodloužena, neboť se jedná o lhůtu prekluzivní. Byť žalobce poté reagoval opožděně, žalovaný se k jeho návrhům v napadeném rozhodnutí vyjádřil a reagoval na ně. Žalovaný přitom nerozhodoval okamžitě, ale ještě vyčkal, aby mohl žalobce reagovat.
15. K vyjádření žalovaného podal žalobce repliku, v níž nad rámec dříve řečeného uvádí, že žalovaný ryze formálně (účelově) uzavřel odvolací řízení vydáním rozhodnutí tak, aby prodloužil lhůtu pro stanovení daně s vědomím, že v této prodloužené lhůtě bude mít případně časový prostor (poté, co mu bude rozhodnutí soudem zrušeno a věc vrácena k dalšímu řízení) ke zhojení této vady. Žalobce má však za to, že takový postup odporuje právu daňového subjektu na spravedlivý proces, neboť je založen na úmyslně nezákonném konání správního orgánu. I judikatura správních soudů takový samoučelný postup směřující toliko k zachování prekluzivní lhůty odmítá s tím, že v takovém případě rozhodnutí o odvolání nevyvolává právem předvídané účinky prodloužení lhůty pro stanovení daně o jeden rok. Současně dle žalobce z napadeného rozhodnutí není zřejmé, k jaké skutečnosti žalovaný tvrdí, že žalobce neunesl důkazní břemeno. Zda se jedná o fakticitu přijatých plnění, nebo skutečnost, že plnění přijal od deklarovaných dodavatelů. Žalobce navíc upozorňuje, že k otázce nutnosti prokázat konkrétního deklarovaného dodavatele předložil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v řízení sp. zn. 1 Afs 334/2017 Soudnímu dvoru EU předběžnou otázku. I přesto, že žalobce nesouhlasí s názorem žalovaného, že neunesl své důkazní břemeno k této skutečnosti, dává krajskému soudu ke zvážení, zda není za současného stavu s ohledem na položenou předběžnou otázku vhodné vyčkat rozhodnutí Soudního dvora EU.

IV. Jednání před krajským soudem

16. Na svém procesním postoji setrvaly strany i v průběhu jednání. Žalobce stručně shrnul žalobní argumentaci, přičemž zejména zdůraznil, že požadovaný standard prokazování

faktické realizace plnění deklarovanými dodavateli je ze strany žalovaného ve správním řízení nepřiměřeně přísný, neboť požaduje tuto okolnost prokázat „zcela jednoznačně“. Ve vztahu k plnění od společnosti ALAMO považuje žalobce za nezbytné, aby žalovaný vyslechl pana P. a úřední osoby, které byly přítomné prvnímu výsledku paní H., na jejich výsledku v soudním řízení ovšem žalobce netrvá. Žalovaný odkázal na obsah napadeného rozhodnutí.

