



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudců Mgr. Karla Černína, Ph.D., a JUDr. Ing. Venduly Sochorové ve věci

žalobce: **IMAO electric CZ, s. r. o.**, IČ: 283 05 159
sídlem Pekařská 1640, Kunovice
zastoupený advokátem Mgr. Markem Zvěřinou
sídlem U Hranic 1384/9, Praha

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 12. 2019, čj. X

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Finanční úřad pro kraj Vysočina (dále jen „finanční úřad“) rozhodnutím ze dne 29. 1. 2013, čj. X doměřil žalobci daň z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2008 ve výši 1 117 878 Kč a penále ve výši 223 575 Kč (dále „dodatečný platební výměr“). Důvodem pro doměření DPH bylo neuznání nároku na odpočet daně na vstupu, jelikož

finančnímu úřadu vznikly pochybnosti o přijetí deklarovaného plnění – kabely různého druhu v celkové ceně 7 072 170 Kč vč. DPH od dodavatele Hot light rays s. r. o., se sídlem Sokolská třída 1263/24, Ostrava (dále jen „Hot light rays“).

2. Odvolání žalobce proti citovanému rozhodnutí zamítl žalovaný rozhodnutím označeným v záhlaví (dále též „odvolací rozhodnutí“ nebo „napadené rozhodnutí“). Proti němu brojí žalobce u Krajského soudu v Brně žalobou podanou dne 17. 2. 2020.

II. Argumentace žalobce

3. Žalobce navrhuje napadené rozhodnutí zrušit, neboť je nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost a neřídí se právním názorem Nejvyššího správního soudu, vyjádřeným v rozsudku ze dne 19. 12. 2018, čj. 1 Afs 258/2018 - 32. Zejména žalobce poukazoval na body 38, 42, 44 a 49 napadeného rozhodnutí. Tyto body si odporují, jelikož není jasné, co vlastně žalovaný zpochybňoval – zda skutečné uskutečnění plnění, nebo uskutečnění jiným způsobem. Nejvyšší správní soud přitom žalovanému uložil tyto okolnosti vyjasnit, se svými závěry seznámit žalobce a dát mu možnost se k tomu vyjádřit.
4. Dále žalovaný neúplně zjistil skutkový stav věci, jelikož bez řádného důvodu neprovedl žalobcem navržené důkazy. Ten žádal o výpovědi svědků R. S. a P. J. ze společnosti ROSS Holding a. s. Oba navržené svědkové byli obeznámeni s průběhem celé dodávky kabeláže a byli schopni popsat její detaily. Také se žalovaný vůbec nevyjádřil k tomu, proč neprovedl výslech E. M., likvidátorky společnost Hot light rays, který žalobce taktéž navrhoval. Jmenovaná měla přímý přístup k materiálům této společnosti a mohla případně daný obchodní případ popsat z pohledu likvidované společnosti. Také mohla mít doklady k předmětnému obchodu a doložit je finančnímu úřadu. Žalovaný neúplně zjistil skutkový stav a bezdůvodně odmítá provést důkazy navržené žalobcem. Žalovaný postupuje v rozporu se základními zásadami správy daní, zejména zásadou legality a zásadou rovného procesního postavení. O tom svědčí také neustálé rušení rozhodnutí žalovaného soudy.
5. Žalobce splnil všechny podmínky pro vznik nároku na odpočet daně z přidané hodnoty ve smyslu § 72 a násl. zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty. Kabeláž nakoupil od společnosti Hot light rays a dodal přímo společnosti ROSS Holding a. s., aniž by došlo k fyzickému přijetí této kabeláže na sklad žalobce. Takový způsob uskutečnění plnění je v souladu s právními předpisy. Nelze klást k tíži žalobce, jak se zakoupenou kabeláží dále naložila společnost ROSS Holding a. s. Další použití kabeláže nemohl žalobce nijak ovlivnit. Žalovaný měl nejprve jasným a srozumitelným způsobem formulovat své pochybnosti týkající se dotčeného plnění a dát žalobci prostor se k nim vyjádřit a případně provést navržené důkazy.

