



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jaroslava Škopka a soudců JUDr. Veroniky Burianové a Mgr. Lukáše Pišvejce ve věci

žalobkyně: **Workpress Aviation s. r. o.**, IČ 29160715, Folmavská 2980/2,
301 00 Plzeň,
zastoupené JUDr. Jakubem Hlínou, advokátem, Plaská 614/10,
150 00 Praha 5,

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 10. 2018, č.j. 45771/18/5300-22441-701848,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 15. 10. 2018, č.j. 45771/18/5300-22441-701848, se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen nahradit žalobkyni náklady řízení ve výši 11 228 Kč, a to k rukám zástupce žalobkyně JUDr. Jakuba Hlíny, advokáta, do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

[I] Předmět řízení

1. Žalobkyně se žalobou ze dne 16. 12. 2018 domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 10. 2018, č.j. 45771/18/5300-22441-701848 (dále jen „napadené rozhodnutí“), a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Napadeným rozhodnutím bylo částečně změněno a ve zbytku potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj (dále jen „správce daně“ nebo „prvoinstanční správní orgán“) ze dne 15. 12. 2017, č.j. 2043114/17/2301-51521-402857 (dále jen „prvoinstanční rozhodnutí“), kterým byla žalobkyni vyměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období měsíce července 2015.
2. Daňové řízení je upraveno zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Problematika daně z přidané hodnoty je upravena zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“).

[II] Žaloba

3. Žalobkyně považovala napadené rozhodnutí za nepřezkoumatelné, neopodstatněné, nezákonné a nedůvodné, a zároveň tvrdila, že v procesu vydání byly porušeny procesní předpisy takovým způsobem, že to mělo za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé.
4. Úvodem žalobkyně popsala průběh daňového řízení. Dne 21. 8. 2015 podala žalobkyně řádné daňové přiznání k DPH za zdaňovací období červenec 2015. K tomu přiložila průvodní dopis s vyjádřením k vzniklému nadměrnému odpočtu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec roku 2015, ke kterému doložila kopie dokladů k vybraným přijatým zdanitelným plněním. V návaznosti na žalobkyní podané daňové přiznání zahájil správce daně postup k odstranění pochybností s tím, že žalobkyně měla prokázat faktické přijetí zdanitelných plnění, na něž uplatnila nárok na odpočet DPH, a jejich užití k ekonomické činnosti. Správce daně přistoupil k vydání další, konkrétnější, výzvy, kde po žalobkyni požadoval prokázat faktické přijetí třinácti zdanitelných přijetí přijatých od společnosti Balsen, s.r.o., sídlem Karlova 1037/38, 301 00 Plzeň. Správce daně měl pochybnosti ohledně faktického přijetí předmětných plnění a o tom, zda je skutečně poskytla společnost Balsen, s.r.o. Tyto pochybnosti pramenily dle žalobkyně z toho, že společnost Balsen, s.r.o. byla správcem daně vyzvána k předložení listin a poskytnutí údajů, které by prokazovaly uskutečnění předmětných zdanitelných plnění, na výzvu však reagovala opožděně, přičemž správci daně předložila částečnou odpověď, která dostatečně neprokazovala uskutečnění předmětných zdanitelných plnění. Žalobkyně na základě výzvy správce daně, kterou sice považovala z důvodu její obecnosti za nezákonnou, avšak s ohledem na zásadu součinnosti, předložila správci daně důkazní prostředky související s přijatým zdanitelným plněním, když se jednalo o faktury, zakázkové listy a doklady o úhradách provedených na bankovní účet společnosti Balsen, s.r.o. Tyto důkazní prostředky nerozptýlily pochybnosti správce daně, neboť daňové doklady nebyly dostatečným důkazem o přijetí zdanitelných plnění. Dle správce daně, vystavením dokladu lze tvrdit uskutečnění jakéhokoli plnění, aniž by k němu ve skutečnosti došlo. Aby předmětný doklad mohl být akceptován jako daňový doklad, jímž plátce dle § 73 odst. 1 zákona o DPH prokazuje nárok na odpočet, musí údaje v něm uvedené korespondovat se skutečným stavem věci. Ani uhrazení plnění bankovním převodem samo o sobě neprokazuje přijetí předmětných plnění, protože k přesunu finančních prostředků může dojít pouze fingovaně, účelově a dočasně s cílem dodat daňovému dokladu, na jehož základě je uplatňován daňový

odpočet, na věrohodnosti. Žalobkyně v této souvislosti poukázala na to, že v průběhu let 2014 a 2015 uhradila společnosti Balsen, s.r.o. za realizované dodávky milionové částky, jen ve zkoumaném období července 2015 se jednalo o 7 663 812 Kč. Dle žalobkyně je proti zdravému rozumu i podnikatelské logice, aby jeden subjekt hradil druhému subjektu milionové částky za provedené služby, pokud by je ve skutečnosti tento dodavatel neprovedl. Závěry správce daně i žalovaného jsou vytrženy zcela mimo realitu podnikatelského života, kdy jak správce daně, tak žalovaný přdestírají příběh o tom, že žalobkyně platila za (pravděpodobně) neexistující služby, aniž by takové její jednání dávalo alespoň elementární logiku.

5. Protože rozsah dokazování přesáhnul rámec postupu k odstranění pochybností, zahájil správce daně dne 17. 12. 2015 daňovou kontrolu. Žalobkyně k postupu správce daně poukázala na to, že ten na str. 6 Protokolu o zahájení daňové kontroly dospěl k ničím nepodloženému závěru, že společnost Balsen, s.r.o. je součástí nestandardního obchodního řetězce, v jehož rámci jsou páčány podvody na DPH. Z dosavadního postupu správce daně nebylo dle žalobkyně patrné, na základě čeho prvoinstanční správní orgán k takovému závěru dospěl. Takový postup je dle žalobkyně nepředvídatelný a nepřezkoumatelný a ilustruje nekonzistentnost a nerozhodnost správce daně při posuzování povahy předmětných zdanitelných plnění, která se projevovala po celý průběh daňové kontroly. Ani žalovaný se k tomuto postupu správce daně relevantním způsobem nevyjádřil.
6. Žalobkyně správci daně v rámci svých vyjádření popsala, jakým způsobem probíhala deklarovaná zdanitelná plnění mezi ní a společností Balsen, s.r.o., popsala způsob přepravy materiálu, který byl následně ze strany společnosti Balsen, s.r.o. zpracován, a po jeho zpracování vrácen zpět žalobkyni. Tyto skutečnosti vyplývaly nejen z předložených písemných podkladů, ale byly rovněž potvrzeny provedenými svědeckými výpověďmi. Správce daně však dospěl na základě provedeného dokazování k závěru, že žalobkyně neprokázala, že zdanitelná plnění, ke kterým předložila daňové doklady vystavené společností Balsen, s.r.o., v deklarovaném rozsahu a hodnotě fakticky přijala. Vzhledem k této skutečnosti správce daně nárok na odpočet daně neuznal a v souladu s § 72 a § 73 zákona o DPH vyloučil ze zdanitelných plnění přijatých od společnosti Balsen, s.r.o. ve zdaňovacím období červenec roku 2015 odpočet daně na vstupu ve výši 1 609 400 Kč. Žalobkyně byla přesvědčena, že správce daně provedené důkazy hodnotil účelově, v její neprospěch, v řadě případů se uchýlil k ničím nepodloženým domněnkám a úvahám, které však neměly oporu v provedeném dokazování. Žalobkyně měla za to, že důkazní prostředky ve svém souhrnu potvrzují a osvědčují realizaci příslušných zdanitelných plnění, byla rovněž přesvědčena, že k neuznání nároku na odpočet DPH došlo v rozporu se zákonem, neboť správcem daně přdestřený důvod pro neuznání odpočtu nemá oporu v zákoně. Žalovaný procesní obranu žalobkyně v podobě jí podaného odvolání zamítl, když neshledal žádné pochybení správce daně. Správci daně obou stupňů dospěli k závěru, že žalobkyně neprokázala vznik nároku na odpočet daně z přidané hodnoty v souladu s § 72 a § 73 zákona o DPH, zejména pak, že neprokázala, že dotčená zdanitelná plnění od společnosti Balsen, s.r.o. přijala v deklarovaném rozsahu a hodnotě. Tento důvod pro neuznání nároku na odpočet DPH však nemá oporu v zákonné úpravě a soudní judikatuře, nadto žalobkyně byla přesvědčena, že prokázala, že předmětné obchodní případy probíhaly tak, jak tvrdila.
7. Žalobkyně dále popsala svůj obchodní model. Předmětem její činnosti je výroba komponentů pro letecký průmysl z různých druhů materiálů. Vzhledem k tomu, že v počátku své obchodní činnosti nedisponovala dostatečným strojním vybavením, využívala

služeb svých subdodavatelů, mj. společnosti Balsen, s.r.o., se kterou žalobkyně v různém měřítku spolupracuje již od roku 2013. Společnost Balsen, s.r.o. vykonávala pro žalobkyni činnost na základě výkresové dokumentace, kterou jí prostřednictvím žalobkyně poskytl jejich zákazník, společnost ZODIAC GALLEYS EUROPE, s.r.o.

8. Žalobkyně dále uvedla, že v době podání žaloby probíhaly u ní další daňové kontroly za jiná zdaňovací období, z čehož dovodila, že správci daně jsou známy detailní informace o jejím obchodním majetku, jejích zaměstnancích a obchodním modelu. Dle žalobkyně však nebyla žádná z těchto skutečností v rámci předmětného daňového řízení zohledněna.
9. Žalobkyně byla přesvědčena, že správci daně v průběhu řízení neformulovaly jednoznačný závěr o tom, zda dodávky mezi společnostmi Balsen, s.r.o. a žalobkyní byly fiktivní, tedy že vůbec neproběhly, nebo zda dodávky sice proběhly, ale žalobkyně neprokázala rozsah a hodnotu těchto zakázek, ať už je tímto požadavkem myšleno cokoliv. Tento vnitřní rozpor, nekonzistentnost a nečitelnost úvah správce daně a žalovaného činí závěry o nepřiznání nároku na odpočet DPH zcela nepřezkoumatelnými. V této souvislosti žalobkyně uvedla, že z ustálené judikatury plyne, že správní úvaha správního orgánu musí být jasná a přezkoumatelná. Orgány finanční správy nejsou nadány pravomocí alternovat mezi různými hodnoceními totožné skutkové situace. Jejich závěry musí být přezkoumatelné a určité. Není možné předložit několik různých důvodů, pro které nebude nárok na odpočet DPH uznán. Zákaz alternace mezi různými důvody pro uznání nároku byl rovněž soudní judikaturou vyloučen. Z textu napadeného rozhodnutí pak dle žalobkyně není jednoznačné, zda ony podezřelé okolnosti a rozpory mezi svědeckými výpověďmi svědčí o tom, že dodávky vůbec neproběhly, nebo zda sice proběhly, ale správce daně, potažmo žalovaný nemají jasno v tom, jak konkrétně daná zakázka/zakázky probíhala/probíhaly.
10. Žalobkyně v další části žaloby brojila proti procesním pochybením žalovaného. Namítala, že žalovaný provedl k důkazu a hodnotil jí podané důkazní prostředky v podobě znaleckého posudku zpracovaného společností APOGEO Esteem, a.s. a Ing. M. M., kterým chtěla prokázat provedení předmětných plnění ze strany společnosti Balsen, s.r.o., což správce daně i žalovaný v průběhu daňového řízení zpochybňovaly. Žalovaný však neseznámil žalobkyni se závěry, které z tohoto vyvodil, a neposkytl jí prostor k vyjádření se k nim. Takový postup žalované žalobkyně shledala rozporným s § 115 odst. 2 daňového řádu. Žalovaný, místo toho, aby poskytl žalobkyni možnost vyjádřit se k předmětným znaleckým posudkům, o pravdivosti jejichž obsahu měl pochyby, které však mohly být dle žalobkyně dalším dokazováním rozptýleny, odmítl tyto důkazní prostředky jako nedostatečné, ačkoliv existoval prostor pro jejich další doplnění, např. výsledkem znalce. Dle žalobkyně byl žalovaný povinen poskytnout jí zákonem vymezený časový prostor pro to, aby se mohla vyjádřit k myšlenkovým hodnotícím pochodům žalovaného, pokud v rámci odvolacího řízení prováděl dokazování. Žalobkyně povinnost žalovaného postupovat tak, jak tvrdila žalobkyně, dovodila i s odkazem na komentář k daňovému řádu (Baxa, J. a kol. Wolters Kluwer, 2011). Postup žalovaného pak byl dle žalobkyně nezákonný do té míry, že způsobil nezákonnost napadeného rozhodnutí. Dále žalobkyně namítala, že žalovaný hodnotil odborné skutkové otázky, které překračují jeho znalosti, přičemž nezadal zpracování jiného znaleckého posudku, potažmo znalce alespoň vyslechl. Žalobkyně pak vyslovila domněnku, že nebyla žalovaným se závěry plynoucími ze znaleckých posudků seznámena proto, že by se žalovaný vystavil riziku prekluze práva vyměřit daň. Rozporným se zákonem pak shledala i obdobný postup žalovaného co do hodnocení svědecké výpovědi svědka J. H., když ani v tomto případě nebyla seznámena se

závěry, které žalovaný učinil.

11. Žalobkyně rovněž brojila proti neprovedení důkazu - výsledku svědka Ing. T. V., jednatele a jediného společníka společnosti Strojírna Vrága, s.r.o., která byla v rozhodném období jedním ze subdodavatelů žalobkyně. Výslech svědka navrhovala proto, že se mohl relevantně vyjádřit k činnosti obchodní společnosti Balsen, s.r.o., kde v rozhodném období probíhala výroba a zpracování ze strany žalobkyně. Žalovaný provedení výsledku svědka nevyhověl, avšak skutečnosti plynoucí z výpovědi svědka Ing. T. V. měly, dle žalobkyně, relevantní souvislost s předmětem řízení, když byly schopny prokázat obchodní spolupráci mezi žalobkyní a společností Balsen, s.r.o. Žalobkyně rovněž konstatovala, že k výsledku svědka mělo dojít i proto, že správce daně provedl místní šetření u společnosti Strojírna Vrága, s.r.o., když protokol zachycující jeho průběh prezentovala žalobkyně i žalovanému, přičemž z jeho obsahu vyplývá spojitost společnosti Strojírna Vrága, s.r.o., s dodávkami pro společnost ZODIAC GALLEYS EUROPE, s.r.o. jakožto zákazníka žalobkyně. Pokud pak žalovaný odmítl provést důkaz s poukazem na neexistenci jeho souvislosti s předmětným řízením, měl takový postup zdůvodnit, což ale v projednávané věci učinil pouze nedostatečně a nepřezkoumatelně. Svědek měl být v předmětném řízení vyslechnut už proto, že správce daně, dle žalobkyně, v prvostupňovém řízení jeho výslech „obešel“ provedením místního šetření v průběhu jiného daňového řízení, jehož se žalobkyně nemohla účastnit. Žalobkyně byla toho názoru, že žalovaný měl provést jí navržené důkazní prostředky už s ohledem na zásadu úplné apelace uplatňovanou v odvolacím daňovém řízení. Žalovaný nemohl přikládat k tíži žalobkyně neunesení důkazního břemene co do prokázání reálné existence zdanitelného plnění, když zároveň odmítal provést jí navrhované důkazy prokazující či podporující její tvrzení.
12. Žalobkyně dále namítala, že se dne 5. 12. 2018 díky nahlédnutí do spisu u žalovaného, dozvěděla o skutečnosti, že žalovaný dne 18. 9. 2018 požádal z vlastní iniciativy Finanční úřad pro Plzeňský kraj, Územní pracoviště v Plzni, o poskytnutí informací k daňovému subjektu společnosti Balsen, s.r.o. týkajících se zdaňovacího období červenec 2015. Žalovaný tentýž den obdržel zprávu o daňové kontrole společnosti Balsen, s.r.o. Žalobkyně byla přesvědčena, že žalovaný měl o obstarání zprávy o daňové kontrole vyrozumět žalobkyni a dát jí možnost se s ní seznámit a to zejména z toho důvodu, že tento poznatek využil při svém rozhodování, jak vyplývá z bodu [83] odůvodnění napadeného rozhodnutí. Dále žalobkyně namítala, že žalovaný zcela jednostranně převzal závěry místně a věcně příslušného správce daně obsažené ve zprávě o daňové kontrole. Závěr o tom, že společnost Balsen, s.r.o. neprokázala uskutečnění zdanitelného plnění na výstupu, je dle žalobkyně zcela irrelevantní bez bližší znalosti průběhu daňového řízení, jehož účastníkem byla žalobkyně. Závěr žalovaného, že společnost Balsen, s.r.o. nespolupracuje se správcem daně, může být dle žalobkyně toliko subjektivním hodnocením správce daně, nikoliv autoritativním a objektivním zhodnocením faktického stavu. Takový postup žalovaného pak žalobkyně označila za nepřezkoumatelný a vůči ní zaujatý.
13. Žalobkyně dále napadala jednotlivá dílčí skutková zjištění obsažená v odůvodnění napadeného rozhodnutí.
14. Stran bodu [29] odůvodnění žalobkyně uvedla, že komparace novinového článku s obsahem svědecké či účastnické výpovědi je zcela absurdní a nepřipadná, nicméně i obsah novinového článku koreluje s postupnými podnikatelskými úspěchy a obchodním růstem žalobkyně. Pro danou věc je podstatné, že její jednatel potvrdil průběh obchodní spolupráce se společností Balsen, s.r.o. a popsal i jeho dílčí detaily (např. proces přepravy v rámci

zakázky, objem činností, které společnost Balsen, s.r.o. pro žalobkyni vykonávala), přičemž žalobkyně dále uvedla, že poptávka vůči společnosti Balsen, s.r.o. z její strany korelovala s poptávkou společnosti ZODIAC GALLEYS EUROPE, s.r.o. jako zákazníka žalobkyně.