V. Posouzení věci

17. Žaloba byla podána včas (§ 72 odst. 1 s. ř. s.), osobami k tomu oprávněnými (§ 65 odst. 1 s. ř. s.). Žaloba je přípustná (zejména § 65, § 68 a § 70 s. ř. s.).
18. Klíčovou je v projednávané věci otázka prokázání uskutečnění zdanitelného plnění spočívajícího v dodávce stavebního materiálu žalobci a s tím související otázka unesení důkazního břemene žalobce a správce daně.
19. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních.*
20. 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.*
21. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu *správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.*
22. Důkazní břemeno leží primárně na daňovém subjektu, který je povinen především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy prokázat skutečnosti uváděné v daňovém tvrzení; doložením všech požadovaných dokladů daňový subjekt své důkazní břemeno unese. Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů nebo faktur ovšem zpravidla sama o sobě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila.
23. Pokud má správce daně o předložených účetních dokladech pochybnosti, je na něm, aby takové pochybnosti o věrohodnosti, správnosti či průkaznosti účetnictví daňového subjektu vyjádřil. Pakliže správce daně prokáže tyto důvodné pochybnosti, ztrácí daňový doklad svou důkazní hodnotu a důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen tvrzené skutečnosti prokázat zpravidla dalšími důkazními prostředky (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010 – 124, ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011 – 103, nebo ze dne 16. 5. 2018, č. j. 5 Afs 175/2017 – 38). Důkazní břemeno se může mezi správcem daně a daňovým subjektem přesouvat i opakovaně, např. tím, že správce daně po zpochybnění účetnictví následně důvodně zpochybní také věrohodnost či přesvědčivost důkazů provedených k prokázání tvrzení daňových subjektů.
24. Jak konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 15. 5. 2007, č. j. 2 Afs 177/2006 – 61, *„ke zpochybnění daňového dokladu pak může dojít různým způsobem, například může být zpochybněn i tím, že vystavitel za dané období zdanitelné plnění nevykázal, na což lze soudit z toho, že nepodal daňové přiznání k dani z přidané hodnoty. Pokud pak u vystavitele daňového dokladu není o něm účtováno, případně to nelze ověřit proto, že je vystavitel nekontaktní a jeho účetnictví tak vůbec není k dispozici, pochybnost je dokonána“.* Na druhou stranu však nelze závěr o tom, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno, učinit pouze z toho, že

neprokázal skutečnosti stran samotného plnění subdodavatelů jeho dodavatelů, tedy osob, s nimiž on sám žádné smlouvy neuzavíral (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 – 142).

25. V nynější věci správce daně zpochybnil existenci zdanitelného plnění přijatého od dvou dodavatelů, je třeba se proto blíže zabývat obsahem správního spisu, pochybnostmi, které správce daně vyjádřil a důkazy provedenými v průběhu daňového řízení. Není pochyb o tom, že ve vztahu k těmto plněním žalobce předložil formálně bezvadné doklady – faktury a výpisy z bankovního účtu.
26. Co se týče dodávek od společnosti ALAMO, v prvotní výzvě k prokázání skutečností ze dne 16. 12. 2016 správce daně své pochybnosti odůvodnil tím, že ačkoliv mu byly i od této společnosti doloženy daňové doklady a jiné listiny, potvrzující uskutečnění plnění, a ačkoliv i dodavatel společnosti ALAMO, J. H., uskutečnění plnění potvrdil, paní H. nepředložila pro svá tvrzení žádné důkazy a dle jejího vyjádření nemusí být v souladu se skutečností ani registrační značky vozidel, kterými měl být stavební materiál přepravován.
27. Co se týče dodávek od společnosti Invest Gates, v prvotní výzvě k prokázání skutečností ze dne 16. 12. 2016 správce daně své pochybnosti odůvodnil tím, že ačkoliv mu byly i od této společnosti doloženy daňové doklady a jiné listiny, potvrzující uskutečnění plnění, dodavatelé této společnosti – společnosti You Mark s. r. o. a Jamacom s. r. o. neplní své povinnosti a se správcem daně nespolupracují.
28. Již v tomto ohledu je třeba dát žalobci zapravdu v tom, že žalovaný prvotní výzvou k prokázání skutečností důkazní břemeno zpět na žalobce ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu nepřenesl, resp. nepodařilo se mu důvodně zpochybnit prvotní doklady předložené žalobcem. Dodavatel žalobce ALAMO byl pro správce daně kontaktní, předložil veškeré povinné doklady a uskutečnění zdanitelného plnění potvrdil a uvedl i v daňovém přiznání. Stejně tak dodavatelka společnosti ALAMO J. H. uskutečnění plnění potvrdila, třebaže dle vlastních tvrzení jí bylo účetnictví odcizeno a plnění potvrdila v rámci výpovědi, která je v řízení procesně nepoužitelná, neboť její výsledek byl proveden dožádaným správcem daně bez vědomí žalobce a ten byl s jeho výsledky nadto seznámen ve velmi omezené podobě. Správci daně poté byly předloženy také faktury vystavené J. H. a příslušné pokladní doklady. Dílčí pochybnosti ohledně registračních značek dopravních prostředků a absenci dalších důkazů ohledně subdodavatele společnosti ALAMO proto krajský soud neshledává dostatečně důvodnými pro přenos důkazního břemene zpět na žalobce.
29. Také dodavatel Invest Gates byl pro správce daně kontaktním, předložil veškeré doklady a uskutečnění zdanitelného plnění potvrdil, přičemž zároveň byly správci daně předloženy také faktury vystavené společností You Mark s.r.o. Samotná skutečnost (která jediná vedla správce daně k pochybnostem), že subdodavatelé You Mark s. r. o. a Jamacom s. r. o. neplní své povinnosti a se správcem daně nespolupracují (ať už je nespoluprací myšleno cokoliv), k přenosu důkazního břemene nepostačují.
30. Daňové řízení poté pokračovalo, žalobce podával správci daně vyjádření, návrhy důkazů a dokládal další dokumenty. Žalobce předložil např. rámcové kupní smlouvy se společností ALAMO a dodací listy s vyjádřením, že odběratelem byla společnost PRO-DOMA, SE, avšak zboží na stavbě v Moravanech přebíral její odběratel, společnost EMBRA s.r.o. Předložil také dodací listy k plnění od dodavatele Invest Group a dodací listy k plnění