III. Argumentace žalovaného

6. Žalovaný navrhuje podanou žalobu zamítnout, odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí a argumentuje podrobně ke každému žalobnímu bodu. Na svém procesním stanovisku setrval po celou dobu řízení před soudem.

IV. Posouzení věci krajským soudem

7. Soud rozhodl ve věci samé bez jednání za podmínek § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), neboť žádná ze stran jednání nepožadovala. Žalobce

sice navrhoval v žalobě určité důkazy nad rámec obsahu správního spisu, jejich provedení však soud neshledal potřebným pro nadbytečnost, jak soud dále odůvodní. Návrh na provedení důkazů před správním soudem podle § 71 odst. 1 písm. e) s. ř. s. nelze sám o sobě považovat za nesouhlas s rozhodnutím bez jednání ve smyslu § 51 odst. 1 s. ř. s. (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 2. 2016, čj. 7 As 93/2014-48, č. 3380/2016 Sb. NSS). Výzvu soudu ze dne 30. 7. 2020, aby se vyjádřil k možnosti rozhodnout věc bez jednání, ponechal žalobce bez reakce.

8. **Žaloba není důvodná.**

Dosavadní řízení

9. Soud nejprve nastíní procesní stránku věci. V návaznosti na zjištění Finančního úřadu Ostrava I z vyhledávací činnosti u společnosti Hot light rays a svou vlastní vyhledávací činnost finanční úřad zahájil u žalobce dne 24. 10. 2011 daňovou kontrolu na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2008 a 3. čtvrtletí roku 2009 v rozsahu kontroly správnosti uplatněné daně na vstupu. Během uvedené daňové kontroly vyvstaly u finančního úřadu pochybnosti o faktickém uskutečnění zdanitelného plnění spočívajícího v nákupu kabelů od společnosti Hot light rays, na základě kterého si žalobce ve zdaňovacím období 4. čtvrtletí 2008 nárokoval odpočet daně na vstupu ve výši 1 117 878 Kč. V důsledku toho finanční úřad vyzval žalobce, aby prokázal faktické uskutečnění zdanitelných plnění dle předložených dokladů, neboť zpochybněním těchto dokladů došlo k přesunu důkazní břemene zpět na žalobce. Ani po učiněných výzvách žalobce pořízení předmětného plnění podle finančního úřadu neprokázal a ten tak neuznal jeho nárok na odpočet DPH. Na základě výsledku daňové kontroly, která byla se žalobcem projednána 28. 1. 2013, vydal finanční úřad již shora uvedený dodatečný platební výměr.
10. Proti dodatečnému platebnímu výměru podal žalobce odvolání, které opřel o argument, podle něhož všechny tvrzené skutečnosti prokázal obsahem svých evidencí, přičemž mu nelze dávat k tíži nekontaktnost dodavatele. Žalovaný následně ve světle judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr“) zaujal jiný právní názor než finanční úřad. Dle žalovaného nebylo možné považovat nekontaktnost dodavatelů za relevantní důvod pro přenesení důkazního břemene na daňový subjekt. Podle žalovaného může k přenesení důkazního břemene dojít pouze za existence objektivních okolností případu, které je finanční úřad povinen definovat, a které prokazují, že daňový subjekt věděl nebo mohl vědět, že se účastní podvodu na DPH. Objektivní skutečnosti o tom, že žalobce mohl a měl vědět, že je součástí podvodu na DPH, žalovaný v daném případě skutečně dovodil. Následně proto žalobce seznámil s existencí takovýchto objektivních skutečností a vyzval jej k vyjádření. Ani po vyjádření žalobce svůj názor nezměnil a podané odvolání proto rozhodnutím ze dne 29. 5. 2014, č. j. X zamítl.
11. Žalobce proti tomuto rozhodnutí brojil správní žalobou, které zdejší soud rozsudkem ze dne 9. 6. 2016, č. j. X, vyhověl, rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 5. 2014, č. j. X, zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Zdejší soud žalovanému vytkl, že dovodil účast žalobce na daňovém podvodu, aniž by jednoznačným způsobem posoudil závěry finančního úřadu ohledně toho, že žalobce neprokázal faktické uskutečnění zpochybněného zdanitelného plnění a aniž by blíže zkoumal, v čem přesně měl daňový podvod v nyní posuzované věci vlastně spočívat. Žalovaný nijak nepřiblížil podstatu tohoto podvodu ani nekonkretizoval, jak mělo dojít ke vzniku daňového úniku. Pro další