15. Stran bodu [30] odůvodnění žalobkyně konstatovala, že neuvedení společnosti Balsen, s.r.o. v seznamu schválených subdodavatelů je věcí obchodního rozhodnutí každého podnikatele, na jehož základě nelze mít za prokázanou neexistenci určitého plnění.
16. Ve vztahu k bodu [31] odůvodnění pak žalobkyně uvedla, že důvodem pro uvedení jakéhosi „zjednodušeného“ předmětu plnění *„finální kontrola a úprava dílu z dodaného materiálu“* je obrovské množství objednávek, které mezi společnostmi Balsen, s.r.o. a žalobkyní probíhaly. Je tak pochopitelné, že obsahem faktury nemohl být kompletní výčet jednotlivých úkonů, které společnost Balsen, s.r.o. pro žalobkyni provedla. Požadavek žalovaného na detailnost daňového dokladu jde nad rámec obvyklých zvyklostí a obchodních standardů.
17. K bodu [37] odůvodnění žalobkyně namítala, že ze správcem daně analyzovaných dokladů předložených žalobkyní a společnostmi ZODIAC GALLEYS EUROPE, s.r.o. a Balsen, s.r.o. vyplývá, že nejprve učinila objednávku vůči žalobkyni společnost ZODIAC GALLEYS EUROPE, s.r.o. a na základě té pak žalobkyně poptala společnost Balsen, s.r.o. Obsah faktur vystavených společnostmi Balsen, s.r.o. nelze klást k tíži žalobkyni. Dle žalobkyně, vystavení dodacího listu v jeden konkrétní den na celou zakázku neznámá, jak se mylně domnívají správce daně i žalovaný, že by společnost Balsen, s.r.o. danou dodávku realizovala v jeden den. Důvodem pro vystavení dodacího listu mohlo být např. zjednodušení administrativy na straně společnosti Balsen, s.r.o. S podivem je fakt, že se správce daně ani žalovaný vůbec nezabývali přiřazením okamžiků úhrad za dodané zboží k jednotlivým zakázkám. Žalobkyně totiž společnosti Balsen, s.r.o. hradila sjednanou cenu až po akceptaci ze strany konečného zákazníka. Důvod, pro který společnost Balsen, s.r.o. na dodacích listech uváděla totožné datum jako na faktuře, je okolností stojící mimo volní sféru žalobkyně. Tato skutečnost, pakliže ji správce daně či žalovaný považovali za relevantní, měla být ověřena ze strany správců daně. Žalobkyně totiž jako daňový subjekt byla povinna prokazovat pouze to, co tvrdí. Z toho pak žalobkyně činila závěr, že plnění mezi ní a společnostmi Balsen, s.r.o. skutečně probíhalo, přičemž zakázky pro žalobkyni realizovala společnost Balsen, s.r.o. Jelikož žalobkyně nedisponovala v daném období dostatečným strojním vybavením, nemohla zakázky pro společnost ZODIAC GALLEYS EUROPE, s.r.o. realizovat sama. Pokud by žalobkyně zakázky vůči společnosti ZODIAC GALLEYS EUROPE, s.r.o. nesplnila, nedostala by za ně zaplacení, a nemohla by tak zaplatit svému subdodavateli. Touto konstrukcí se správce daně ani žalovaný, který pouze jednostranně převzal pasáže ze zprávy o daňové kontrole, vůbec nezabývali.
18. V další části žaloby označené jako *„Přeprava zboží“* žalobkyně tvrdila, že z bodu [38] odůvodnění jednoznačně plyne účelovost výkladu jednotlivých důkazních prostředků ze strany žalovaného. Žalobkyně namítala, že při objemu zakázek a transakcí mezi ní a společnostmi Balsen, s.r.o. nelze po jednotlivých svědcích či jednatelích společností požadovat, aby byli schopni popsat každou konkrétní objednávku v požadovaném detailu, když těch bylo v průběhu dvou let více než 4 000. Ve vyjádření ze dne 11. 1. 2016 se žalobkyně obecně vyjádřila ke způsobu přepravy mezi ní a jejími dodavateli. V lednu 2016 již žalobkyně dodávku zakoupila, její tvrzení tedy koreluje s faktickým stavem ke dni učinění tohoto vyjádření. V rámci jednání konaného dne 31. 3. 2016 bylo patrné, že se žalobkyně vyjadřuje k transakcím se společnostmi Balsen, s.r.o., které proběhly v době, kdy dodávku žalobkyně nevlastnila. Míra, s jakou správce daně a žalovaný vyzdvihují zcela

bagatelní odchylky ve výpovědích, je absurdní. Je pochopitelné, že jednatel žalobkyně odpovídal na obecně položenou otázku obecnou odpovědí.

19. Stran správcem daně i žalovaným sporované přepravě pak žalobkyně uvedla, že přepravu materiálu a polotovarů, resp. hotových výrobků zajišťovala v předmětném období jak společnost Balsen, s.r.o. (ve většině případů), tak žalobkyně (zejména v urgentních případech), přičemž žádná pevná pravidla mezi nimi stanovena nebyla, což potvrzují i výpovědi svědků. Žalobkyně považovala za podstatné zmínit, že na přepravu polotovarů a hotových výrobků nebylo potřeba žádné velké vozidlo. Jelikož se jedná z velké části o výrobky malých či menších rozměrů (např. obdélníky o rozměrech cca 1 cm x 10 cm x 0,5 cm, síla v rozmezí 0,2 mm až 25 mm, maximálně však o délce 80 cm), bylo možné přepravovat tisíce kusů výrobků najednou i v běžném osobním automobilu. Společnost Balsen, s.r.o. disponovala v daném období bílou dodávkou, jelikož součástí její podnikatelské činnosti byla přeprava zboží. Fotografii dodávky má doposud na svých webových stránkách. Žalobkyně předpokládala, že tuto skutečnost si správce daně, potažmo žalovaný, zjistili z vlastní úřední činnosti, popř. z účetnictví společnosti Balsen s.r.o., pokud chtěli dospět k závěru o tom, že mezi oběma subjekty nebyla prokázána přeprava plnění. Žalobkyně v předmětném období používala osobní automobil a dodávku zakoupila v roce 2015, přičemž tyto skutečnosti vyplývají z jejího účetnictví, které má správce daně k dispozici. Dále žalobkyně uvedla, kteří její zaměstnanci jezdili do provozovny společnosti Balsen, s.r.o. pro hotové výrobky. Skutečnosti související s přepravou pak dle žalobkyně byly velice komplexně popsány svědkem J. H. v rámci jeho výpovědi před orgány činnými v trestním řízení, přičemž protokol o této výpovědi je součástí daňového spisu.
20. V části žaloby uvozené slovy „*Specifikace předmětu*“ žalobkyně namítala, že závěr žalovaného prezentovaný v bodu [39] napadeného rozhodnutí nemá oporu v provedených důkazech, neboť společnost Balsen, s.r.o. obdržela od žalobkyně výkresovou dokumentaci zpracovanou společností ZODIAC GALLEYS EUROPE, s.r.o., a proto neobstojí tvrzení žalovaného, že není možné, aby společnost Balsen, s.r.o. dokázala realizovat objednávky toliko na základě zakázkových listů. Současně žalovaný uvádí, že pokud by společnost Balsen, s.r.o. měla část výrobků pouze kontrolovat, popř. provést úpravu a dopracování polotovarů, tak by musela žalobkyně takové výrobky a polotovary nejprve vyrobit, popř. výrobu zadat u jiné společnosti a následně je přepravit společnosti Balsen, s.r.o. Tento závěr opět nemá oporu v provedeném dokazování. Materiál ZYTEL poskytovala společnost ZODIAC GALLEYS EUROPE, s.r.o., od které si žalobkyně tento materiál nakupovala, o čemž svědčí faktury vydané společností ZODIAC GALLEYS EUROPE, s.r.o. za prodej materiálu. Způsob nákupu materiálu popsal svědek J. H. v rámci své svědecké výpovědi ze dne 11. 5. 2017. Tyto závěry žalovaného pak dle žalobkyně odporují jeho závěrům uvedeným v následujícím bodu [40] odůvodnění napadeného rozhodnutí, kde žalovaný uvedl, že se společnost Balsen, s.r.o. neměla podílet na dodávkách pro ZODIAC GALLEYS EUROPE, s.r.o., neboť nebyla uvedena v seznamu schválených dodavatelů. Pochybná je dle žalobkyně i argumentace žalovaného ohledně odlišného grafického zpracování dodacích listů. Žalovaný v tomto bodu odůvodnění žalobkyni rovněž vytýkal, že nebyla řešena otázka materiálu, avšak z důkazních prostředků dle žalovaného vyplynulo, že realizace zakázek byla vázána na materiál dodaný žalobkyní. V bodu [39] odůvodnění však žalovaný uvedl zcela protichůdný závěr o tom, že žalobkyně nemohla stihnout společnost Balsen, s.r.o. jakýkoliv materiál dodat. Ohledně materiálu se vyjadřoval i svědek H. ve svědecké výpovědi ze dne 11. 5. 2017, což však žalovaný vůbec nerefletoval. Napadené rozhodnutí je tak dle žalobkyně vnitřně rozporné, což jej činí nepřezkoumatelným. Grafická podoba

dokladů vystavených společností Balsen, s.r.o. pak nemohla být žalobkyni kladena k tíži. Žalovaný vůbec nereflaktoval to, že společnost Balsen, s.r.o. dostala za zakázku zaplacené až tehdy, když došlo k jejímu kompletnímu dodání dle zakázového listu.

21. V části žaloby uvozené jako „*Hodnocení svědeckých výpovědí*“ se žalobkyně věnovala skutkovým zjištěním a jejich hodnocením ze strany žalovaného a správce daně provedeným prostřednictvím svědeckých výpovědí.
22. Ohledně svědecké výpovědi svědka J. H. žalobkyně uvedla, že tento svědek plně potvrdil a popsal spolupráci žalobkyně se společností Balsen, s.r.o. i průběh zakázek. Svědkovi pak dle žalobkyně nelze vyčítat, že si nepamatoval detaily, když objednávky probíhaly v množství čítajícím tisíce kusů a v silách průměrného člověka není pamatovat si detaily každé konkrétní objednávky. Rozdíly mezi svědeckými výpověďmi z června 2016 a května 2017 jsou odůvodněny délkou časového odstupu, navíc v červnu 2016 byly svědkovi ze strany správce daně pokládány obecné dotazy bez návaznosti na konkrétní písemné podklady. V tomto ohledu tak svědek odpovídal obecně. Co se týče svědecké výpovědi z května 2017, žalobkyně konstatovala, že správce daně přistoupil v lednu 2017 k vydání zajišťovacích příkazů, kterými zajistil dosud nesplacenou daň žalobkyně ve výši více než 24 milionů Kč. Tento krok málem žalobkyni ekonomicky zlikvidoval, proto je logické, že v průběhu druhé svědecké výpovědi znal svědek okolnosti daného případu podstatně precizněji, neboť veškerou dokumentaci související se společností Balsen, s.r.o. prostudoval, a byl tak schopen kvalifikovaněji odpovídat na otázky správce daně týkající se daných obchodních případů, a to i v návaznosti na předložené doklady. K dotazu správce daně položenému svědkovi, zda si ověřoval, či je společnost Balsen, s.r.o. schopna zrealizovat předmětné zakázky či zda je vybavena zařízením nutným pro jejich realizaci, žalobkyně uvedla, že z judikatury Soudního dvora Evropské unie (rozsudky ze dne 21. 6. 2012, C-80/11 Mahagében, a C-42/11, Dávid) vyplývá, že daňový subjekt nemá povinnost takové skutečnosti zjišťovat. Dále žalobkyně, s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2008, č.j. 2 Afs 93/2007-85, namítala, že sama svědecká výpověď je důkazním prostředkem a není pravdivá jen tehdy, pokud jsou skutečnosti z ní vyplývající vyvráceny. Svědek nemá povinnost cokoliv prokazovat, povinností důkazní je zatížen pouze daňový subjekt. Pokud správce daně požadoval, aby sám svědek dokazoval, je takový jeho postup zcela mimo meze zákonného správního uvážení. V rámci následného hodnocení pravdivosti a přesvědčivosti svědecké výpovědi je nezbytné zohlednit časový odstup od předmětných obchodních transakcí, míru detailu, jakou si má svědek pamatovat a věrně a spontánně správci daně popsat. Dle žalobkyně je zcela logické, že výrobní ředitel nebude schopen popsat každý dílčí detail (o jaký výrobek se jednalo, jaké práce na něm dodavatel vykonal, či z jakého materiálu byl vyroben), nebude znát jména řidičů, které nezaměstnává ani nepoptává, a nebude schopen z popisu faktur detailně popsat předmět plnění, které od svého dodavatele v daném konkrétním případě přijal. Podstatné je, že svědek potvrdil existenci smluvního vztahu mezi žalobkyní a společností Balsen, s.r.o., byl u většiny zakázek, rámcově popsal průběh obchodních transakcí a potvrdil, že žalobkyně přijala předmětná zdanitelná plnění, tudíž že společnost Balsen, s.r.o. realizovala pro žalobkyni sjednané činnosti, když uvedl, že se jednalo o obrábění dílů, ohýbání plechů, měření, výpalky na laseru a další. Žalovaný ani správce daně pak nepředložili žádný relevantní důkaz zpochybňující výpověď svědka, a svůj závěr založili na ničím nepodložených domněnkách o protichůdnosti jednotlivých svědeckých výpovědí. Nadto, žalobkyně uvedla, že žalovaný nevyhodnotil informace obsažené v protokolu o výsledku svědka před orgánem Policie ČR, nezabýval se hlouběji informacemi, které svědek podal, a nekomparoval tyto informace s ostatními listinnými

důkazy.