poskytnutému odběrateli PRO-DOMA, SE. V řízení probíhalo dokazování, zejména výslechy svědků – osob jednajících za dodavatele a odběratele žalobce.

31. Uvedené předeseílá krajský soud proto, že skutečnost, že prvotní výzvou správce daně nedošlo k přenosu důkazního břemene ohledně deklarovaného plnění, nemusí sama o sobě vést k nezákonnosti napadeného rozhodnutí. Pokud by správce daně následně důvodně zpochybnil uskutečnění zdanitelného plnění jiným způsobem, mohl by i takto v průběhu daňové kontroly přenést důkazní břemeno na žalobce.
32. Obecně pak dle krajského soudu není vyloučeno ani to, aby případné vady postupu správce daně v tomto směru byly napraveny až v řízení odvolacím, ať již vlastní činností odvolacího orgánu nebo tím, že odvolací orgán toto uloží správci daně prvního stupně. Dle § 116 odst. 1 daňového řádu totiž může odvolací orgán napadené rozhodnutí toliko změnit, zrušit a řízení zastavit, nebo odvolání zamítnout a napadené rozhodnutí potvrdit. Jelikož odvolací orgán nemá možnost napadený platební výměr zrušit a věc vrátit správci daně, musí mít možnost odstranit jakékoliv pochybení prvostupňového správce daně. Odvolací řízení má nejen povahu přezkumnou, ale i nápravnou ve vztahu k pochybením orgánu prvostupňového (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 – 75, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2016, č. j. 9 Afs 169/2015 – 97).
33. Podle § 115 odst. 1 daňového řádu *v rámci odvolacího řízení může odvolací orgán provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně, který napadené rozhodnutí vydal, se stanovením přiměřené lhůty.* Žalovaný písemností ze dne 7. 8. 2018 uložil správci daně dle tohoto ustanovení doplnit řízení o uvedení skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků, provést výslech svědkyně J. H. a poté opětovně posoudit, zda se plnění uskutečnila, zda je poskytl deklarovaní dodavatelé a případně též zda nebyla plnění zasažena podvodem, přičemž dle samotného žalovaného správce daně minimálně ve vztahu k dodavateli Invest Gates své důkazní břemeno dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu neunesl. Správce daně proto pro svůj postup měl v zákoně oporu (třebaže nikoliv v § 113 daňového řádu) a tvrzení žalobce, že byl ze strany žalovaného omezen toliko provedením výslechu svědkyně, zjevně neodpovídá obsahu správního spisu. Tato dílčí procesní námitka je tedy nedůvodná.
34. Ve zprávě o daňové kontrole dovozuje správce daně pochybnosti o uskutečnění plnění z výpovědí svědků, které provedl jako důkaz k návrhu žalobce. Ani z těchto výpovědí však dle krajského soudu přes některé dílčí nesrovnalosti nevyplývají natolik zásadní rozpory, které by tvrzení žalobce zásadně zpochybnily.
35. Jednatel Invest Gates M. S. obecně popsal obchodování s předmětným zbožím. Skutečnost, že nebyly doloženy CMR listy, atesty a objednávky a svědek nebyl přítomen každé vykládce (pouze některým) a neurčil na mapě přesně místo vykládky (třebaže věděl, že šlo o staveniště v Moravanech) uskutečnění plnění zásadně nezpochybňuje. Nečiní tak ani skutečnost, že smlouvu podepsala paní K., zatímco svědek obchodně jednal s panem K. Že tvrzený srbský dodavatel RTB Bor na internetových stránkách neinzeruje obchod se stavební ocelí, ale toliko s jinými kovy, jak zjistil správce daně, také uskutečnění obchodu nezpochybňuje, neboť o tomto není žádný záznam ve spise a obecně není vyloučeno, aby společnost obchodovala i s jiným příbuzným materiálem, než inzeruje na internetu. Data uskutečnění plnění na fakturách společnosti You Mark s.r.o. a Invest Gates se liší pouze o 1