řízení soud žalovaného zavázal, aby učinil jednoznačnou úvahu, zda žalobce plnění spočívajícího v dodávce kabelů společností Hot light rays prokázal, či nikoli a aby v této souvislosti opětovně posoudil otázku provedení navržených svědeckých výpovědí (zástupců společnosti ROSS Holding). Teprve tehdy, jestli žalovaný konstatuje prokázání předmětného zdanitelného plnění, bude namíste, aby případně zkoumal, zda toto plnění nebylo součástí transakcí zasažených daňovým podvodem, o kterém mohl žalobce vědět. Kasační stížnost proti výše označenému rozsudku krajského soudu Nejvyšší správní soud zamítl rozsudkem ze dne 5. 10. 2016, č. j. X, přičemž závěry zdejšího soudu zcela potvrdil.

12. Žalovaný následně pokračoval v řízení a oproti svému předchozímu rozhodnutí se ztotožnil se závěry finančního úřadu. Odvolání žalobce zamítl rozhodnutím ze dne 28. 6. 2017, čj. X a současně prvostupňové rozhodnutí potvrdil s tím, že žalobce neprokázal rozhodné skutečnosti týkající se pořízení předmětných kabelů, zejména existenci předmětu plnění. Podle žalovaného se jedná o situaci, kdy se plnění vůbec neuskutečnilo, resp. je prokázáno, že se neuskutečnilo tak, jak je uvedeno na daňovém dokladu. Proti tomuto rozhodnutí žalobce opět podal žalobu, kterou zdejší soud rozsudkem ze dne 27. 6. 2018, čj. X zamítl. Klíčovou otázkou bylo, zda se žalovaný řídil závazným právním názorem krajského soudu a Nejvyššího správního soudu, přičemž zdejší soud dospěl k závěru, že ano. Žalovaný opustil svůj předchozí právní názor, že transakce byla zasažena daňovým podvodem, a uzavřel, že žalobce neprokázal splnění hmotněprávních podmínek uvedených v § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty (tj. přijetí zdanitelného plnění a jeho použití v rámci ekonomických činností plátce). Dále krajský soud konstatoval, že žalovaný zpochybnil faktické přijetí zdanitelného plnění v tom smyslu, že se neuskutečnilo způsobem uvedeným na daňovém dokladu.
13. Proti posledně citovanému rozsudku podal žalobce kasační stížnost, které Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 19. 12. 2018, čj. X vyhověl, zrušil rozsudek Krajského soudu v Brně čj. X a rozhodnutí žalovaného. V odůvodnění Nejvyšší správní soud uvedl, že rozhodnutí žalovaného i nadále obsahuje natolik rozporné závěry, že je nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost. Uvedl, že bude na žalovaném, aby jednoznačně vyjasnil, na kterém ze svých závěrů obsažených v rozhodnutí o odvolání trvá – zda nebylo prokázáno uskutečnění plnění jako takového (faktické přijetí plnění), či plnění bylo uskutečněno, ale jiným než deklarovaným způsobem.
14. V návaznosti na zrušující rozsudek Nejvyššího správního soudu žalovaný vydává nyní řešení, v pořadí již třetí, rozhodnutí o odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru.

Skutková zjištění

15. Soud stručně nastíní skutkový stav, jak vyplynul z napadeného rozhodnutí a ze správního spisu (v němž soud ověřoval skutečnosti, které byly podle žalobce sporné) a to jen v rozsahu potřebném pro následné právní posouzení věci.
16. Z informací zaevidovaných pod č. j. 8400/10 ze dne 10. 2. 2010 byl finanční úřad informován o poznatcích Finančního úřadu Ostrava I, který v rámci vyhledávací činnosti u společnosti Hot light rays zjistil, že této společnosti byly žalobcem zaslány platby na bankovní účet, které byly obratem v hotovosti vybrány. Uvedený subjekt byl zcela nekontaktní a nespolupracující. V podaných daňových přiznáních za období 2. čtvrtletí 2008 až duben 2009 byla vždy uskutečněná zdanitelná plnění nepatrně vyšší než zdanitelná plnění přijatá a výsledná daňová povinnost byla minimální. Podle uvedeného finančního

úřadu šlo v případě společnosti Hot light rays o subjekt zapojený do řetězce firem, jenž slouží ke snížení daňové povinnosti.