23. Žalobkyně rovněž brojila proti závěrům žalovaného stran svědecké výpovědi svědka Martina Emingera, jednatele společnosti Balsen, s.r.o. Dle žalobkyně se i zde projevila snaha žalovaného o účelovou extrakci některých vybraných informací podaných svědkem, když vyhodnotil svědeckou výpověď tohoto jako nekonkrétní a v rozporu s ostatními zjištěními. V této souvislosti žalovaný dle žalobkyně upozornil na skutečnost, že pro její zakázky byl z přibližně 80 % použit jako materiál hliník, zatímco ve své druhé výpovědi uvedl, že pro zakázky žalobkyně byl použit ZYTEL, hliník, nerezové plechy a černé plechy. Toto tvrzení svědka pak má být dle žalovaného v rozporu s obsahem listinných důkazů, když dle těchto se zakázky fakturované mezi společnostmi Balsen, s.r.o., ZODIAC GALLEYS EUROPE, s.r.o. a žalobkyní týkaly téměř výhradně výrobků z plastového materiálu ZYTEL (správce daně zjistil, že z celkového počtu 17 186 ks dílů byly kromě 12 ks všechny vyrobeny z materiálu ZYTEL). Dle žalobkyně však tvrzení svědka ohledně použití hliníku koresponduje se skutečnostmi z konce roku 2015, kdy společnost Balsen, s.r.o. pro žalobkyni zpracovávala hliník. Žalobkyně dále uvedla, že správce daně položil svědkovi obecnou otázku, a proto obdržel obecnou odpověď, z toho pak žalovaný vyvodil, že obecný závěr svědka nedopadá na kontrolované období. Je však zjevné, že svědci vždy popisovali spolupráci mezi žalobkyní a společností Balsen, s.r.o. v obecné rovině, přičemž všichni potvrdili, že společnost Balsen, s.r.o. pro žalobkyni zpracovávala materiál ZYTEL, hliník a další. Žalovaný nadto tvrdí, že z předložených podkladů není patrné, čeho se zakázky týkají, na druhé straně však konstatuje, že zakázky proběhnuvší v červenci 2015 se týkaly materiálu ZYTEL. Žalobkyně pak uzavřela, že je přesvědčena, že svědek potvrdil fyzickou existenci přijatých zdanitelných plnění, spolupráci žalobkyně se společností Balsen, s.r.o., rámcově popsal způsob spolupráce, rovněž uvedl, jakým způsobem byla stanovena cena za předmětná zdanitelná plnění a uvedl i další skutečnosti, z nichž lze dovodit reálnou existenci přijatých zdanitelných plnění. Žalovaný tuto výpověď však vzhledem na určité diskrepance mezi jeho první a druhou výpovědí nepovažoval za dostatečný důkaz o skutečné existenci přijatého zdanitelného plnění. Dle žalobkyně je však logické, že si svědek např. nepamatoval, kterému zaměstnanci přiřazoval tu kterou objednávku, když jich Balsen, s.r.o. řešila průměrně 8 denně.
24. Žalobkyně také brojila proti hodnocení svědecké výpovědi K. F.. Žalovaný uvedl, že tento svědek byl jedinou osobou, která díly pro žalobkyni zpracovávala, což však dle ní nemá oporu v provedené svědecké výpovědi, když svědek sice uvedl, že u ohraňovacího lisu byl pouze on, nicméně netvrdil, že by byl jedinou osobou zpracovávající zakázky pro žalobkyni, natož že by se zakázky pro žalobkyni realizovaly pouze na jednom stroji, když sám uvedl, že se upravovaly na více strojích. Tento závěr vyvrací i to, že postupoval podle pokynů zaměstnance společnosti Balsen, s.r.o. Malce, který tedy také musel pracovat na předmětných zakázkách. Žalobkyně dále uvedla, že svědek F. nemohl být ve výrobním závodu Balsen s.r.o. čtyřicet hodin denně 7 dní týdně, odhlédneme-li od potřeby zaměstnance popisovat tak, aby vynikla jeho důležitost. Z jeho svědecké výpovědi je patrné i to, že jeho činnost v průběhu realizace předmětných zakázek spočívala pouze ve vytváření ohybů. Jiný svědek, R. Š., zaměstnanec společnosti Balsen, s.r.o., v průběhu daňového řízení vypověděl, že se na realizaci zakázek také podílel. Svědecká výpověď svědka F. tak dle žalobkyně rovněž prokazovala reálnou existenci předmětných zdanitelných plnění, když přesně popsal, jakou činnost a na jakém materiálu prováděl. Žalovaný si však opět vyjmul pouze izolovaně ta tvrzení, která podporovala jeho závěr.
25. Žalobkyně se dále zabývala svědeckou výpovědí svědka D. L.. Ten potvrdil, že společnost

Balsen, s.r.o. pracovala jak s hliníkem, tak s materiálem ZYTEL, potvrdil existenci výkresové dokumentace, podle které společnost Balsen, s.r.o. prováděla příslušné úkony či činnosti. Svědek rovněž popsal, že u společnosti Balsen, s.r.o. se občas vyskytly problémy s kvalitou, neboť dodali o jeden díl méně, než bylo objednáno. Toto tvrzení svědka koreluje s Tabulkou č. 4 ve Zprávě o daňové kontrole, kdy se ne vždy shodoval počet dodaných dílů pro ZODIAC GALLEYS EUROPE, s.r.o. s počtem dílů, které dodala společnost Balsen, s.r.o. žalobkyni. Svědek rovněž potvrdil, že občasně jezdil do provozovny společnosti Balsen, s.r.o., a to zapůjčenou dodávkou. V tomto tvrzení lze dle žalobkyně nalézt průsečík s tvrzením svědka F., který popsal, že zaměstnanci žalobkyně občas dojížděli do provozovny společnosti Balsen, s.r.o. s vlastní malou dodávkou. Svědek Lučan naprosto spontánně popsal průběh vyřizování dodávek mezi společnostmi Balsen, s.r.o. a žalobkyní. Požadavek žalovaného na vysvětlení odlišnosti dodacích listů vydaných jinou společností svědkem pak žalobkyně považovala za naprosto excesivní a nelogický.

26. Ohledně svědecké výpovědi svědka MUDr. V. B., který byl v předmětném období účetním žalobkyně, žalobkyně konstatovala, že ona výpověď byla žalovaným hodnocena jako nekonkrétní ve vztahu k tomu, co měla prokázat. Žalobkyni však nebylo jasné, co měl tento svědek jako účetní prokazovat, když se předmětných zakázek neúčastnil. Svědek však k předmětu řízení před daňovými orgány uvedl, že na fakturách k uvedenému předmětu plnění nespatořoval nic podezřelého či nestandardního a z toho důvodu faktury zaúčtoval. Účetní operace mezi žalobkyní a společností Balsen, s.r.o. hodnotil jako standardní. Dle žalobkyně, obsah svědecké výpovědi tohoto svědka zapadá do celkového kontextu předložených listinných důkazů, jako i ostatních svědeckých výpovědí.
27. Dále se žalobkyně vyjádřila k obsahu svědecké výpovědi svědka P. Z.. Žalovaný, ačkoliv uznal, že obsah této svědecké výpovědi nejvíce odpovídal obsahu listinných důkazů, uvedl, že tento svědek byl motivován vypovídat ve prospěch žalobkyně proto, že byl v době podání svědecké výpovědi jejím zaměstnancem. Žalobkyně uvedla, že svědek je povinen vypovídat pravdu a nic nezamlčovat, o čemž je před podáním svědecké výpovědi poučen. Pokud tak žalovaný tvrdil, že svědek nevypovídal pravdu, obvinil ho dle žalobkyně z trestného činu křivé výpovědi. Žalobkyně pak odkázala na rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 9. 12. 1998, sp. zn. 2 Cdon 1751/97, z něhož vyplývá, že skutečnost, že svědek je zaměstnancem účastníka řízení, sama o sobě nevede k závěru, že jeho výpověď není pravdivá (věrohodná). Při hodnocení pravdivosti či nepravdivosti takové svědecké výpovědi je nutno vzít v potaz i další relevantní skutkové okolnosti. Výpověď tohoto svědka pak dle žalobkyně zcela zapadala do kontextu listinných důkazů i dalších skutečností zjištěných z obsahu ostatních svědeckých výpovědí.
28. Stran svědecké výpovědi R. Š. pak žalobkyně uvedla, že svědek popsal, že pracoval jak s hliníkem, tak s materiálem ZYTEL, dále popsal rozsah činností, které prováděla společnost Balsen, s.r.o., i vybavení, které používala. Žalovaný však i tuto svědeckou výpověď označil jako nevěrohodnou, byť dle žalobkyně byl svědek ve všech tvrzeních dostatečně konkrétní. Na základě subjektivního tvrzení svědka, který uvedl, že „má na starost úplně vše“, což je obdobně přeceňující jako v případě svědka F., dovedl žalovaný, že svědek se musel podílet také na práci s materiálem ZYTEL. Žalovaný dále připisuje svědkovi vědomost něčeho, o čemž nemohl mít logicky tušení, neboť údaj o množství zpracovaného materiálu je záležitostí obchodního vedení, nikoliv mistra výroby. Stejně tak mistr výroby nemůže znát poměr jednotlivých dodávek z hlediska použitých materiálů, neboť tyto skutečnosti jsou zjistitelné z účetnictví, objednávek, dodacích listů, které však svědek neměl k dispozici. Na závěr pak žalovaný „překroutil“ výpověď svědka, neboť

uvedl, že ten *de facto* ani nevěděl, zda společnosti Balsen, s.r.o. materiál ZYTEL v rámci vlastních kapacit opracovávala. Svědek však dle žalobkyně jednoznačně uvedl, že „*se tam objevil nějaký ten zyrtext, nějaký ten divný materiál*“, dále uvedl, že „*na dílně ZYTEL viděl*“ a že „*při pálení ZYTELU to smrdělo*“. Hodnocení svědecké výpovědi svědka ze strany žalovaného je tak vnitřně rozporné a nepřezkoumatelné.

29. Žalobkyně dále shrnula provedené hodnocení svědeckých výpovědí ze strany žalovaného. Uvedla, že z jednotlivých výpovědí nelze vždy zcela seznat, zda se svědek vyjadřoval ke konkrétnímu měsíci, či zda popisuje náplň obchodní spolupráce jako celku. Všichni ze svědků tendovali k tomu, že rámcově popisují hlavní principy, na kterých obchodní spolupráce v průběhu let fungovala. Jak již bylo několikrát žalobkyní konstatováno, množství zakázek, které společnost Balsen, s.r.o. realizovala, činilo několik tisíc, přičemž každá zakázka sestávala z desítek různých dílů. Je tak zcela pochopitelné, že se daný svědek nevyjadřoval k jednotlivým zpracovávaným dílům, ale k obchodní spolupráci jako celku, nota bene pokud mu správce daně nekladal konkrétní dotazy či nepředkládal konkrétní podklady, ke kterým se měl svědek vyjadřovat. Žalobkyně pak opět upozornila na to, že předmětem kontroly jsou plnění proběhnuvší v průběhu července 2015, přičemž se jedná o plnění tvořící pouze část celkového plnění dodaného společností Balsen, s.r.o. po dobu jednotek let a po svědcích lze jen stěží požadovat znalost detailů několika objednávek z celkového počtu několika tisíc, jména osob, když je ještě např. zřejmé, že u obou subjektů mohlo docházet k fluktuaci zaměstnanců, a další skutečnosti. Dle žalobkyně pak všichni svědci potvrdili, že společnost Balsen, s.r.o. realizovala pro žalobkyni předmětná zdanitelná plnění. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2015, č.j. 10 Afs 104/2014-61, pak žalobkyně uvedla, že požadavek daňových orgánů, aby každý svědek popsal přesně, detailně a bez jakýchkoliv odchylek od ostatních svědků každou konkrétní dodávku, je absurdní a vymyká se logice i lidským možnostem. Žalobkyně pak s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 2. 2013, č.j. 7 Afs 2/2013-26, zopakovala, že v kontextu všech provedených důkazů vyslechnutí svědci potvrdili skutečnosti vyplývající z předložených písemných podkladů a osvědčili, že zdanitelná plnění byla ze strany společnosti Balsen, s.r.o. poskytnuta a žalobkyní přijata.
30. K bodu [59] odůvodnění napadeného rozhodnutí žalobkyně uvedla, že tvrzení žalovaného, že si žalobkyně neověřovala výrobní kapacitu, je v rozporu s vyjádřením jednatele žalobkyně B. D., který v rámci ústního jednání před správcem daně uvedl, že si strojní vybavení a kapacity společnosti Balsen, s.r.o. ověřoval osobně. Nadto, z provedených důkazů vyplynulo, že se D. a E. znali z doby před započatím spolupráce. Tvrzení žalovaného, že žalobkyně neidentifikovala své další subdodavatele, není pravdivé a nemá oporu v provedeném dokazování. Svědek H. uvedl, že dalším subdodavatelem pro ZODIAC GALLEYS EUROPE, s.r.o. byla společnost Strojírna Vrága, s.r.o., která ustoupila od zpracování ZYTELU kvůli znečišťování jejích strojů, a proto ZYTEL pro žalobkyni zpracovávala společnost Balsen, s.r.o. I to dle žalobkyně svědčí o nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí.
31. V bodu [63] napadeného rozhodnutí se pak žalovaný dle žalobkyně chytil do vlastní argumentační pasti. Na jedné straně vymezil důvod, proč nebyl žalobkyni přiznán nárok na odpočet DPH, a sice že žalobkyně neprokázala přijetí zdanitelných plnění v rozsahu a hodnotě deklarované daňovými doklady vystavenými společností Balsen, s.r.o., přičemž správce daně neuváděl jako důvod pro odmítnutí nároku na odpočet daně to, že společnost Balsen, s.r.o. nemá schopnosti a kapacity zakázku zrealizovat. Dle žalobkyně tak správce daně došel k závěru, že mezi subjekty plnění probíhalo. Na druhé straně však žalovaný

vedl v bodech [39], [65] či [82] napadeného rozhodnutí, že jsou zde pochybnosti, zda vůbec mohla společnost Balsen, s.r.o. zakázky pro žalobkyni realizovat. Z napadeného rozhodnutí tak není zřejmé, zda žalovaný dospěl k závěru, že k poskytnutí zdanitelného plnění mezi žalobkyní a předmětnou společností nedošlo, nebo zda k nim došlo, avšak předmět těchto zakázek z předložených důkazů dostatečně určitým způsobem nevyplýval. To opět zakládá vnitřní rozpornost napadeného rozhodnutí.

32. K výtce prezentované žalovaným stran předloženého znaleckého posudku žalobkyně uvedla, že znalecký posudek neměl prokazovat, že společnost Balsen, s.r.o. v červenci 2015 nějaké zakázky pro žalobkyni provedla, což ostatně ani nemohl, neboť byl vypracován až v roce 2017, nýbrž byl předložen jako podpůrný důkaz pro tvrzení, že společnost Balsen, s.r.o. disponovala dostatkem strojního vybavení pro realizaci zakázek pro žalobkyni.
33. Za zcela nepřipadnou pak žalobkyně považovala zmínku žalovaného o dobré víře v bodu [69] odůvodnění napadeného rozhodnutí. Otázka dobré víry je totiž dle žalobkyně posuzována v rámci prokazování zapojení daňových subjektů do podvodů na DPH, proto žalobkyně netuší, jak má otázka dobré víry souviset s předmětným daňovým řízením. Odkaz žalovaného na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 7. 2015, č.j. 9 Afs 233/2014-26, pak žalobkyně považovala za nepřipadný, neboť v tomto rozsudku byla důkazní situace daňového subjektu i skutkové okolnost naprosto odlišné od případu žalobkyně. Závěr žalovaného uvedený v bodu [68] napadeného rozhodnutí o tom, že došlo k přenesení důkazního břemene na žalobkyni, považovala žalobkyně za chybný a nemající oporu v provedeném dokazování.
34. Žalobkyně dále namítala nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí proto, že v prvoinstančním ani napadeném rozhodnutí nebyla rozptýlena pochybnost, z jakého důvodu vlastně nebyl žalobkyni přiznán nárok na odpočet DPH, přičemž správce daně i žalovaný alternují mezi variantou neposkytnutí zdanitelného plnění společností Balsen, s.r.o. žalobkyni a mezi variantou poskytnutí předmětného plnění, avšak jeho neprokázání do posledního detailu. Takový myšlenkový rozkol pak dle žalobkyně zakládá onu nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí.
35. Dále žalobkyně vymezila, kdy je možno nárok na odpočet DPH neuznat, přičemž zdůraznila, že pro účely přiznání nároku na odpočet DPH vůbec není relevantní hodnota přijatého zdanitelného plnění. Pokud by tedy důvodem pro neuznání nároku na odpočet DPH mělo být neprokázání rozsahu a hodnoty jednotlivých zakázek, není tato skutečnost relevantní, což vyplývá i z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, č.j. 4 Afs 58/2017-77, i z ustálené judikatury Soudního dvora Evropské Unie (zejm. rozsudky ve věcech Bonik EEOD a PPUH Stehcemp). Dále žalobkyně připojila rozsáhlou citaci uvedeného rozsudku, aby došla k závěru, že se jeho skutkové okolnosti v mnoha ohledech shodují s případem žalobkyně. Pro uznání nároku žalobkyně na odpočet DPH tak bylo relevantní, že se zdanitelné plnění fakticky uskutečnilo, což potvrdil ve zprávě o daňové kontrole správce daně a uvedl to i žalovaný v napadeném rozhodnutí, a subjekty v daňovém řetězci splnily své daňové povinnosti, tedy nedošlo ke spáchání daňového podvodu, přičemž tyto skutečnosti zakládající nárok žalobkyně i žalobkyně dostatečně prokázala.
36. Dle žalovaného však závěry uvedené Nejvyšším správním soudem v posledně uvedeném rozsudku na případ žalobkyně nedopadají, neboť správce daně zpochybnil především rozsah a hodnotu plnění jako takovou, nikoliv deklarovaného dodavatele společnosti Balsen, s.r.o. K tomu žalobkyně uvedla, že už samotné konstatování, že správce daně zpochybňoval především rozsah a hodnotu, je absurdní. Postup správce daně musí být jasný, srozumitelný