– 5 dní, což nemusí být v mezinárodním obchodě neobvyklé. Jediný podstatnější rozpor lze spatřit ve sdělení dodavatele společnosti Invest Gates, neboť svědek nejprve uvedl jako dodavatele společnost Fecom s.r.o. a poté při výpovědi společnost You Mark s.r.o. Ve vysvětlení v odvolacím řízení však vysvětlil, že slovenská společnost Fecom s.r.o. byla dodavatelem společnosti You Mark s.r.o.

36. Krajský soud si je vědom, že pokud subdodavatelé You Mark s. r. o. a Jamacom s. r. o. se správcem daně nespolupracují (ačkoliv ze správního spisu nevyplývá ani to, že by se jejich představitelé správce daně pokusil kontaktovat), je poměrně obtížné řetězec směrem k dodavateli vysledovat, ačkoliv i zde je možné zmínit tvrzeného slovenského subdodavatele Fecom s.r.o. a srbského dodavatele RTB Bor. Zpochybnit uskutečnění plnění lze však i opačným směrem, tj. zaměřit pozornost na koncového odběratele, který měl plnění využít ke své podnikatelské činnosti. Tímto směrem se však správní orgány nevydaly a spokojily se s výsledkem zástupce společnosti PRO-DOMA, SE, jehož výpověď však zároveň paušálně odmítly zohlednit s poukazem na skutečnost, že nebyl přítomen vykládce zboží na staveništi, třebaže ji potvrdil. Tento závěr platí i k dodávkám od společnosti ALAMO.
37. Také jednatel dodavatele ALAMO J. J. P. spolupráci s žalobcem potvrdil a popsal s tím, že viděl většinu zboží. Ani dílčí nejasnosti ohledně přepravy pak uskutečnění zdanitelného plnění nezpochybňují. Zde je třeba dodat, že dle výpovědi subdodavatelky J. H. (která taktéž uskutečnění plnění potvrdila) dopravu zajišťoval její partner pan P., který měl obchod se stavebním materiálem na starosti.
38. Krajský soud musí dát žalobci za pravdu, že je zaražející, pokud správce daně klade žalobci k tíži, že neunesl důkazní břemeno na základě pochybností o přepravě zboží a doložení plnění ze strany subdodavatelky J. H., přičemž ovšem odmítl provést výslech osoby, která měla mít dopravu a obchod s předmětným zbožím na starosti, tedy pana P. To pouze s vágním odůvodněním, že nebylo doloženo zmocnění k zastupování. I v případě, že by správce daně prokázal pochybnosti dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu (což ovšem dle krajského soudu neučinil), představoval by takový postup vadu řízení, pro kterou by napadené rozhodnutí nemohlo obstát. Důkaz výsledkem pana P. navrhl žalobce i v žalobě, soud však nepovažoval za potřebné tento důkaz provádět, neboť dokazování v soudním řízení o žalobě proti rozhodnutí je toliko subsidiární a úkolem soudu není nahrazovat činnost správce daně. Žalobce navíc v průběhu jednání soudu sdělil, že na výsledku pana P. v soudním řízení netrvá.
39. Jako zásadně nepřípustný procesní postup hodnotí krajský soud i to, jakým způsobem provedl správce daně anonymizaci odpovědi dožádaného správce daně ze dne 7. 10. 2015 o výsledku svědkyně J. H., včetně protokolu z výsledku svědkyně. Jelikož předmětem výsledku byly skutečnosti týkající se předmětného obchodování a pochybnosti správce daně o subdodavatelích (které z hlediska důkazního břemene kladl správce daně žalobci k tíži), měl správce daně s uvedenými dokumenty žalobce seznámit a k anonymizaci přistoupit pouze výjimečně a v minimálním rozsahu. Tak tomu ovšem v nynějším případě nebylo, z anonymizovaného dokumentu nelze v podstatě vůbec seznat, jakým způsobem a na jaké otázky svědkyně odpovídala. Sama o sobě by tato vada ke zrušení napadeného rozhodnutí nevedla, neboť žalovaný uznal procesní nepoužitelnost důkazu (neboť žalobce nebyl o výsledku vyrozuměn), výslech byl v odvolacím řízení zopakován a žalobce nadto protokol o původním výsledku svědkyně dle vlastních vyjádření poté získal mimoprocesní cestou, tudíž s ním byl prokazatelně seznámen.