17. Finanční úřad následně v rámci vlastní vyhledávací činnosti vyslechl jednatele žalobce Ing. O., který rovněž předložil s případem související faktury a objednávky, zejména pak fakturu č. 2008016 vystavenou společností Hot light rays dne 31. 10. 2008 (s tímtež dnem uskutečnění zdanitelného plnění), znějící na částku 7 001 448,30 Kč vč. DPH. Dodávané zboží bylo konkretizováno odkazem na (také předložený) dodací list. Dále šlo o fakturu č. 280100001 vystavenou žalobcem, kde je jako odběratel uvedena společnost ROSS Holding. Tato faktura s datem vystavení (a uskutečnění zdanitelného plnění) dne 31. 10. 2008 obsahuje výčet dodávaných kabelů různého druhu v celkové ceně 7 072 170 Kč vč. DPH. Předložena byla i objednávka ze dne 17. 10. 2008, podle které společnost ROSS Holding objednávala kabely od společnosti IMAO Electric s.r.o. (nesprávně uvedeno sídlo v obci Ďurďová, Slovenská republika); číslo této objednávky (OV911096) pak odpovídá číslu objednávky na faktuře č. 280100001. K popsáním transakcím předložil žalobce také výpisy z účtu.
18. Ing. O. pak do protokolu ze dne 29. 9. 2010, č. j. X k dodávce kabelů od společnosti Hot light rays uvedl, že s touto společností (jejím zástupcem) se osobně seznámil na výběrovém řízení u společnosti ROSS Holding na dodávky na stavbu objektu „*Filadelfia nebo Filharmonie*“ v Praze, kde s touto společností žalobce postoupil do užšího kola. Se zástupcem této společnosti se dohodli, že kabely pro ROSS Holding nakoupí žalobce od nich, přidá si k ceně cca 1,5 % a „*všichni budeme spokojeni*“. Podmínkou bylo, že žalobce zboží uhradí až poté, co mu bude připsána na účet platba od ROSS Holdingu a že dopravu na svůj účet zajistí společnost Hot light rays. Kdo jednal za tuto společnost si Ing. O. již nepamatoval, byl to ale muž. Uvedl také, že tehdejší jednatelku Hot light rays paní H. nezná. S uvedenou společností žádný další obchod žalobce neuskutečnil. Dále vypověděl, že dodávané kabely neviděl a původ zboží nezná.
19. Prostřednictvím dožádání se finanční úřad dále obrátil na odběratele žalobce, společnost ROSS Holding s dotazy kdy, kde a od koho předmětné kabely převzala. K dále rozvedeným dotazům učiněným v rámci místního šetření u této společnosti, se ROSS Holding ústy předsedy představenstva R. S. vyjádřila v přípise ze dne 18. 10. 2010, kdy uvedla, že zboží bylo dopravováno na stavby City Park Jihlava a BB Centrum Filadelfie Praha. Zboží mělo být dodáno přímo na místo stavby, kde jej převzal subdodavatel či montážní četa, přičemž společnost nezná dopravce. Pokud jde o společnost Hot light rays, tato se závěrečného kola výběrového řízení neúčastnila a společnosti ROSS Holding není známa. Společnost ROSS Holding připojila i soupisy materiálu na obě uvedené stavby.
20. Finanční úřad zahájil dne 24. 10. 2011 daňovou kontrolu za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2008 a 3. čtvrtletí 2009 (kdy byl prověřován i nákup kabelů od společnosti Corrina group s.r.o.) v rozsahu správnosti uplatnění daně na vstupu. V rámci této kontroly si vyžádal také informace od stavebního úřadu Magistrátu města Jihlavy, týkající se stavby City Park Jihlava, neboť na tuto stavbu měly být dle zaúčtování společnosti ROSS Holding kabely spotřebovány. Z nich vyplynulo, že povolení k předčasnému užívání stavby (trafostanice TS 1, TS 2 a vedení VN) bylo vydáno dne 9. 6. 2008, dne 30. 9. 2008 bylo provedeno místní šetření na základě žádosti investora o povolení zkušebního provozu a dne 20. 10. 2008 bylo toto povolení vydáno. Finanční úřad dovodil, že silnoproudá elektroinstalace tak musela být zabudována před 9. 6. 2008, slaboproudá pak do konce září 2008, protože ke zkušebnímu provozu už musely být vyhotoveny revize elektrických zařízení.