a především přezkoumatelný. Důvod, pro který není daňovému subjektu uznán nárok na odpočet DPH, musí být formulován dostatečně určitě tak, aby jej bylo možno podrobit řádnému přezkumu. Zákon o DPH i tuzemská a unijní soudní judikatura stanoví jednoznačná pravidla pro neuznání nároku na odpočet DPH. Tato pravidla nebyla správcem daně respektována, a žalovaný tak fakticky jen aproboval nezákonný postup správce daně v rámci prvostupňového řízení. Nosnou myšlenkou posledně uvedeného rozsudku Nejvyššího správního soudu je, aby nevznikaly situace podobné jako té v nyní projednávané věci, kdy správce daně na základě dílčích pochybností neuzná nárok na odpočet z plnění jako celku, byť bylo prokázáno, že k plnění mezi danými subjekty došlo. Z provedeného dokazování v podobě výpovědí svědků dle žalobkyně vyplynulo, že obchodní spolupráce mezi těmito subjekty probíhala, když svědci popsali, v čem spočívala. Každý ze svědků popisoval sled událostí ze své vlastní perspektivy, což svědčí o autenticitě jejich tvrzení. Znalecký posudek potvrdil, že společnost Balsen, s.r.o. byla schopna předmětné činnosti provádět a disponovala pro ně odpovídajícím vybavením. Zákazník ZODIAC GALLEYS EUROPE, s.r.o. pak potvrdil, že dodávky od žalobkyně přijal. Výklad a hodnocení skutkového stavu ze strany správce daně i žalovaného vykazuje řadu nelogických závěrů a účelových tvrzení a nerespektuje obchodní logiku a vzájemné souvislosti. Pokud by nemělo dojít k dodání plnění v požadovaném rozsahu, pak by společnost ZODIAC GALLEYS EUROPE, s.r.o. patřící do nadnárodního koncernu, jistě nehradila žalobkyni za dodávané služby jakékoliv finanční prostředky.

37. Žalobkyně byla přesvědčena, že unesla své primární důkazní břemeno, a proto byl správce daně povinen prokazovat skutečnosti ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Správce daně však věrohodnost průkaznost, správnost či úplnost žalobkyní předložených důkazů nevyvrátil, uvedl pouze ničím nepodložené argumenty a účelově vytvořené domněnky, kterými je protkána celá Zpráva o daňové kontrole. Žalobkyně dále uvedla, že již v odvolání odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č.j. 5 Afs 60/2017-60, jehož závěry, ačkoliv se týkají problematiky daňových podvodů, dopadají i na případ žalobkyně. Správce daně tak nemohl unést své důkazní břemeno a přenést jej na žalobkyni, kdy své závěry vystavěl na toliko ničím nepodložených domněnkách.
38. Na základě závěrů vyjevených v žalobě navrhla žalobkyně, aby soud napadené rozhodnutí zrušil a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení.
39. Přípisem ze dne 4. 4. 2019 pak žalobkyně doplnila k důkazům navrženým v žalobě důkazní prostředek v podobě znaleckého posudku, který měl prokázat, že společnost Balsen, s.r.o. byla schopna provádět obrábění výrobků z kovů a z materiálu ZYTEL, a to jak z technického hlediska, kdy na tyto úkony měla vhodné strojní vybavení, tak z hlediska časového, kdy více než polovina dílů z posuzovaných zakázek jsou jednoduché dílce nenáročné na výrobu.

[III] Vyjádření žalovaného k žalobě

40. Žalovaný ve vyjádření k žalobě nejprve stručně shrnul skutkový stav a dosavadní průběh daňového řízení. Dále uvedl, že právní posouzení i skutkový stav jsou podrobně rozvedeny v odůvodnění napadeného rozhodnutí i v celém daňovém spisu.
41. Stran námitky o seznámení žalobkyně s hodnocením znaleckého posudku a jejího nevyrozumění o opatření zprávy o daňové kontrole společnosti Balsen, s.r.o. žalovaný uvedl, že z § 115 odst. 2 daňového řádu a komentáře k němu (Baxa, J. a kol. *Daňový rád: komentář*. Wolters Kluwer: Praha, 2011) vyplývá, že povinnost seznámit daňový subjekt má

správce daně pouze v případě, kdy na základě hodnocení předložených důkazních prostředků zjistil nové skutečnosti, což v posuzovaném případě nenastalo. Žalovaný se stran předmětného znaleckého posudku vyjádřil pouze k otázce důležitosti (upotřebitelnosti) tohoto posudku ve vztahu ke správnému stanovení daňové povinnosti, když konstatoval, že se jedná o důkazní prostředek neupotřebitelný, v souvislosti s čímž odkázal na bod [63] napadeného rozhodnutí. Tento znalecký posudek tedy nebyl způsobilý prokázat faktické přijetí zdanitelných plnění v deklarovaném rozsahu a hodnotě, tudíž ho nebylo možné osvědčit jako způsobilý důkazní prostředek. Procesní práva žalobkyně tak dle žalovaného nebyla porušena a jeho postup neměl za následek nezákonnost napadeného rozhodnutí. Žalovaný dále zdůraznil, že § 115 daňového řádu slouží především k tomu, aby nebylo v rámci odvolacího řízení vydáno rozhodnutí, které bude pro daňový subjekt překvapivé a neočekávané, což nepochybně ve zde posuzovaném případě nenastalo. Žalovaný dále odkázal na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10 2018, č.j. 1 Afs 438/2017-32, z něhož vyplývá, že není sporu o tom, že povinnost postupovat dle § 115 odst. 2 daňového řádu má odvolací orgán právě tehdy, když dospěje k novým závěrům či závěrům odlišným od správce daně. Taková situace zde nenastala. Dále žalovaný uvedl, že smyslem § 115 odst. 2 daňového řádu není umožnit daňovému subjektu donekonečna protahovat daňové řízení tím, že bude neustále předkládat nové důkazní prostředky, a odvolací daňový orgán bude povinen daňový subjekt opakovaně seznamovat s jejich hodnocením. Ohledně neumožnění žalobkyni nahlédnout do zprávy o daňové kontrole týkající se společnosti Balsen, s.r.o. pak žalovaný odkázal na § 52 daňového řádu zavazující ho povinností mlčenlivosti.

42. Stran neprovedení žalobkyní navrhovaných důkazů, zejména výsledku svědka Ing. T. V., žalovaný setrval na závěrech vyjelených v bodu [94] napadeného rozhodnutí a dále uvedl, že z odůvodnění rozhodnutí nevypustil důvody, pro které žalobkyně výslech dotyčného svědka navrhovala. I kdyby je však doslovně neuvedl v napadeném rozhodnutí, nelze uzavřít, že tyto důvody nikterak nehodnotil. Žalovaný neměl povinnost citovat každé jednotlivé slovo uvedené žalobkyní. Důležité je, zda se jejím návrhem zabýval a zda návrh posoudil. A to je z napadeného rozhodnutí zcela zřejmé, jelikož žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že výpověď by měla poskytnout relevantní informace i o tom, zda žalobkyně využívala subdodavatele. Nelze tak říci, že by žalovaný nehodnotil relevanci této výpovědi ke vztahu ke společnosti Balsen, s.r.o., jak tvrdí žalobkyně. V posuzovaném případě dle žalovaného existovaly rozpory mezi svědeckými výpověďmi tak zásadní, že další výpověď nebyla schopna tyto rozpory odstranit, tím spíše v případě, že skutečnosti týkající se společnosti, ve které byl navrhovaný svědek jednatelem, jsou předmětem jiné probíhající daňové kontroly a tato společnost se ani neúčastnila transakcí, které jsou v řešeném případě sporné. Co do neprovedení žalobkyní navrhované svědecké výpovědi pak žalovaný odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 8. 2017, č.j. 5 Afs 184/2016-20, a ze dne 20. 9. 2017, č.j. 6 Afs 237/2017-23.
43. Žalovaný dále připomněl, že konstatování o tom, zda je určitá společnost kontaktní či nekontaktní není spornou skutečností, kterou by bylo třeba víc prokazovat. Pokud společnost nepodává daňová přiznání a se správcem daně nekomunikuje, jedná se o společnost, která je soudní i správní praxí označovaná jako nekontaktní, což není subjektivní hodnocení správce daně, nýbrž konstatování faktického stavu. Dále žalovaný odkázal na bod [83] napadeného rozhodnutí a zdůraznil, že nepřijímal výrok správce daně jako jakousi *ultimu*, když se jednalo pouze o další skutečnost, která vzbuzovala pochybnosti o průběhu sporné obchodní transakce. Z napadeného rozhodnutí je zcela zřejmé, jakými

úvahami se žalovaný řídil při hodnocení skutkových i právních otázek a jakým způsobem se vypořádal se stěžejními námitkami žalobkyně. Stejně tak je z napadeného rozhodnutí zřejmé, na základě jakých skutečností nebyl žalobkyni přiznán nárok na odpočet DPH, když tento závěr správce daně i žalovaného je podrobně odůvodněn. Nelze totiž hovořit o tom, že by byly žalobkyni předloženy formálně zcela správné daňové doklady a neprokázala ani to, že se předmětné plnění fakticky uskutečnilo tak, jak je uvedeno na předložených daňových dokladech.

44. Nelze považovat za nesprávný postup, když u žalovaného vyvstaly pochybnosti o tvrzeních žalobkyně na základě novinového článku. Správce daně je totiž povinen postupovat v souladu se zákonem, kdy z § 92 odst. 2 daňového řádu vyplývá, že 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. Navíc, předmětnému článku přikládá určitou váhu i žalobkyně, když uvádí, že obsah tohoto článku koreluje s jejími postupnými podnikatelskými úspěchy a obchodním růstem. Stejně tak nelze považovat za absurdní, pokud žalovaný v bodech [29] a násl. napadeného rozhodnutí komparoval svědeckou výpověď s tímto článkem, jelikož se jednalo o skutečnosti zcela zásadní pro posuzovaný případ.
45. Ohledně námitky, že to, že společnost Balsen, s.r.o. nebyla schváleným dodavatelem, neprokazuje, že by nějaké plnění nemohlo probíhat, žalovaný oponoval, že to ani netvrdil. Tato skutečnost byla pouze dalším zdrojem pochybností správce daně, když navíc ani žalobkyně na přímý dotaz správce daně nikterak nevysvětlila, proč probíhala spolupráce právě se subjektem, který nebyl schválen konečným odběratelem, přičemž žalovaný odkázal na bod [30] napadeného rozhodnutí. K námitce, že požadavek žalovaného na „dokonalost“ daňových dokladů jde nad rámec obvyklých zvyklostí a obchodních standardů, žalovaný odkázal na bod [31] napadeného rozhodnutí, kde již uvedl, že v důsledku toho, že na žalobkyni předložených dokladech nebyl uveden skutečný předmět a rozsah plnění, nelze hovořit o formálně správných dokladech ve smyslu § 28 odst. 2 písm. f) zákona o DPH, tudíž nelze hovořit o požadavku žalovaného, ale o požadavku, který vyplývá přímo ze zákona. Irelevantní je tvrzení žalobkyně, že nebylo možné uvést kompletní výčet jednotlivých úkonů z důvodu jejich velmi vysokého počtu, jelikož nárok na odpočet lze přiznat pouze v případě splnění hmotněprávních i formálněprávních podmínek, přičemž právě formálněprávní podmínky žalobkyně nesplnila v důsledku toho, že na daňových dokladech nebyl uveden skutečný předmět a rozsah poskytovaného plnění.
46. Stran námitky, že závěry uvedené v napadeném rozhodnutí jsou vnitřně rozporné, jelikož z napadeného rozhodnutí není jasné, zda je žalobkyni vytýkáno neprokázání vůbec žádného plnění mezi ní a společností Balsen, s.r.o., nebo neprokázání dílčích „fází“ obchodní spolupráce, žalovaný odkázal na body [73] a násl. napadeného rozhodnutí, kde se touto námitkou již podrobně zabýval. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, č.j. 4 Afs 58/2017-78, pak žalovaný konstatoval, že z průběhu celého nalézacího řízení je evidentní, že žalobkyně nepředložila věrohodné důkazy prokazující, že vůbec došlo k uskutečnění zdanitelného plnění tvrzeného daňovými doklady, a pokud žalobkyně neprokázala faktické přijetí zdanitelného plnění, nesplnila hmotněprávní podmínku pro přiznání nároku na odpočet daně a nárok na odpočet jí tedy nemohl být přiznán.
47. K dalším dílčím námitkám žalobkyně pak žalovaný konstatoval, že se s nimi v napadeném rozhodnutí již vypořádal, a to zejména v bodech [38], [39] a [40] napadeného rozhodnutí.

Žalovaný mj. považoval za nepřiléhavý odkaz žalobkyně na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2015, č.j. 10 Afs 104/2014-61, jelikož ze svědeckých výpovědí je zcela evidentní, že správce daně ani žalovaný nepovažovali tyto svědecké výpovědi za nevěrohodné pouze v důsledku toho, že by si svědci nevybavovali konkrétní detaily, ale hodnotili je i v kontextu dalších okolností případu. Přiléhavý není ani rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 2. 2013, č.j. 7 Afs 2/2013-26, jelikož zde se Nejvyšší správní soud zabýval případem, ve kterém z provedených svědeckých výpovědí určitá skutečnost převážně vyplývala, nicméně tato situace ve věci žalobkyně nenastala. Žalobkyně byla povinna prokázat, že k faktickému plnění došlo tak, jak je uvedeno na daňových dokladech, což však neučinila, přičemž tento závěr vyplývá i z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2016, č.j. 6 Afs 147/2016-28. Žalovaný dále odkázal i na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2017, č.j. 6 Afs 34/2017-71.