40. V této souvislosti žalobce vyzdvihuje, že původnímu výsledku byl přítomen jako třetí osoba pan P. (který odpovídal za J. H.) a požaduje v daňovém řízení vyslechnout pracovníky správce daně, kteří byly tomuto úkonu přítomni. Krajský soud pro provedení výsledku nevidí důvod, neboť samotná otázka přítomnosti pana P. (případně do jaké míry zasahoval do výpovědi svědkyně) u původního výsledku nemůže nijak přispět k objasnění skutkového stavu stran uskutečnění zdanitelného plnění. Provedení tohoto důkazu by proto bylo nadbytečné. Při jednání žalobce také uvedl, že na výsledku těchto osob v řízení před soudem netrvá.
41. Je možné poznamenat, že dle vyjádření samotného správce daně (resp. jeho řídicí úrovně), které je součástí odvolacího spisu, na základě zjištěných skutečností „nelze přijmout závěr, že žalobce neprokázal přijetí zdanitelných plnění od deklarovaných dodavatelů“. Dle dalšího vyjádření téhož správce daně lze se žalobcem souhlasit, že „svoji důkazní povinnost k tvrzením uvedeným v daňových přiznáních ustál a naopak správce daně ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu důkazní břemeno neunesl“. Ostatně obdobné závěry vyslovil také žalovaný, když vrátil věc k doplnění správci daně, přičemž oba správní orgány zároveň předkládaly úvahy v tom směru, zda zjištěné nestandardní okolnosti nesvědčí spíše existenci daňového podvodu s využitím uměle vložených subjektů v dodavatelském řetězci. Výzva k prokázání skutečností v odvolacím řízení ze dne 3. 10. 2018 pak neobsahuje nic zásadního nad rámec zjištění doposud učiněných správcem daně a neopírá se ani o žádné nově shromážděné důkazy. Nelze proto dospět k závěru, že by vytykaná pochybení, na která v řízení upozorňovaly samy správní orgány obou stupňů (přičemž s těmito závěry se krajský soud v zásadě ztotožnil), byla vydáním této výzvy zhojena.
42. Krajský soud proto uzavírá, že správním orgánům se v nynějším případě nepodařilo zpochybnit předložené povinné doklady žalobce do té míry, že by to mělo za následek přenos důkazního břemena na žalobce ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. I kdyby tomu tak bylo, minimálně ve vztahu k plnění od společnosti ALAMO pak ani neumožnily žalobci tvrzené skutečnosti prokázat, neboť bez adekvátního důvodu odepřely provést důkaz výpovědi pana Portycha, který měl obchody dle subdodavatelky J. H. za tuto subdodavatelku provádět. Obě tato pochybení představují i samostatně důvody pro zrušení napadeného rozhodnutí.
43. Žalovaný se v řízení dopustil procesního pochybení i v tom, jak se vypořádal se žádostí žalobce o prodloužení lhůty k vyjádření po seznámení s podklady odvolacího rozhodnutí dle § 115 odst. 2 daňového řádu. Podle § 115 odst. 2 daňového řádu v rozhodném znění *provádí-li 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*. Podle odst. 3 téhož ustanovení *lhůta podle odstavce 2 nesmí být delší 15 dnů; žádost o navrácení této lhůty v předešlý stav je možné podat nejpozději do vydání rozhodnutí o odvolání*.
44. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2017, č. j. 1 Afs 321/2016 – 31, je lhůta dle citovaného ustanovení procesní správcovskou lhůtou a lze ji prodloužit za podmínek obecného ustanovení § 36 daňového řádu. Žalovaný proto pochybil, pokud řízení o žádosti o prodloužení lhůty zastavil pro nepřípustnost s odůvodněním, že se jedná o prekluzivní lhůtu, kterou prodloužit nelze. Nicméně toto pochybení vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí nemělo, neboť žalovaný se s vyjádřením žalobce (byť je považoval za opožděné) v napadeném rozhodnutí vypořádal (body 77 – 84 napadeného rozhodnutí).