Podle finančního úřadu tak bylo zřejmé, že žalobce, který byl do obchodního rejstříku zapsán dne 14. 10. 2008, nemohl dodávku kabelů realizovat. V té době totiž již byly všechny elektroinstalace na předmětné stavbě zhotoveny.

21. V rámci této kontroly jednatel žalobce na ústním jednání dne 21. 6. 2012 uvedl, že zboží (kabely) byly vždy společnosti ROSS Holding dodávány na nějakou stavbu, ne do skladu, přičemž mohlo jít o stavbu v Praze. Žalobce byl následně výzvou ze dne 25. 6. 2012, č. j. X, vyzván, aby sdělil a prokázal místo, kde na něj bylo ze strany Hot light rays převedeno právo nakládat se zbožím jako vlastník a kde toto právo převedl na společnost ROSS Holding, a to z důvodu, že žalobce nepředložil žádné doklady týkající se samotné dispozice se zbožím. K tomu v reakci žalobce uvedl, že dodávka ze dne 31. 10. 2008 byla fakticky dodána po 3. 11. 2008 a dodací list byl datován zpětně ke dni 31. 10. 2008.
22. Z protokolu o místním šetření ze dne 30. 8. 2012, č. j. X týkajícího se spotřeby kabelů na stavbu City park Jihlava pak bylo zjištěno, že kabely dodané žalobcem převyšují plánovanou spotřebu; na to společnost ROSS Holding reagovala tak, že kabely byly spotřebovávány průběžně při provádění elektroinstalací na základě jednotlivých fází stavby.
23. K další výzvě ze dne 13. 9. 2012, č. j. X, v níž finanční úřad uvedl, že dodávka zboží byla společností ROSS Holding zaúčtována na stavbu City park Jihlava a v níž předestřel zjištění ohledně této stavby, žalobce toliko zopakoval, že doprava zboží byla realizována přímo na stavbu, vše řádně zaúčtovali, dodávka též byla řádně zaplacená a byl vystaven dodací list. Pokud jde o zjištěné pochybnosti, to jsou otázky pro ROSS Holding.
24. V reakci na následné seznámení s kontrolními zjištěními žalobce dále v podání ze dne 9. 1. 2013 požadoval, aby byla finančním úřadem zohledněna i daň na výstupu. Zdůraznil také, že zboží pouze dodávali, nemontovali je, rozpory týkající se kolaudace stavby City park jim proto nelze dávat k tíži.
25. Finanční úřad ovšem uzavřel, že žalobce neprokázal rozhodné skutečnosti, zejména místo a existenci předmětu plnění – neprokázal tedy přijetí zdanitelného plnění spočívajícího v nákupu kabelů od společnosti Hot light rays, a tudíž odpočet ve výši 1 117 878 Kč uplatnil neoprávněně. Pokud jde o daň na výstupu, finanční úřad upozornil na § 108 odst. 1 písm. m) zákona o DPH, podle něhož by žalobce byl stejně povinen odvést daň na výstupu, neboť ji uvedl na daňovém dokladu.