48. Stran námitky, že otázka dobré víry je řešena v rámci prokazování zapojení daňových subjektů do podvodu na DPH, žalovaný odkázal na bod [67] napadeného rozhodnutí, kde se touto otázkou již zabýval a doplnil, že se k otázce dobré víry vyjadřoval zejména s ohledem na tvrzení žalobkyně, která měla za to, že tvrzené skutečnosti prokázala, tedy že byla v dobré víře, že jí předložené důkazní prostředky tvrzené skutečnosti prokazují.
49. Dle žalovaného není rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, č.j. 4 Afs 58/2017-78, na posuzovaný případ přiléhavý, jak ostatně uvedl již v bodech [75] a násl. napadeného rozhodnutí. Žalovaný i správce daně postupovali v souladu s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu (rozsudky ze dne 12. 2. 2015, č.j. 9 Afs 152/2013-49, ze dne 25. 9. 2014, č.j. 9 Afs 57/2013-37, a ze dne 21. 5. 2015, č.j. 9 Afs 181/2014-34), podle níž zjištění nesrovnalostí u dodavatele daňového subjektu plně opravňuje správce daně k požadavku, aby daňový subjekt prokázal faktickou stránku zdanitelného plnění jinými důkazními prostředky než samotným daňovým dokladem. Správce daně přitom může po daňovém subjektu požadovat prokázání nejen uskutečnění deklarovaného zdanitelného plnění jako takového, avšak i to, že toto zdanitelného plnění, o jehož faktickém uskutečnění není případně pochyb, daňovému subjektu opravdu poskytla osoba deklarovaná na předloženém daňovém dokladu jako dodavatel. Teprve poté, co daňový subjekt tyto skutečnosti prokáže, je pro neuznání uplatněného nároku na odpočet třeba, aby správce daně případně doložil, že šetřené zdanitelné plnění bylo začleněno do řetězce plnění zasaženého podvodem na DPH a že o této skutečnosti daňový subjekt minimálně vědět mohl a měl (srov. např. body [21], [22], [33] a [36] až [38] rozsudku ze dne 21. 5. 2015, č.j. 9 Afs 181/2014-34, nebo body [29], [30], [48] a [51] až [56] rozsudku ze dne 25. 9. 2014, č.j. 9 Afs 57/2013-37). V případě prokazování oprávněnosti nároku na odpočet daně existuje dlouhodobá ustálená praxe založená judikaturou Nejvyššího správního soudu, která deklaruje, že v první řadě je daňový subjekt povinen prokázat existenci zdanitelného plnění jako takového, a že toto zdanitelné plnění pro daňový subjekt opravdu uskutečnila osoba uvedená na předloženém daňovém dokladu jako dodavatel. Teprve poté, pokud jsou tyto skutečnosti daňovým subjektem prokázány, je povinností správce daně pro neuznání uplatněného odpočtu daně doložit, že zkoumané plnění bylo zasaženo podvodem na DPH a že o této skutečnosti daňový subjekt alespoň vědět mohl a měl. Závěry přijaté v rozsudku č.j. 4 Afs 58/2017-78 z této praxe vybočují, neexistuje však rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, které by se k tomuto rozpornému rozsudku vyjádřilo a které by ustálenou praxi změnilo ve prospěch rozsudku č.j. 4 Afs 58/2017-83. Při neexistenci tohoto rozhodnutí tak správce daně i žalovaný zcela správně postupovali v souladu s dosavadní konstantní judikaturou Nejvyššího správního soudu, zejména výše citovanými

rozsudky, a požadovali po žalobkyni prokázat nejen to, že došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, že bylo uskutečněno deklarovaným dodavatelem. Žalobkyní zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2015, č.j. 5 Afs 60/2017-60, není na věc žalobkyně přílehlavý, neboť v ní žalovaný k uvedenému závěru nedospěl na základě domněnek, ale na základě logického zhodnocení zjištěných skutečností, což vyplývá z napadeného rozhodnutí.

50. Napadené rozhodnutí není nezákonné, jelikož žalobkyní tvrzená procesní vada nebyla způsobila ji poškodit. Ze znaleckého posudku nevzešly žádné nové skutečnosti, které by měly vliv na posuzovaný případ, zároveň nelze hovořit ani o tom, že by žalovaný pochybil tím, že by žalobkyni neumožnil provést navrhované důkazní prostředky, jelikož se jednalo o svědeckou výpověď, která nebyla způsobila jakkoliv zvrátit závěr správce daně, a to zejména z důvodu, že nemá relevantní souvislost s předmětem řízení. Jak vyplývá z usnesení Ústavního soudu ze dne 6. 11. 2002, sp. zn. IV. ÚS 487/02, povinností správce daně není provést veškeré důkazní prostředky navržené daňovým subjektem, ale je nutné provést důkazní prostředky, které mohou přispět k správnému stanovení daně. Napadené rozhodnutí nelze považovat ani za nepřezkoumatelné a nelze přisvědčit ani tvrzení, že by žalovaný nepřezkoumatelným způsobem vymezil důvod pro neuznání nároku na odpočet DPH. Správci daně tento důvod vymezili přesně tak, jak vyplývá ze zákona.
51. Vzhledem k výše uvedenému žalovaný navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.
52. K doplnění žaloby o znalecký posudek se žalovaný vyjádřil přípisem ze dne 7. 7. 2019, když s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu (např. rozsudky ze dne 16. 4. 2015, č.j. 5 Afs 89/2013-29, ze dne 22. 5. 2009, č.j. 2 Afs 35/2009-91, nebo ze dne 12. 9. 2018, č.j. 9 Afs 305/2017-135) uvedl, že je podstatné, že žalobkyně předložila nový znalecký posudek až v soudním řízení, tedy v době, kdy již bylo daňové řízení ukončeno a tento znalecký posudek tedy nebyl žalovanému znám z dosavadního průběhu řízení. Žalovaný byl přesvědčen, že takto nově doložené důkazní prostředky až při soudním řízení v rámci doplnění žaloby jsou nepřípustné, nelze k nim přihlížet, neboť žalovaný je neměl během nalézacího řízení k dispozici a nemohl se s nimi nikterak vypořádat. K samotnému obsahu znaleckého posudku pak žalovaný uvedl, že z něj žádným způsobem nevyplývá, že žalobkyně fakticky přijala zdanitelné plnění v deklarovaném rozsahu a hodnotě dle daňových dokladů vystavených společností Balsen, s.r.o.

[IV] Posouzení věci soudem

53. Řízení ve správním soudnictví je upraveno zákonem č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „soudní řád správní“ nebo „s. ř. s.“).
54. Podle § 75 odst. 1 soudního řádu správního, soud při přezkoumání rozhodnutí vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu.
55. Podle § 75 odst. 2 věty první soudního řádu správního, soud přezkoumá napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů.
56. Žaloba je důvodná.
57. Nárok na odpočet DPH je upraven v § 72 zákona o DPH, podmínky přiznání nároku na odpočet DPH pak v § 73 zákona o DPH.
58. Dle § 92 odst. 3 daňového řádu platí: *Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.*

59. 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.*
60. Podle § 8 odst. 1 daňového řádu platí: *Správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.* Ustanovení § 1 odst. 2 daňového řádu pak stanoví, že *správa daně je postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady.*
61. Podle § 115 odst. 1 daňového řádu platí: *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.* Podle § 115 odst. 2 daňového řádu platí: *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. 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.*
62. Soud zjistil z obsahu správního spisu následující skutečnosti významné pro své rozhodnutí.
63. Dne 21. 8. 2015 zaevidoval správce daně žalobkynino daňové přiznání k DPH za zdaňovací období červenec roku 2015, v němž byl vykázán nadměrný odpočet ve výši 895 639 Kč. Dne 18. 9. 2015 správce daně vyzval žalobkyni k odstranění pochybností týkajících se údajů uvedených v předmětném daňovém přiznání. Dále postupoval dle § 92 odst. 4 daňového řádu a opět žalobkyni vyzval k odstranění pochybností dne 18. 11. 2015. Na základě žalobkyní předložených dokumentů pak správce daně dospěl k závěru, že pochybnosti o údajích v daňovém přiznání nebyly zcela odstraněny, přičemž rozsah prováděného dokazování a jeho časová náročnost přesáhly rámec postupu k odstranění pochybností. Proto dne 17. 12. 2015 zahájil daňovou kontrolu na DPH za zdaňovací období měsíce července roku 2015. Dne 13. 9. 2016 byla žalobkyně seznámena s výsledky kontrolního zjištění, když správce daně dospěl k závěru, že nebylo prokázáno faktické přijetí zdanitelných plnění v deklarovaném rozsahu a hodnotě od obchodní společnosti Balsen, s.r.o. Na základě vyjádření žalobkyně ze dne 14. 10. 2016 bylo k jejímu návrhu provedeno další dokazování. Dne 13. 12. 2017 pak správce daně projednal s žalobkyní zprávu o daňové kontrole. Na základě výsledku daňové kontroly nebyl žalobkyni přiznán nárok na nadměrný odpočet DPH ve výši 895 639 Kč, a zároveň jí byla platebním výměrem vyměřena vlastní daň ve výši 713 761 Kč. Proti tomuto rozhodnutí podala žalobkyně dne 12. 1. 2018 odvolání, které ještě dvakrát doplnila (dne 13. 2. 2018 a dne 15. 8. 2018). Žalovaný rozhodl o odvolání tak, že prvoinstanční rozhodnutí bylo částečně změněno co do precizace náhradní lhůty splatnosti daně; ve zbytku bylo potvrzeno. Proti tomuto rozhodnutí pak žalobkyně podala správní žalobu.
64. Soud uvážil o uplatněných námitkách následovně.
65. Namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozhodnutí spočívající v tom, že žalovaný ohledně plnění poskytnutého společností Balsen, s.r.o. alternuje mezi dvěma závěry, se soud musel zabývat prioritně. Teprve pokud by výtce nepřezkoumatelnosti nepřisvědčil, mohl by přistoupit k věcnému přezkumu žaloby.
66. Soud je toho názoru, že ze zprávy o daňové kontrole č.j. 2018625/17/2301-61564-404727,

kteřá je součástí správního spisu, vyplývá jediný a jednoznačně formulovaný závěr správce daně, a sice že žalobkyně neprokázala faktické přijetí zdanitelného plnění v deklarovaném rozsahu a hodnotě. Tento závěr je explicitně formulován na str. 15 a na str. 36 předmětné zprávy. Stejně tak z hodnocení jednotlivých svědeckých výpovědí vyjevených ve zprávě o daňové kontrole vyplývá závěr, že žalobkyni se nepodařilo prokázat, že došlo ke skutečnému přijetí zdanitelného plnění v takovém rozsahu a hodnotě, které byly žalobkyní tvrzeny. Soud neseznal vnitřní rozpornost napadeného rozhodnutí ani zprávy o daňové kontrole, která sloužila jako odůvodnění prvoinstančního rozhodnutí, když v obou je formulován závěr o neunesení důkazního břemene žalobkyní co do prokázání faktického přijetí plnění v jeho deklarovaném rozsahu a hodnotě.

67. Povinnost daňového subjektu prokázat jak fakticitu přijetí předmětného zdanitelného plnění, tak jeho rozsah a hodnotu vyplývá již ze samotného cíle správy daní vymezeného § 1 odst. 2 daňového řádu („*Správa daně je postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady.*“), resp. z § 92 odst. 3 daňového řádu („*Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.*“) [zvýraznění provedl krajský soud].
68. Nejvyšší správní soud v recentním rozsudku ze dne 16. 7. 2020, č.j. 1 Afs 113/2020-43, vyjevil mj. následující (zvýraznění provedl krajský soud): „*Nejvyšší správní soud připomíná, že daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost daň přiznat, tzn. že nese břemeno tvrzení, a povinnost svá tvrzení doložit, tzn. že nese břemeno důkazní (§ 92 odst. 3 daňového řádu). (...) Ve vztahu k dani z přidané hodnoty Nejvyšší správní soud ustáleně judikuje, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění opravdu došlo (rozsudek ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010-71). Aby mohla být daňovému dokladu přisouzena důkazní hodnota ve smyslu § 73 odst. 1 zákona o DPH, musí odrážet i faktickou stránku věci, tj. přijetí zdanitelného plnění. Daňový subjekt musí prokázat nejenom to, že k uskutečnění plnění opravdu došlo, ale i to, zda došlo k naplnění všech hmotněprávních podmínek, které zákon s nárokem na odpočet spojuje (...).*“.
69. Obdobně se kasační soud vyjádřil i v rozsudku ze dne 26. 7. 2018, č.j. 7 Afs 238/2017-25 (zvýraznění provedl krajský soud): „*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, v posuzovaném případě z § 72 odst. 1, věty první, zákona o DPH, podle něhož nárok na odpočet daně má plátc, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti, a z § 73 odst. 1, věty první, zákona o DPH, dle kterého plátc prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem. Daňový doklad pak musí mj. obsahovat údaje o plátc uskutečňujícím plnění a o rozsahu a předmětu plnění (§ 28 odst. 2 zákona o DPH). Jestliže je rozsah zdanitelného plnění uveden na daňovém dokladu natolik obecným způsobem, že není seznatelné, v jakém rozsahu bylo plnění poskytnuto, má plátc daně povinnost prokázat, v jakém rozsahu bylo plnění uskutečněno (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 7. 2007, č.j. 5 Afs 165/2006-133). Daňový subjekt musí v daňovém řízení prokázat nejen to, že fakticky došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, kdo mu ono plnění poskytl. Tento „poskytovatel“ totiž musí být plátcem DPH, aby vznikl daňovému subjektu nárok na odpočet daně a mohlo být požádáno o jeho vydání (...).*“.
70. Rozhodnou skutečností pro přiznání nároku na odpočet DPH uplatněného žalobkyní tedy bylo, zda žalobkyně prokázala jak faktické přijetí zdanitelného plnění, tak jeho rozsah a

hodnotu. Žalobkyně se mýlila, pokud v tomto závěru spatřovala jeho vnitřní rozpornost. V případě nárokování odpočtu DPH totiž nedochází k tomu, že se primárně prokazuje fakticita poskytnutí plnění (zda vůbec k poskytnutí plnění došlo) a až následně jeho rozsah a hodnota, nýbrž je třeba prokázat uvedené skutečnosti zároveň, přičemž důkazní břemeno stran těchto skutečností tížilo v souzené věci žalobkyni. Správce daně tedy postupoval správně, pokud od žalobkyně vyžadoval prokázání jejího nároku na odpočet DPH tím, že žalobkyně prokáže faktické přijetí zdanitelného plnění v jí deklarovaném rozsahu a hodnotě. Vadou nepřezkoumatelnosti tak v tomto směru napadené rozhodnutí netrpí. Žalobkyně dovozovala vnitřní rozpornost napadeného rozhodnutí z obsahu jednotlivých, izolovaných a z kontextu vytržených vět obsažených v napadeném rozhodnutí i ve zprávě o daňové kontrole, aniž by však posuzovala jejich obsah jako celku.

71. Z judikatury Nejvyššího správního soudu (rozsudek ze dne 14. 9. 2016, č.j. 1 As 287/2015-51) rovněž vyplývá následující: *„Přezkoumatelné rozhodnutí je rozhodnutí srozumitelné, s dostatkem důvodů podporujících výrok rozhodnutí. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je dána především tehdy, opřel-li soud rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č.j. 2 Ads 58/2003-75, publ. pod č. 133/2004 Sb. NSS), nebo pokud zcela opomněl vypořádat některou z námitek uplatněných v žalobě (viz např. rozsudek ze dne 27. 6. 2007, č.j. 3 As 4/2007-58, rozsudek ze dne 18. 10. 2005, č.j. 1 Afs 135/2004-73, publ. pod č. 787/2006 Sb. NSS, či rozsudek ze dne 8. 4. 2004, č.j. 4 Azs 27/2004-74).“* Žalovaný, dle názoru soudu, založil své rozhodnutí na konstantních, vnitřně nerozporných a logicky na sebe navazujících závěrech. Soud tedy vyloučil, že by rozhodnutí jako celek bylo nepřezkoumatelné.
72. Dále, stran námitky o tom, že správce daně dospěl na str. 6 protokolu o zahájení daňové kontroly k ničím nepodloženému, a proto nepřezkoumatelnému závěru, že společnost Balsen, s.r.o. je součástí nestandardního obchodního řetězce, v jehož rámci jsou páčány podvody na DPH, a žalobkyně se tak vědomě zapojila do nestandardního obchodního řetězce, čímž se vystavuje riziku, že neunese důkazní břemeno při prokazování nároku na odpočet daně, uvádí soud následující.
73. Podmínkami pro zahájení daňové kontroly se zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 10. 9. 2014, č.j. 1 Afs 107/2014-31, kde uvedl: *„Daňová kontrola (jak bylo již zmíněno shora), je klasickým daňovým mechanismem, pomocí něhož má správce daně právo kdykoliv (v průběhu prekluzivní lhůty) prověřit ve vymezeném rozsahu splnění daňových povinností subjektů, okolnosti rozhodné pro stanovení daně a rovněž také tvrzení daňových subjektů. Z uvedeného vyplývá, že je na správci daně, aby přistoupil k prověření i tehdy, nemá-li pochybnosti žádné; zkrátka pouze prověří správnost tvrzení daňového subjektu (např. těch informací, jež jsou uvedeny v daňových tvrzeních - § 135 a násl. daňového řádu). Může tak učinit v podstatě kdykoliv, buďto ještě před vyměřením daně (nadměrného odpočtu), jako tomu bylo v souzeném případě anebo i poté, co již dříve daň vyměřil. Je jisté, že včasné a co nejrychlejší zjištění rozdílu mezi daní tvrzenou a skutečnou a správnou přinese i rychlejší nápravu a omezí tak užití sankčních ustanovení v co nejnížší míře. Takový postup správci daně umožňuje nejen výslovná právní úprava v § 85 a násl. daňového řádu, jež je rovněž logickým i historicky daným prostředkem k prověřování správnosti tvrzené daně. Jak bylo řečeno, správce daně je k takovému postupu oprávněn i tehdy, nemá-li pochybnosti žádné. Z toho pak logicky vyplývá, že nemusí-li správce daně disponovat konkrétními pochybnostmi před zahájením daňové kontroly, není tedy v tomto ohledu co daňovému subjektu sdělovat; sdělit však musí rozsah kontrolního prověřování.“* Obdobný závěr plyne i rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 4.