Ani žalobce přitom v žalobě neuvádí, že by se žalovaný vyjádřením či jeho částí opomněl zabývat.

45. Žalobci lze dát za pravdu také potud, že úvaha žalovaného o neobvykle nízké ceně za předmětné zboží a dobré víře ohledně unesení důkazního břemena v bodě 50 napadeného rozhodnutí je nepřezkoumatelná a nemá oporu v žádném ze shromážděných důkazů. Jedná se ovšem o zbytnou úvahu, která se míjí s rozhodovacími důvody, a proto není třeba se jí blíže věnovat.
46. Ke skutečnostem uváděným v replice žalobce krajský soud uvádí, že napadené rozhodnutí bylo vydáno ve lhůtě pro stanovení daně dle příslušných ustanovení daňového řádu, což ostatně ani žalobce nezpochybňuje. Krajskému soudu nyní nepřísluší jakkoliv hodnotit další hypotetický postup žalovaného v daňovém řízení. Jelikož krajský soud dospěl v nynějším případě k závěru, že žalovaný neunesl důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, tj. neprokázal důvodné pochybnosti o tom, že se plnění uskutečnilo tak, jak deklaroval a dokládal žalobce, závěr Soudního dvora EU v řízení o předběžné otázce (ať už bude jakýkoliv), by neměl žádný význam pro výsledek tohoto řízení.

VI. Závěr a náklady řízení

47. Ze shora uvedených důvodů je žaloba důvodná a krajský soud proto napadené rozhodnutí podle § 78 odst. 1 s. ř. s. zrušil a podle § 78 odst. 4 s. ř. s. věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Právním názorem soudu vysloveným v tomto rozsudku je žalovaný vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
48. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 větu první s. ř. s., podle níž nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, jež důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.
49. Žalovaný ve věci nebyl úspěšný, proto nárok na náhradu nákladů řízení nemá. Žalobce byl ve věci úspěšný, jeho zástupce v průběhu jednání nicméně soudu sdělil, že náhradu nákladů řízení nepožaduje, soud mu ji tudíž proti žalovanému nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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 4.3.2021

Mgr. Petr Šebek v.r.
předseda senátu