Nepřezkoumatelnost

26. Nejprve se soud musel zabývat námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí. Její příčinou může být buď nesrozumitelnost, nebo nedostatek důvodů. V obou případech však platí, že je potřeba s tímto institutem zacházet obezřetně a vyhradit jeho užití pouze těm případům, kdy vady odůvodnění reálně brání soudu v tom, aby napadené rozhodnutí přezkoumal (ve vztahu k soudním rozhodnutím srov. k nesrozumitelnosti rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2013, č. 6 Ads 17/2013 - 25, bod [19], k nedostatku důvodů pak usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2017, č. 2 As 196/2016 - 123, č. 3668/2018 Sb. NSS, body [29] - [30]). Zejména je nutno zdůraznit, že správní orgán, stejně jako soud, není povinen vyvracet jednotlivě každou dílčí námitku, pokud své rozhodnutí jako celek logicky a přesvědčivě odůvodní (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 12. února 2009 sp. zn. III. ÚS 989/08, N 26/52 SbNU 247). Žalobce dovozuje nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí z toho, že se

žalovaný neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu a jeho rozhodnutí obsahuje rozporné závěry o tom, co žalobce neprokázal. S tím ale krajský soud nesouhlasí.

27. Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku čj. X zavázal žalovaného k tomu, aby v novém rozhodnutí vyjasnil a srozumitelným způsobem odůvodnil, v jakém smyslu žalobce neunesl své důkazní břemeno. Nelze totiž současně tvrdit, že žalobce neprokázal faktické přijetí zdanitelného plnění a současně neprokázal přijetí plnění v tvrzeném rozsahu či použití přijatého plnění v rámci vlastní ekonomické činnosti.
28. Žalovaný tak učinil, neboť v bodě 39 napadeného rozhodnutí se ztotožnil se závěry finančního úřadu, že žalobce neprokázal faktické uskutečnění zdanitelného plnění. Jinými slovy, vyjádřil pochybnost, zda vůbec k nějakému plnění došlo. Tomuto závěru odpovídá i vypořádání jednotlivých odvolacích námitek žalobce. Tak např. v bodě 40 napadeného rozhodnutí žalovaný konstatuje, že nekontaktnost dodavatele a jiné skutečnosti vedly k pochybnostem finančního úřadu o tom, že plnění bylo uskutečněno. Stejně tak v bodě 43 napadeného rozhodnutí žalovaný uvádí, že žalobce neprokázal splnění hmotněprávních podmínek spočívajících v prokázání, že plnění fakticky přijal. V tom duchu vypořádal žalovaný odvolací námítky i v bodech 45 a 46 napadeného rozhodnutí, kdy odmítal důkazní návrhy žalobce s tím, že nemohou prokázat faktické uskutečnění plnění. Žalovaný tedy potvrdil závěry finančního úřadu o tom, že žalobce neprokázal faktické uskutečnění plnění - k deklarovanému plnění podle něj vůbec nedošlo.
29. Žalobce se však domnívá, že žalovaný tento svůj závěr na několika místech napadeného rozhodnutí „zpochybňuje“, jak mu dříve vyčetl Nejvyšší správní soud. Žalobce rozporuje odkaz žalovaného na str. 6 zprávy o daňové kontrole, kde finanční úřad uvádí, že žalobce neprokázal přijetí plnění deklarovaného v došlé faktuře. Žalobce v replice uvedl, že nesrozumitelnost plyne z následujícího konstatování žalovaného: *„Ve zprávě o daňové kontrole na straně 6 je pak uveden závěr správce daně o neprokázání nároku odvolatele na odpočet DPH z plnění přijatého od společnosti Hot light rays s.r.o.“* Zvolená formulace skutečně může vyvolat jisté nepochopení, ovšem žalovaný chtěl pravděpodobně slovy „plnění přijatého od společnosti Hot light rays“ specifikovat, o jaké plnění se má jednat podle žalobcem deklarovaného stavu. Jinými slovy, že žalobce neprokázal nárok na odpočet DPH z plnění, které dle svých slov přijal od společnosti Hot light rays. Jedno nepřesné vyjádření v žádném případě nemůže zpochybnit jinak konzistentní názor žalovaného.
30. Stejně tak není důvodná námitka žalobce, že žalovaný v bodech 44 a 49 napadeného rozhodnutí činí rozporné závěry a není jasné, co žalobci klade k tíži. Žalovaný v bodě 44 napadeného rozhodnutí pouze v reakci na odvolací námitku žalobce konstatoval, že žalobce mohl společnosti ROSS Holding dodávat zboží a uskutečňovat v její prospěch zdanitelná plnění. Takové tvrzení je nanejvýš obecné a nevyvolává jakékoliv pochybnosti v kontextu celkového závěru žalovaného o tom, že žalobce neprokázal faktické přijetí deklarovaného plnění. Navíc předmětem daňového řízení a doměřené daně nebylo dodání zboží společnosti ROSS Holding, ale přijetí zboží od společnosti Hot light rays. Případný závěr o tom, že žalobce mohl dodat nějaké zboží společnosti ROSS Holding, proto není nutně v rozporu se stanoviskem žalovaného, že žalobce neprokázal přijetí konkrétního plnění od společnosti Hot light rays – s ohledem na důvodné pochybnosti daňové správy ohledně obchodního vztahu mezi žalobcem a jeho údajným dodavatelem, jež soud shrne níže, by nemuselo jít nutně o kabeláž nakoupenou od společnosti Hot light rays, ale její