2017, č.j. 3 Afs 119/2016-23, nebo ze stanoviska pléna Ústavního soudu ČR ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11. Vzhledem k tomu, že správce daně je oprávněn zahájit daňovou kontrolu takřka kdykoliv, byl k tomu oprávněn i v tomto případě a dílčí, žalobkyní sporovaný důvod nezpůsobuje nepřezkoumatelnost závěru správce daně o zahájení daňové kontroly. Pokud chtěla žalobkyně brojit proti daňové kontrole samotné, měla zvolit jiný předmět soudního přezkumu (k tomu srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2005, č.j. 2 Afs 144/2004-110, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č.j. 2 Afs 350/2016).

74. Dále, žalobkyně považovala napadené rozhodnutí za nepřezkoumatelné i proto, že žalovaný odmítl provést důkaz v podobě výsledku Ing. V. s poukazem na neexistenci jeho souvislosti s předmětným řízením, přičemž měl takový postup zdůvodnit, což ale v projednávané věci učinil pouze nedostatečně, a proto nepřezkoumatelně. Ani tu soud žalobkyni nepřisvědčil.
75. Konstantní judikatura správních soudů se ustálila na závěru, že daňovému subjektu musí být správcem daně umožněno rozhodné skutečnosti prokázat. Správce daně sice nemusí provést všechny důkazy navrhované daňovým subjektem, avšak pouze tehdy, pokud jsou pro projednávání věci nerozhodné, právně nevýznamné nebo jestliže jejich prostřednictvím nepochybně nemohou být rozhodné skutečnosti prokázány. V opačném případě je správce daně povinen navrhované důkazy provést, neboť vychází-li se v řízení ze závěru, že daňový subjekt neunesl své důkazní břemeno, správce daně musí nejprve provést veškeré relevantní důkazy, které tento daňový subjekt navrhl. Neprovedení důkazu pak musí být odůvodněno.
76. Žalovaný v bodu [94] napadeného rozhodnutí vyjevil, proč navržený důkaz v podobě výsledku svědka neprovedl. Ačkoliv tak učinil stroze (a s poukazem na nález Ústavního soudu ČR ze dne 24. 2. 2004, sp. zn. I. ÚS 733/01) s tím, že svědek nemůže poskytnout relevantní informace o předmětném daňovém řízení, resp. že tu není relevantní souvislost s předmětem řízení, nemohl tak již z povahy věci učinit nepřezkoumatelně, neboť je zřejmé, proč tak učinil.
77. Rozhodnutí správce daně i žalovaného vycházela z neunesení důkazního břemene žalobkyní stran faktického poskytnutí zdanitelného plnění v deklarovaném rozsahu a hodnotě žalobkyni ze strany společnosti Balsen, s.r.o. Pokud se měl žalobkyní navrhovaný svědek „*relevantně vyjádřit k činnosti obchodní společnosti Balsen s.r.o. v areálu Božkov v Plzni, kde v dotčeném období probíhala výroba a zpracování ze strany daňového subjektu*“, lze přisvědčit žalovanému, že ona svědecká výpověď, jejímž obsahem měly být informace o činnosti obchodní společnosti Balsen, s.r.o., nemohla mít souvislost se spornou otázkou mezi žalobkyní a žalovaným, tedy zda došlo k faktickému přijetí zdanitelného plnění v deklarovaném rozsahu a hodnotě. V takovém případě byl žalovaný s ohledem na výše uvedené oprávněn odmítnout provedení výsledku žalobkyní navrhovaného svědka.
78. Co do zákonnosti napadeného rozhodnutí, žalobkyně vytýkala žalovanému procesní chybu v tom, že provedl k důkazu a hodnotil jí předložené důkazní prostředky (znalecký posudek zpracovaný APOGEO Esteem, a.s. a Ing. Martinem Mlýnkem), kterými chtěla prokázat provedení předmětných plnění ze strany společnosti Balsen, s.r.o., aniž ji seznámil se závěry, které z toho vyvodil, a neposkytl jí prostor se k nim vyjádřit. Takový postup žalobkyně shledávala rozporný s § 115 odst. 2 daňového řádu. Obdobné žalobkyně konstatovala i stran hodnocení svědecké výpovědi J. H., když ani v tomto případě nebyla

seznámena se závěry, které žalovaný učinil.

79. Soud k tomu uvádí následující.
80. Mezi stranami nebylo sporu o tom, že žalovaný v odvolacím řízení prováděl dokazování. Hypotéza § 115 odst. 2 daňového řádu tedy byla naplněna a dosah § 115 odst. 1 daňového řádu taktéž, když žalobkyní předložený znalecký posudek byl doplněním podkladů pro vydání rozhodnutí žalovaným. Žalovaný se domníval, že jeho povinností nebylo seznámit žalobkyni s hodnocením jí navržených důkazů proto, že § 115 daňového řádu slouží k tomu, aby vůči daňovým subjektům nedocházelo k vydávání tzv. překvapivých rozhodnutí, přičemž v tomto případě si žalobkyně musela být z rozhodnutí správce daně vědoma, že se jí nepodařilo rozptýlit jeho pochybnosti ve vztahu k prokázání nároku na odpočet daně a že předmětný znalecký posudek není schopen tento závěr jakkoliv zvrátit.
81. Soud je toho názoru, že vzhledem k tomu, že žalovaný prováděl v odvolacím řízení dokazování žalobkyní předloženým znaleckým posudkem ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu, měl povinnost seznámit ji s výsledky jeho hodnocení (k tomu srov. bod [71] rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2018, č.j. 1 Afs 438/2017-32: *„V této souvislosti je třeba zdůraznit, že předběžné zhlédnutí listiny, kterou si obstaral odvolací orgán nebo kterou předložil daňový subjekt, případně seznámení se s informacemi o tom, co by jako svědek mohla uvést osoba, jejíž výslech je zvažován či navrhován, není ještě „prováděním dokazování“, tedy formalizovanou procesní činností, kterou odvolací orgán opatřuje informace důležité pro zjišťování skutkového stavu věci. Tím je až rozhodnutí odvolacího orgánu (byť nijak neformalizované), že listinu skutečně přečte, svědka nebo znalce vyslechne, přečte znalecký posudek, a informace či poznatky takto získané (důkazy) skutečně zhodnotí s dalšími zjištěnými skutečnostmi jednotlivě i v jejich souhrnu a vyvodí z nich vlastní skutková zjištění. V takovém případě nastupuje procesní povinnost odvolacího orgánu před vydáním rozhodnutí o odvolání zakotvená v § 115 odst. 2 daňového řádu.“*).
82. Žalobkyně předmětný znalecký posudek navrhovala k provedení důkazu a oprávněně jej považovala za prostředek prokazující její tvrzení. Jeho provedení v případě rozhodnutí založeného na neunesení důkazního břemene tudíž mohlo vést k odlišnému závěru žalovaného, než k jakému došel správce daně. To ostatně plyne i z výše citovaného rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu: *„Jinak řečeno, jestliže je daňový subjekt zatížen důkazním břemenem, měl by se dozvědět, zda je v souvislosti s nově provedeným dokazováním unesl. V opačném případě by se o důvodech svého neúspěchu v daňovém řízení mohl poprvé dozvědět až z rozhodnutí odvolacího daňového orgánu, kterým se celé daňové řízení končí (srov. přiměřeně též rozsudky ze dne 28. 11. 2018, č. j. 9 As 257/2017 - 46, či ze dne 14. 11. 2019, č. j. 8 As 244/2018 - 82, a tam trefně použité přirovnání k dětské hře „na slepou bábu“). To by v důsledku zbytečně přesouvalo jeho první možnost obrany proti závěru daňových orgánů až do řízení před správními soudy. Takový výklad je nutné odmítnout jako popírající nejen zásadu subsidiarity soudního přezkumu (srov. § 5 s. ř. s.), ale i zásadu dvojinstančnosti (aspoň u jedné instance musí daňový subjekt mít možnost se k závěrům správních orgánů vyjádřit) a zásadu procesní ekonomie. (...) Daňový subjekt má v zásadě povinnost tvrdit a prokazovat svá tvrzení, je „vybaven“ i výše zmíněnou povinností součinnosti se správcem daně. Povinnost tvrzení i povinnost důkazní se často v řízení „přelévá“ mezi ním a správcem daně. O to důležitější je získaná vědomost i o tom, jaké účinky přičítá správce daně či odvolací orgán jeho procesním úkonům směřujícím ke zjišťování skutkového stavu. Mezi daňovým subjektem a správcem daně nemusí panovat totiž shoda, jaké skutečnosti mají být prokazovány, jakými důkazními prostředky se tak má stát a zejména pak jak jsou provedené důkazy zhodnoceny, tedy zda,*

případně jaká skutková zjištění z nich vyplývají. Účastníci řízení (zde daňový subjekt) musejí mít zachovánu možnost argumentovat (vyjádřit se) ve vztahu ke všem otázkám, na jejichž řešení bude rozhodnutí spočívat. Mělo by jim být zřejmé, které otázky, skutkové nebo právní, jsou pro řešení věci relevantní; je třeba jim umožnit, aby se k nim mohli vyjádřit a aby mohli účinně uplatnit své argumenty (srov. náleží Ústavního soudu ze dne 14. 8. 2019, sp. zn. II. ÚS 2398/18). Uvedené platí samozřejmě v situaci, kdy se odvolací orgán, ať už z vlastní iniciativy nebo k návrhu daňového subjektu učiněného v odvolání, rozhodne dokazování doplnit a teprve na základě nově provedených důkazů a jejich zhodnocení spolu s důkazy provedenými již v řízení před správcem daně posléze meritorně rozhodne. Neseznámí-li tedy odvolací orgán odvolatele s úvahami, jimiž se při hodnocení důkazů řídil dle § 115 odst. 2 daňového řádu, zatíží své rozhodování nepředvídatelností a daňový subjekt připraví o možnost procesní obrany. Je v této souvislosti bez významu, zda se hodnotící úvaha týká důkazu, který si obstaral sám, nebo byl již součástí spisu, v němž je přezkoumáváno rozhodnutí prvostupňového správce daně, či zda jej předložil daňový subjekt coby odvolatel spolu s podaným odvoláním. Překvapivost (nečekanost) posléze vydaného rozhodnutí není odvozena od použití či nepoužití takového důkazu z hlediska jeho obsahu (ten odvolatel zpravidla zná), ale od jeho hodnocení odvolacím orgánem z výše uvedených hledisek závažnosti, zákonnosti a věrohodnosti, jinak vyjádřeno, zda a jak odvolatel z pohledu odvolacího orgánu (ne)prokázal své tvrzení a zda (ne)mělo vliv na vytvářená skutková zjištění.“.

83. Otázkou podstatnou pro posouzení, zda měl žalovaný povinnost postupovat dle § 115 odst. 2 daňového řádu, nebylo, zda žalobkyní důkazní prostředek způsobí změnu rozhodnutí správce daně, nýbrž to, zda je potenciálně způsobilý ovlivnit rozhodnutí odvolacího daňového orgánu. Žalovaný seznal, že takového potenciálního ovlivnění je předložený znalecký posudek schopný, a proto jím prováděl dokazování. Pak však měl povinnost seznámit žalobkyni s výsledkem hodnocení tohoto důkazního prostředku, jak mu ukládá § 115 odst. 2 daňového řádu. Žalovaný namítal, že postup dle § 115 odst. 2 daňového řádu má sloužit k ochraně daňových subjektů před vydáním překvapivých rozhodnutí a má jim umožnit možnost reagovat na nové závěry, ke kterým dospěl odvolací orgán, přičemž v nyní posuzované věci v žádném případě nelze hovořit o rozhodnutí překvapivém, když po celou dobu daňového řízení byly závěry správce daně i žalovaného zcela konzistentní a v odvolacím řízení nedospěl žalovaný k žádným novým závěrům. Takovému výkladu žalovaného nelze dle názoru soudu přisvědčit. Z výše citovaného rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu totiž mj. vyplývá, „překvapivost (nečekanost) posléze vydaného rozhodnutí není odvozena od použití či nepoužití takového důkazu z hlediska jeho obsahu (ten odvolatel zpravidla zná), ale od jeho hodnocení odvolacím orgánem z výše uvedených hledisek závažnosti, zákonnosti a věrohodnosti, jinak vyjádřeno, zda a jak odvolatel z pohledu odvolacího orgánu (ne)prokázal své tvrzení a zda (ne)mělo vliv na vytvářená skutková zjištění.“ Žalobkyně však s hodnocením jí předložených důkazních prostředků seznámena nebyla a dozvěděla se o něm až z napadeného rozhodnutí. Takový postup žalovaného nelze aprobovat i proto, že jak jeho rozhodnutí, tak rozhodnutí správce daně bylo založeno na neunesení důkazního břemene žalobkyní. Na dodržení postupu dle § 115 odst. 2 daňového řádu žalovaným tak lze trvat o to přísněji.
84. Žalovaný tedy zatížil své rozhodnutí procesní vadou. Podstatné bylo zjistit, zda tato vada mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. Soud však dospěl k závěru, že vytýkaná procesní vada (v případě znaleckého posudku) vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí neměla.
85. Předmětem sporu mezi žalobkyní a žalovaným bylo, zda žalobkyně fakticky přijala

zdanitelné plnění v deklarovaném rozsahu a hodnotě, nikoliv to, zda její dodavatel společnost Balsen, s.r.o. disponovala dostatečnými strojně-výrobními kapacitami pro realizaci zakázek pro žalobkyni. Znalecký posudek však svědčí právě o dostatečných strojně-výrobních kapacitách, o čemž mezi stranami ostatně nebylo sporu. Znalecký posudek tedy nevypovídal o fakticitě plnění v jeho deklarovaném rozsahu a hodnotě, ale o strojně-výrobních kapacitách dodavatele žalobkyně. Jinými slovy míjel se s předmětem sporu mezi žalovaným a žalobkyní. Tedy, neseznámení žalobkyně s jeho hodnocením žalovaným před vydáním napadeného rozhodnutí nemohlo mít za následek nezákonnost rozhodnutí.

86. Odlišná však byla situace v případě neseznámení žalobkyně s výsledkem provedení listinného důkazu v podobě protokolu o výsledku svědka J. H. realizovaného orgánem Policie ČR dne 14. 5. 2018 v trestním řízení.
87. Nejprve je nutno uvést, že svědek J. H. byl v rámci daňového řízení vyslechnut dvakrát. Bylo pak na uvážení žalovaného, zda provede k důkazu protokol o jeho výsledku z trestního řízení. Žalovaný tento protokol k důkazu provedl, což vyplývá zejména z bodu [48] napadeného rozhodnutí. V této chvíli měl žalovaný seznámit žalobkyni s jeho hodnocením ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu. Žalobkyně se však až z napadeného rozhodnutí, kterým daňové řízení skončilo, dozvěděla o tom, k jakému závěru došel žalovaný co do hodnocení jí navrženého důkazu. Žalovaný tedy postupoval stran hodnocení předmětného protokolu o výsledku svědka v rozporu s § 115 odst. 2 daňového řádu. I tu však bylo třeba posoudit, zda takový postup mohl mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.
88. Soud je toho názoru, že v tomto případě porušení procesních ustanovení daňového řádu žalovaným mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.
89. Předně je třeba uvést, že porušení ustanovení o řízení daňovým orgánem musí být natolik podstatné a intenzivní, aby mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé. Ono porušení tedy nemusí rovnou způsobit nezákonnost napadeného rozhodnutí, postačí, když je potenciálně způsobilé ovlivnit rozhodnutí daňového orgánu co do jeho zákonnosti. Pokud tedy nebyla žalobkyně seznámena s hodnocením předmětného protokolu, v němž svědek vypovídal ohledně skutečností rozhodných pro předmětné daňové řízení, mohl mít takový postup žalovaného za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé. V nynějším případě zejména proto, že rozhodnutí správce daně i žalovaného bylo založeno na neunesení důkazního břemene ze strany žalobkyně. Žalobkyně tedy pro unesení důkazního břemene, jež ji tížilo, měla být žalovaným seznámena s tím, jak hodnotil jí předložený protokol o výsledku svědka, neboť jeho obsahem byly, na rozdíl od znaleckého posudku, skutečnosti podstatné pro rozhodnutí ve věci samé, a zároveň i skutečnosti, které mohly ovlivnit cíl správy daní, jímž je ve smyslu § 1 odst. 2 daňového řádu správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady.
90. Soud si je vědom toho, že svědek J. H. byl v průběhu daňového řízení před správcem daně již dvakrát vyslechnut, přičemž jeho výpovědi byly do jisté míry rozporné. Protokol o jeho výsledku před orgány Policie ČR tak byl třetím důkazním prostředkem, jehož provedení mělo svědčit o faktickém poskytnutí zdanitelného plnění dodavatelem žalobkyně žalobkyni, přičemž i tato svědecká výpověď byla v rozporu s předchozími dvěma. Žalovaný však i přesto přistoupil k provedení takového důkazu a jeho hodnocení. Pak byl ovšem povinen postupovat způsobem výše uvedeným, kterým by splnil povinnost danou

mu § 115 odst. 2 daňového řádu.