původ mohl být jiný. V bodě 49 pak žalovaný sice použil nepříliš šťastnou formulaci, že žalobce neprokázal, že „*plnění přijal tak, jak bylo na ... dokladu deklarováno*“, opět je však z celkového kontextu rozhodnutí zřejmé, co tím žalovaný míní – žalobci se nepodařilo prokázat, že by se nákup kabeláže deklarovaný na daňovém dokladu vůbec uskutečnil.

31. Žalovaný tedy respektoval názor Nejvyššího správního soudu, a proto je námitka nepřezkoumatelnosti nedůvodná. Žalobce dezinterpretuje to, že Nejvyšší správní soud zavázal žalovaného seznámit žalobce se svými závěry a umožnit mu se vyjádřit. Nejvyšší správní soud v bodě 33 citovaného rozsudku čj. X konstatoval, že pokud žalovaný dojde k závěru, že plnění bylo uskutečněno jiným než deklarovaným způsobem, musí s tímto závěrem seznámit žalobce a umožnit mu se k němu vyjádřit a případně předložit důkazy. Jak soud objasnil výše, žalovaný přijal závěr, že žalobce neprokázal uskutečnění plnění jako takového. V takovém případě již není nutné žalobce s těmito závěry seznamovat nad rámec napadeného rozhodnutí, neboť žalovaný potvrdil závěry finančního úřadu. V průběhu řízení měl žalobce možnost předkládat důkazy a svá vyjádření právě ke zpochybnění tohoto závěru. To ostatně potvrdil Nejvyšší správní soud v bodě 33 rozsudku čj. X, kdy uvedl, že „*stěžovatelkou navrhované důkazy se totiž doposud vztahovaly buď k rozptřlení pochybností ohledně faktického přijetí plnění, nebo k názoru žalovaného o daňovém podvodu.*“