91. Ano, žalovaný má pravdu v tom, že smyslem § 115 odst. 2 daňového řádu není umožnit daňovému subjektu donekonečna protahovat daňové řízení tím, že bude předkládat stále nové (i když neprůkazné) důkazy a odvolací orgán bude povinen daňový subjekt s hodnocením těchto důkazních prostředků opakovaně seznamovat. Takový postup by byl jednoznačně v rozporu se základním cílem správy daní i se zásadou hospodárnosti a procesní ekonomie. Nicméně, soud z tohoto názoru nedovozuje shodný závěr jako žalovaný, a sice že by žalovaného netížila povinnost seznámit žalobkyni s hodnocením jí předložených důkazních prostředků před tím, než vydal napadené rozhodnutí. Soud se plně shoduje s názorem rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu prezentovaným výše, kde kasační soud vyjevil rovněž toto: *„Námítka, že by mohl být vytvořen nežádoucí prostor pro nekonečné důkazní návrhy daňového subjektu a procesní výzvy správce daně, a že by tak bylo vytvářeno „řízení v řízení“ a tímto postupem by daňový subjekt oddaloval rozhodnutí a fakticky předčasně suploval podání opravného prostředku, neobstojí. Je na správci daně, aby po doplnění dokazování své skutkové a právní úvahy shrnul, seznámil s nimi daňový subjekt a podle jeho reakce se rozhodl, zda bude v dokazování pokračovat (a pak samozřejmě postup stanovený v § 115 odst. 2 daňového řádu zopakoval) anebo uzavřel, že další důkazy provádět nebude (navržené důkazy nemohou „vytvořit“ relevantní skutková zjištění) a o podaném odvolání rozhodl. Oddělovat skutkové a právní úvahy z nich vyvozené dost dobře nelze. Prvotní je normativita, neboť ona definuje, co jak má být nebo nesmí být, a z toho plyne, co se skutkově má zjišťovat. Předpokladem pro správnou aplikaci práva je tedy správnost a úplnost skutkových zjištění. Na ně (na jejich relevanci) mohou mít jak odvolací orgán, tak daňový subjekt odlišné pohledy. A je na odvolacím orgánu, aby sám měl před vydáním svého rozhodnutí jasno, co je pro věc podstatné a jaké skutkové okolnosti jsou relevantní pro ty či ony právní závěry. Pokud odvolací orgán takto jasno má, nemělo by mu činit problém přesvědčivě a dostatečně sebevědomě svůj názor daňovému subjektu vysvětlit.“* Ergo, žalobní námitka byla důvodná, neboť žalovaný v tomto případě pochybil způsobem, který mohl mít vliv na zákonnost vydaného rozhodnutí.
92. Stran námítky, že se žalobkyně dne 5. 12. 2018 díky nahlédnutí do spisu u žalovaného dozvěděla o skutečnosti, že žalovaný dne 18. 9. 2018 požádal z vlastní iniciativy Finanční úřad pro Plzeňský kraj, Územní pracoviště v Plzni, o poskytnutí informací k daňovému subjektu společnosti Balsen, s.r.o., týkajících se zdaňovacího období červenec 2015 (když ještě tentýž den obdržel zprávu o daňové kontrole společnosti Balsen, s.r.o.), přičemž o obstarání zprávy o daňové kontrole žalobkyni nevyrozuměl a nedal jí možnost se s ní seznámit, když ovšem tento poznatek zároveň využil při svém rozhodování, soud konstatuje následující.
93. Předně je třeba uvést, že žalovaný by se nedopustil jím tvrzeného porušení povinnosti mlčenlivosti ve smyslu § 52 daňového řádu, pokud by žalobkyni informoval o tom, že si opatřil zprávu o daňové kontrole dodavatele žalobkyně, společnosti Balsen, s.r.o. Podle § 52 odst. 5 písm. c) daňového řádu totiž platí, že *„o porušení povinnosti mlčenlivosti nejde, poskytne-li úřední osoba informace osobě zúčastněné na správě daní v rozsahu, v jakém jsou její práva a povinnosti správou daní dotčena.“* Osobou zúčastněnou na správě daní byla v tomto případě žalobkyně jako daňový subjekt (srov. § 5 odst. 3 daňového řádu, podle kterého správce daně šetří práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a třetích osob (= legislativní zkratka „osoba zúčastněná na správě daní“) a zároveň se v předmětném daňovém řízení jednalo o její daňové povinnosti, tudíž správou daní byla dotčena její práva a povinnosti. Povinnost mlčenlivosti byla správcem daně v tomto případě uplatněna příliš široce, nadto žalobkyně byla oprávněna být seznámena s obsahem předmětné zprávy

v rozsahu, v němž zpráva pojednávala o vztazích mezi žalobkyní a její dodavatelkou, společností Balsen, s.r.o.

94. Dále, soud v této souvislosti upozorňuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 5. 2013, č.j. 9 Afs 34/2012-40, z něhož vyplývá (zvýraznění provedl krajský soud) mj. toto: „*Stanovení daňové povinnosti jedné ze stran závazkového vztahu přímo nedeterminuje daňovou povinnost druhé smluvní strany k téže dani. Nejedná se o předběžnou otázku ve smyslu § 28 zákona o správě daní, tedy o skutečnost, ze které musí být při skutkovém hodnocení bezpodmínečně vycházeno. Nelze tedy a priori vyloučit, aby tytéž skutkové okolnosti, které místně příslušný správce daně hodnotil při rozhodování v daňové věci společnosti VUMAR, byly předmětem hodnocení jiného správce daně v nyní posuzované věci. Důkazní situace jednotlivých daňových subjektů může být z nejrůznějších důvodů různá, a to i v případě totožné dodávky, prokazuje-li její realizaci v jednom daňovém řízení dodavatel a v druhém daňovém řízení odběratel. Závěr o neprokázání realizace dodávky v řízení vedeném u odběratele tak nevylučuje, že na základě důkazní situace v řízení s dodavatelem bude realizace téže dodávky prokázána. Obecně je možno konstatovat, že neunes-li jeden subjekt ve svém řízení důkazní břemeno, které jej tíží, a neprokáže tak konkrétní skutečnost, nelze vyloučit, aby v samostatném řízení vůči jinému subjektu tatáž skutečnost prokázána byla (k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2007, č.j. 8 Afs 105/2005-59). Daňová řízení ve věci stěžovatelky je tak nutno posuzovat jako samostatná daňová řízení, v nichž každý subjekt prokazuje skutečnosti, k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván, přičemž každý správce daně stanovuje daňovou povinnost nezávisle na výsledcích daňového řízení provedeného u jiného subjektu.“ Obdobný závěr plyne i z recentního rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 8. 2020, č.j. 10 Afs 43/2020-35, z něhož mj. plyne: „Je třeba každé daňové řízení posuzovat samostatně, jelikož každý daňový subjekt musí prokázat skutečnosti, k jejichž prokázání ho správce daně vyzval. Správce daně stanovuje výslednou daňovou povinnost nezávisle na výsledcích jiného daňového řízení provedeného u jiného subjektu a takové výsledky u něj nemohou vyvolat ani legitimní očekávání stran prokázaných skutkových okolností – vždy totiž závisí na tom, jaké úsilí daňový subjekt vyvinul k unesení svého důkazního břemene [srov. rozsudek ze dne 21. 3. 2019, čj. 1 Afs 360/2018-24, věc DOMINOTRANS OPAVA, část III. c)].“.*
95. Prizmatem závěrů obsažených ve výše citovaných rozsudcích Nejvyššího správního soudu došel soud k názoru, že skutkové zjištění o neprokázání uskutečnění zdanitelného plnění ve prospěch žalobkyně ze strany dodavatele žalobkyně, společnosti Balsen, s.r.o., nemohlo sloužit jako opora pro závěr o nepřijetí zdanitelného plnění žalobkyní, a to proto, že daňové orgány stanovují výslednou daňovou povinnost jednotlivým daňovým subjektům nezávisle na výsledcích jiných daňových řízení. Je totiž na každém jednotlivém daňovém subjektu, jak úspěšně unese důkazní břemeno jej tížící v „jeho“ řízení.
96. Žalovaný na základě předmětné zprávy o daňové kontrole dospěl v bodu [83] napadeného rozhodnutí k závěru, že jejím obsahem jsou další skutečnosti, které zpochybňují uskutečnění zdanitelného plnění společností Balsen, s.r.o. ve prospěch žalobkyně. Nejednalo se tedy o jediný podklad, který by na straně žalovaného zavdal pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění. V celé množině značného množství podkladů pro rozhodnutí žalovaného se jednalo toliko o dílčí prvek. Soud proto připouští, že žalovaný byl oprávněn učinit součástí skutkových zjištění i závěry plynoucí z této zprávy o daňové kontrole. S čím však soud nesouhlasí, je postup žalovaného spočívající v tom, že žalobkyni neseznámil s hodnocením předmětné zprávy v příslušném rozsahu (viz výše). I v tomto případě byl tedy žalovaný povinen postupovat ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu vyloženého výše uvedeným způsobem. Žalobní námitka tak byla důvodná, neboť žalovaný i

v tomto případě pochybil způsobem, který mohl mít vliv na zákonnost vydaného rozhodnutí.

97. Žalobkyně dále brojila proti nezákonnosti napadeného rozhodnutí. Tvrdila (shodně s odvoláním), že pokud mělo být příčinou neuznání nároku na odpočet DPH neprokázání rozsahu a hodnoty jednotlivých zakázek, není tato skutečnost důvodem pro takové neuznání. To žalobkyně dovozovala z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, č.j. 4 Afs 58/2017-78. Žalovaný měl za to, že právní závěry obsažené v citovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu na žalobkyninu věc nedopadají, protože správce daně zpochybnil především rozsah a hodnotu plnění jako takovou, nikoliv deklarovaného dodavatele. Nadto, žalovaný považoval závěry vyjevené v rozsudku ze dne 2. 8. 2017, č.j. 4 Afs 58/2017-78, za zcela ojedinělé a v rozporu s dosavadní ustálenou judikaturní praxí.
98. Soud z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, č.j. 4 Afs 58/2017-78, podává následující: *„Z hlediska DPH je tedy rozhodné, zda bylo plnění fakticky uskutečněno a zda subjekty v daňovém řetězci plní své daňové povinnosti. Tyto závěry odpovídají také judikatuře Soudního dvora. V rozsudku ze dne 6. 12. 2012, ve věci C-285/11, Bonik EOOD, se Soudní dvůr zabýval situací, kdy dodavatelé daňového subjektu neměli být schopni doložit získání zboží, které bylo předmětem transakce, od vlastních deklarovaných dodavatelů. ESD v této věci shledal, že: „články 2, 9, 14, 62, 63, 167, 168 a 178 směrnice 2006/112 musejí být vykládány v tom smyslu, že brání tomu, aby za takových okolností jako v původním řízení byl osobě povinné k dani odmítnut nárok na odpočet DPH za dodání zboží z důvodu, že s přihlédnutím k podvodům a nesrovnalostem, ke kterým došlo na vstupu nebo na výstupu tohoto dodání, se toto dodání nepovažuje za opravdu uskutečněné, aniž by na základě objektivních okolností bylo prokázáno, že tato osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu ve vztahu k DPH, ke kterému došlo v dodavatelském řetězci na vstupu nebo výstupu, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu.“ V rozsudku ze dne 22. 10. 2015 ve věci C-277/14, PPUH Stehcomp, potom Soudní dvůr shledal, že „[u]stanovení šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, ve znění směrnice Rady 2002/38/ES ze dne 20. května 2002, musí být vykládána v tom smyslu, že brání takové vnitrostátní úpravě, jako je úprava dotčená v původním řízení, která osobě povinné k dani odepírá nárok na odpočet DPH splatné nebo zaplacené za zboží, které jí bylo dodáno, z důvodu, že faktura byla vystavena subjektem, jenž musí být s ohledem na kritéria stanovená touto právní úpravou považován za neexistující subjekt a je nemožné určit skutečnou totožnost dodavatele zboží, s výjimkou případu, kdy bylo s ohledem na objektivní skutečnosti a aniž bylo po osobě povinné k dani požadováno provést ověření, která jí nepřísluší, prokázáno, že tato osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že uvedené plnění bylo součástí podvodu ohledně daně z přidané hodnoty, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu.“ Z výše uvedeného plyne, že i v případě, kdy není možné určit subjekt, který daňovému subjektu zdanitelné plnění skutečně poskytl, není možné daňovému subjektu odepřít nárok na odpočet DPH, pokud není zároveň prokázáno, že předmětné plnění bylo součástí podvodu na dani, o kterém osoba uplatňující nárok na odpočet daně věděla, nebo musela vědět.“*
99. Soud se s názorem žalovaného o tom, že výše uvedené závěry z rozsudku kasačního soudu ze dne 2. 8. 2017, č.j. 4 Afs 58/2017-78, na žalobkyninu věc nedopadají, ztotožnil. Ve věci souzené krajským soudem nebyl nárok na odpočet DPH přiznán z důvodu neprokázání faktického přijetí zdanitelných plnění v jejich deklarovaném rozsahu a hodnotě, nikoliv z důvodu, že by takové přijetí zdanitelného plnění prokázáno bylo a sporné by bylo to, kdo

byl jeho dodavatelem. Podstatné bylo a je, zda bylo plnění fakticky uskutečněno, o čemž však správce daně i žalovaný měli pochybnosti. Ostatně, to jako podstatnou okolnost nezpochybnil ani čtvrtý senát kasačního soudu.

100. Žalobkyně rovněž brojila proti závěrům správce daně a žalovaného, které vyvodili ze skutkových zjištění.
101. Soud připomíná, že dne 21. 8. 2015 správce daně zaevidoval daňové přiznání žalobkyně k DPH za zdaňovací období červenec roku 2015, v němž vykázala nadměrný odpočet ve výši 895 639 Kč. Žalobkyně k tomu připojila i průvodní dopis, v němž vysvětlila důvody vykázání nadměrného odpočtu DPH. Dne 18. 9. 2015 správce daně vyzval žalobkyni k odstranění pochybností týkajících se údajů uvedených v předmětném daňovém přiznání. Tuto výzvu (č.j. 1577546/15/2301-51521-402857) zdůvodnil tak, že z dat obdržených orgánem Celní správy ČR vyplynulo, že žalobkyně v předmětném zdaňovacím období nevyvezla žádné zboží z území Společenství, ačkoliv v daňovém přiznání vykázala hodnotu vývozu zboží ve výši 43 385 Kč, a dále tím, že v předmětném zdaňovacím období došlo na straně žalobkyně k propadu daňové povinnosti vlivem významného navýšení zdanitelných plnění. Proto měl správce daně pochybnosti, zda byl vykazovaný nárok na odpočet daně ze zdanitelných plnění uplatněn v souladu s § 72 a § 73 zákona o DPH, zejména pokud jde o jejich faktické přijetí a použití k ekonomické činnosti ze strany žalobkyně, zda byla v daňovém přiznání uvedena veškerá uskutečněná plnění, a zda byly splněny podmínky pro osvobození od daně při vývozu zboží v souladu s § 66 zákona o DPH. Vzhledem k těmto pochybnostem tak žalobkyni stále tížilo důkazní břemeno ohledně prokázání skutečností uvedených v daňovém přiznání. Soud se neztotožnil s názorem žalobkyně, že by tato výzva ze strany správce daně byla neurčitá a nekonkrétní, ostatně ani žalobkyně toto své tvrzení nijak nerozvedla.
102. Žalobkyně reagovala na uvedenou výzvu předložením několika důkazních prostředků. Nadměrný odpočet DPH vysvětlila nákupem tří nových investic od plátců DPH. Dne 20. 10. 2015 provedl správce daně místní šetření v sídle společnosti Veřejná informační služba, spol. s r. o., která žalobkyni zpracovávala účetnictví. Následně, dne 18. 11. 2015, správce daně vyzval žalobkyni výzvou dle § 92 odst. 4 daňového řádu k prokázání nároku na odpočet DPH u specifikovaných zdanitelných plnění přijatých od společnosti Balsen, s.r.o. Tuto výzvu (č.j. 1779569/15/2301-61564-404727) zdůvodnil pochybnostmi založenými na nedostatečné reakci společnosti Balsen, s.r.o. na výzvu, kterou byla tato společnost dne 23. 10. 2015 správcem daně vyzvána k předložení tam uvedených listin, které byly nezbytné pro daňové řízení vedené se žalobkyní. Společnost Balsen, s.r.o. na výzvu správce daně reagovala opožděně a nepředložila v plném rozsahu ty dokumenty, k jejichž předložení byla vyzvána.
103. Vzhledem k tomu, že pochybnosti správce daně o správnosti skutečností uvedených žalobkyní v daňovém přiznání nebyly reakcemi na předmětné výzvy rozptýleny a rozsah dokazování a jeho časová náročnost přesahovaly rámec postupu k odstranění pochybností, přistoupil správce daně dne 17. 12. 2015 k zahájení daňové kontroly.
104. Pro úplnost soud uvádí z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2019, č.j. 3 Afs 365/2017-41, ohledně rozložení důkazního břemene v daňovém řízení následující: *„Jak plyne z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu, daňové řízení obecně spočívá na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, a dále má povinnost toto své tvrzení doložit, tedy nese také břemeno důkazní. Daňový subjekt přitom nese důkazní břemeno ke všem skutečnostem, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení*

(řádém či dodatečném) a v dalších podáních (§ 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu), případně i ty skutečnosti, k jejichž průkazu byl správce daně v průběhu daňového řízení oprávněně vyzván (§ 92 odst. 4 daňového řádu). Daňový subjekt tuto důkazní povinnost ve vztahu k tvrzením, k nimž je povinen, splní, prokáže-li tato tvrzení svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2012, č.j. 8 AfS 14/2012-61). Pokud však správce daně prokáže [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu], že ve vztahu k těmto tvrzením jsou poskytnuté evidence daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné tak, že uvede konkrétní skutečnosti, z nichž tyto pochyby vyvěrají (aniž je povinen prokázat, že údaje o určitém případě jsou zaznamenány v rozporu se skutečností), důkazní břemeno ohledně pravdivosti daňových tvrzení a průkaznosti, věrohodnosti a správnosti účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu přechází zpět na daňový subjekt. Ten je potom povinen svá daňová tvrzení doložit a prokázat, zpravidla jinými důkazními prostředky, než vlastním účetnictvím, soulad jím vedených evidencí se skutečností. Daňový subjekt tedy musí doložit, že přes vzniklé pochyby správce daně je jeho hospodaření průkazné (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2010, č.j. 1 AfS 39/2010-124, a ze dne 30. 1. 2008, č.j. 2 AfS 24/2007-119), jinými slovy, že údaje uvedené na jím předložených dokladech odpovídají zjištěnému skutkovému stavu (viz např. rozsudek ze dne 29. 10. 2015, č.j. 5 AfS 34/2015-29).“.

105. Žalobkyně namítala několik pochybení správce daně v průběhu daňové kontroly. Nejprve brojila proti komparaci novinového článku s obsahem svědecké či účastnické výpovědi, přičemž ji označila za zcela absurdní a nepřipadnou. Soud této námitce nepřisvědčil.
106. Podle § 93 odst. 1 daňového řádu platí: „Jako důkazních prostředků lze užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení. Jde zejména o tvrzení daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci.“ Soud je toho názoru, že do množiny prostředků odůvodňujících existenci důvodných a vážných pochybností daňových orgánů co do správnosti údajů uvedených v daňovém přiznání může sloužit i novinový článek zachycující tvrzení jednatele žalobkyně a jejího zaměstnance. Z žádného ustanovení daňového řádu ani z judikatury Nejvyššího správního soudu neplyne, že by takový článek nemohl být důkazním prostředkem. Nadto, je třeba zdůraznit, že závěry správce daně a žalovaného o neunesení důkazního břemene žalobkyní nebyly založeny pouze na obsahu předmětného článku, ale především na dalších skutečnostech (svědeckých výpovědích, listinných důkazech atd.).
107. A totéž platí i o žalobkyní namítaném neuvedení společnosti Balsen, s.r.o. v seznamu schválených subdodavatelů společnosti ZODIAC GALLEYS EUROPE, s.r.o. Jistě lze s žalobkyní souhlasit v tom, že její postup spočívající ve využívání neschváleného subdodavatele je věcí její potenciální smluvní odpovědnosti vůči společnosti ZODIAC GALLEYS EUROPE, s.r.o. Nicméně takový postup může vést i k důvodným pochybnostem správce daně o uskutečnění zdanitelného plnění ze strany takového subjektu vůči žalobkyni, pokud je doprovázen dalšími skutkovými okolnostmi, jako je tomu v tomto případě.
108. Pokud žalobkyně uvedla, že důvodem pro uvedení jakéhosi „zjednodušeného“ předmětu plnění „finální kontrola a úprava dílu z dodaného materiálu“ je obrovské množství objednávek, které mezi společnostmi Balsen s.r.o. a žalobkyní probíhaly, soud k tomu konstatuje, že i toto je samozřejmě na rozhodnutí žalobkyně. Avšak, z již výše citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 7. 2018, č.j. 7 AfS 238/2017-25, vyplývá, že

„jestliže je rozsah zdanitelného plnění uveden na daňovém dokladu natolik obecným způsobem, že není seznatelné, v jakém rozsahu bylo plnění poskytnuto, má plátce daně povinnost prokázat, v jakém rozsahu bylo plnění uskutečněno“, tudíž žalobkyni oprávněně tížilo důkazní břemeno co do prokázání uskutečnění zdanitelného plnění v deklarovaném rozsahu a hodnotě ze strany společnosti Balsen, s.r.o. V tomto bodu se soud zcela shodl s tvrzením žalovaného obsaženým v jeho vyjádření k žalobě, kde odvolací správní orgán uvedl mj. toto: „K námitce žalobce, že skutečnost, že společnost Balsen nebyla schváleným dodavatelem, neprokazuje, že by nějaké plnění nemohlo probíhat, žalovaný uvádí, že toto ani netvrdil. Tato skutečnost byla pouze dalším zdrojem pochybností správce daně, když navíc ani žalobce na přímý dotaz správce daně nikterak nevysvětlil, proč probíhala spolupráce právě se subjektem, který nebyl schválen konečným odběratelem (viz bod [30] napadeného rozhodnutí). K námitce žalobce, že požadavek žalovaného na „dokonalost“ daňových dokladů jde nad rámec obvyklých zvyklostí a obchodních standardů, žalovaný odkazuje na bod [31] napadeného rozhodnutí, kde již uvedl, že v důsledku toho, že na žalobcem předložených dokladech nebyl uveden skutečný předmět a rozsah plnění, nelze hovořit o formálně správných dokladech (viz ust. § 28 odst. 2 písm. f) ZDPH), tudíž nelze hovořit o požadavku žalovaného, ale o požadavku, který vyplývá přímo ze zákona. Zároveň považuje žalovaný za irrelevantní tvrzení žalobce, že nebylo možné uvést kompletní výčet jednotlivých úkonů z důvodu jejich velmi vysokého počtu, jelikož nárok na odpočet lze přiznat pouze v případě splnění hmotněprávních i formálněprávních podmínek, přičemž právě formálněprávní podmínky žalobce nesplnil v důsledku toho, že na daňových dokladech nebyl uveden skutečný předmět a rozsah poskytnutého plnění.“.

109. Byť soud souhlasí s žalobkyní v tom, že jí nelze klást k tíži to, jakým způsobem společnost Balsen, s.r.o. vystavovala faktury, jaké na ně uvedla datum uskutečnění zdanitelného plnění či s jakým datem byly vystaveny dodací listy, musí i tu konstatovat, že i takové skutečnosti mohou ovlivnit pochybnosti správce daně o reálně uskutečněném zdanitelném plnění. Veškeré podklady pro vydání rozhodnutí je totiž nutno hodnotit v jejich celkovém souhrnu (k tomu srov. § 8 odst. 1 daňového řádu).
110. Žalobkyně dále namítala, že pokud by neposkytovala dodávky společnosti ZODIAC GALLEYS EUROPE, s.r.o., k čemuž musela využít subdodavatele v podobě společnosti Balsen, s.r.o., nedostala by za ně zaplacení a nemohla by zaplatit svému subdodavateli.
111. Soud k tomu konstatuje, že ani platební transakce nejsou samy o sobě schopny prokázat reálnost poskytnutí zdanitelného plnění. Jak totiž uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 26. 9. 2012, č.j. 8 Afs 14/2012-61: „Výpis z bankovního účtu sice dosvědčuje, že došlo k určité platební transakci, nelze z něj však dovozovat, že společnost poskytla stěžovateli určité plnění, ani to, že byl tento výdaj vynaložen v souvislosti s dosažením, zajištěním a udržetím zdanitelných příjmů.“ Tento závěr lze analogicky aplikovat na nynější situaci, tudíž platební transakce nelze považovat za důkaz prokazující fakticitu poskytnutí zdanitelného plnění.
112. Stran namítaného hodnocení svědeckých výpovědí ze strany správce daně a žalovaného soud uvádí, že mezi výpověďmi navzájem a i v rámci více výpovědí jednoho subjektu (patrně především na výpovědi svědka H.) existují rozpory, které správce daně i žalovaného oprávněně vedly k důvodným a vážným pochybnostem ohledně reálného uskutečnění zdanitelného plnění v deklarovaném rozsahu a hodnotě. Žalobkyně učinila několik dílčích námitek proti hodnocení obsahu svědeckých výpovědí ze strany správce daně i žalovaného. Soud je však toho názoru, že žalobkyně vystavěla svoji argumentaci o unesení důkazního břemene na z kontextu vytržených a izolovaných tvrzeních prezentovaných jednotlivými svědky. Soud posoudil předmětné protokoly o výsledcích svědků v jejich celém obsahovém

kontextu i v kontextu s ostatními důkazními prostředky a dospěl k závěru o oprávněnosti pochybností správce daně.

113. Soud se neztotožnil s žalobkyní v názoru, že postup správce daně při hodnocení svědeckých výpovědí byl svévolný. Správce daně i žalovaný nezaložili své závěry o neunesení důkazního břemene žalobkyní toliko na obsahu svědeckých výpovědí, ale i na předložených listinných důkazech. Z recentního rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2020, č.j. 9 Afs 171/2020-35, plyne opět konstantně prezentovaný závěr: *„Prokazování uskutečnění daňově uznatelného výdaje je tedy primárně záležitostí dokladovou. Daňový subjekt unese své důkazní břemeno, předloží-li správci daně doklady splňující požadavky stanovené zákonem a dále pokud údaje na dokladech uvedené odpovídají zjištěnému skutkovému stavu. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech prezentováno. Důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno tak, jak je plátcem deklarováno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu (...).“* Je tedy třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním (srov. též rozsudek NSS ze dne 26. 1. 2011, č.j. 5 Afs 24/2010-117). Žalobkyně v souzené věci nepředložila formálně správné doklady, což správce daně konstatoval na str. 6 zprávy o daňové kontrole. Navíc, její účetnictví jakožto soubor listinných podkladů tvořící obraz o činnosti žalobkyně, bylo dle znaleckého posudku zpracovaného Ing. B. považováno za nesprávné, neúplné a neprůkazné (viz str. 25 zprávy o daňové kontrole). Zde je třeba upozornit, že tvrzení žalobkyně stran znaleckého posudku uvedené v bodu [70] žaloby se nezakládá na pravdě, neboť žalovaný se v bodu [92] napadeného rozhodnutí vypořádal s tím, proč mohl předmětný znalecký posudek použít jako důkaz v předmětném daňovém řízení.
114. Žalobkyně tedy neunesla své primární důkazní břemeno, když nepředložila náležité doklady. Dále však byla oprávněna a pro přiznání nároku na odpočet DPH i povinna uvádět další skutečnosti a ty prokazovat jinými důkazními prostředky [k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 7. 2020, č.j. 1 Afs 113/2020-43: *„Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. rozsudky č.j. 1 Afs 39/2010-124, či č.j. 2 Afs 24/2007-119).“*] Žalobkyně navrhla další důkazní prostředky (další listinné důkazy, svědecké výpovědi). Ani ty však nedokázaly odstranit pochybnosti správce daně, naopak je prohlubovaly [pro ilustraci - jednotlivé svědecké výpovědi se rozcházely i v těch nejzákladnějších oblastech (zejm. použitý materiál na výrobu plnění, které měla společnost Balsen, s.r.o. poskytnout žalobkyni, kde z počtu dílu přesahujícího 17 000 ks mělo být pouze 12 ks vyrobeno z materiálu odlišného od materiálu ZYTEL, avšak svědci vypovídali o i použití jiných druhů materiálu, a to v poměrně významném množství – např. svědek Eminger uvedl, že více než 80 % výrobků poskytnutých žalobkyni společností Balsen, s.r.o. bylo vyrobeno z hliníku)]. Ani další důkazní prostředky tedy nerozptýlily pochybnosti správce daně o faktickém uskutečnění zdanitelného plnění v rozsahu deklarovaném předloženými listinnými důkazy. Závěr správce daně o neunesení důkazního břemene žalobkyní tak lze označit za správný a přezkoumatelně odůvodněný.

115. Shrnutí, žalovaný se v řízení dopustil procesních pochybení způsobem výše uvedeným, která mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Soud proto zrušil rozsudkem (bez jednání) rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 15. 10. 2018, č.j. 45771/18/5300-22441-701848, podle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). Právním názorem, který vyslovil soud ve zrušujícím rozsudku, je v dalším řízení správní orgán vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.). Žalovaný bude v novém řízení povinen postupovat tak, aby žalobkyni seznámil s hodnocením důkazů ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu dříve, než tomu učinil v tomto případě, tedy až v napadeném rozhodnutí.
116. Soud pro úplnost uvádí, že na zkráceném vyhotovení rozsudku ve věci sp. zn. 30Af 69/2018 byla jako adresa sídla zástupce žalobkyně uvedena předchozí adresa Jenštejská 1766/2, 120 00 Praha 2. V úplném znění rozsudku je pak uvedena aktuální adresa sídla zástupce, tedy Plaská 614/10, 150 00 Praha 5.

[V] Náklady řízení

117. Žalobkyně, která měl ve věci plný úspěch, má podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. proti žalovanému správnímu orgánu, který ve věci úspěch neměl, právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem ve výši 11 228 Kč, skládající se ze zaplaceného soudní poplatku za žalobu ve výši 3 000 Kč, dále z odměny advokáta za dva úkony právní služby v plné výši, tj. po 3 100 Kč/úkon, a z náhrady hotových výdajů za dva úkony právní služby po 300 Kč/úkon podle § 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), d) a § 13 odst. 1 a 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve znění pozdějších předpisů (dále též „advokátní tarif“). Za úkony právní služby oceněné plnou výší se považují převzetí a příprava zastoupení a podání žaloby.
118. Odměna advokáta a náhrada advokáta byly navýšeny o částku 1 428 Kč odpovídající dani, kterou je advokát povinen z odměny a z náhrad odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (§ 57 odst. 2 s. ř. s.).
119. Ke splnění povinnosti nahradit náklady řízení bylo žalovanému určeno platební místo podle § 149 odst. 1 o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s. a stanovena pariční lhůta podle § 160 odst. 1 část věty za středníkem o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s. (s přihlédnutím k možnostem žalovaného tuto platbu realizovat).

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost. Kasační stížnost musí být podána do dvou týdnů po doručení rozsudku. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.

Plzeň 16. 12. 2020

Mgr. Jaroslav Škopek v.r.
předseda senátu