Pochybnosti finanční správy

32. Žalobce dále namítá, že splnil všechny podmínky pro vznik nároku na odpočet. Podle žalobce totiž stojí závěr finančního úřadu a žalovaného na tom, že odběratel ROSS Holding nemohl dodané kabely použít na stavbě „City park Jihlava“. To však není pravda. Tato skutečnost byla jen jednou z mnoha pochybností, které znevěrohodnily žalobcem předložené doklady. Pochybnosti finančního úřadu prohloubily například následující skutečnosti: (i) dodavatel Hot light rays je nekontaktní, (ii) šlo o jediný obchodní případ mezi žalobcem a Hot light rays, (iii) žalobce tvrdil, že se společností Hot light rays navázal osobní kontakt v rámci výběrového řízení konaného společností ROSS Holding, ovšem podle vyjádření jednatele ROSS Holding a jím předložených podkladů z výběrového řízení se společnost Hot light rays neúčastnila závěrečného kola výběrového řízení, při němž byli v sídle ROSS Holding zástupci uchazečů přítomni, (iv) žalobce nebyl schopen předložit doklady týkající se dispozice s předmětnými kabely, nevěděl nic o původu zboží, neexistovala písemná smlouva, sám ani nevěděl, kam měly být kabely dodány, neznal jednatelku společnosti Hot light rays Helískovou a nevěděl, kde má tato společnost sídlo nebo kanceláře, a (v) až v poslední řadě stojí zjištění ohledně stavby „City park Jihlava“ – v době dodání předmětných kabelů na tuto stavbu totiž existovalo povolení k předčasnému užívání stavby a veškeré elektroinstalace již musely být v tvrzené době dodání zhotoveny. Takto založené pochybnosti vyhodnotil jako důvodné i Nejvyšší správní soud ve výše citovaném rozsudku čj. X (bod 25).
33. Po žalobci samozřejmě nelze žádat, aby dokládal, jak s dotčenou kabeláží naložila společnost ROSS Holding. Ovšem nutno dodat, že to byl žalobce, kdo tvrdil, že kabeláž nakoupil od Hot light rays a ta jej dodala přímo ROSS Holding – tím vysvětloval žalobce chybějící doklady k nakládání s kabely ve svém účetnictví. Nutně tak musel finanční úřad zkoumat obě strany této transakce.
34. Výše uvedené pochybnosti finanční úřad a žalovaný jasně formulovali. Žalobce měl možnost se k nim vyjádřit, nabídnout vysvětlení a navrhnout důkazy, kterými by je

vyvrátil. Jak soud výše uvedl, tyto pochybnosti formuloval již finanční úřad, a proto měl žalobce dostatečný časový prostor se s nimi vyrovnat. Žalobce také tuto námitku formuloval obecně. Neuvedl, jaký závěr žalovaného pro něj byl překvapivý a nemohl se tak k němu dříve vyjádřit či navrhnout důkazy.

35. Pokud snad žalobce svou námitkou mířil na to, že svůj nárok prokázal, odkazuje v té souvislosti soud na body 26 až 38 napadeného rozhodnutí. Žalovaný tam přehledně uvedl, že žalobce unesl primární důkazní břemeno, které jej tížilo podle § 92 odst. 3 daňového řádu, jelikož předložil formálně správný daňový doklad. Ve věci však existovaly důvodné pochybnosti, zda se plnění odehrálo tak, jak žalobce deklaroval. Tyto pochybnosti žalobce nerozptýlil a nedostál své důkazní povinnosti.

Dokazování a skutková zjištění

36. Taktéž námitka o nesprávně zjištěném skutkovém stavu je nedůvodná. Žalobce požadoval provedení výslechu svědků R. S. a P. J. ze společnosti ROSS Holding. Z vyjádření společnosti ROSS Holding ze dne 10. 9. 2012 a informací získaných místním šetřením u této společnosti ze dne 26. 11. 2010 plyne, že předmětnou kabeláž měl převzít subdodavatel společnosti ROSS Holding, popřípadě montážní četa. Sama společnost ROSS Holding tak kabeláž nikdy nepřebírala, neznala podmínky dopravy (např. vozidlo, jméno řidiče) a společnost Hot light rays nezná. Za této situace by navržení svědci mohli jen stěží přiblížit okolnosti, za nichž měl žalobce nakoupit kabely od společnosti Hot light rays. I pokud by snad takovou okolnost potvrdili, ještě to neprokazuje faktické dodání zboží společností Hot light rays.
37. Stejně tak výslech E. M. nemohl přinést nic nového, neboť žalovaný z obchodního rejstříku zjistil, že tato osoba nebyla v době realizace předmětného plnění jednatelkou společnosti Hot light rays (vedle toho nutno podotknout, že má bydliště evidováno na adrese ohlašovny). Jako svědek by těžko mohla k řešenému případu něco uvést. Svědek může vypovídat pouze o skutečnostech, které mohl vnímat svými smysly, nikoliv doložit listinami. Z tohoto pohledu je irelevantní, že by mohla mít přístup k účetním dokladům zmíněné společnosti – důkazem by v takovém případě byly tyto listiny, nikoliv výpověď likvidátorky o jejich údajném obsahu. Finanční úřad přitom zpochybnil účetní doklady žalobce a s ohledem výše na zjištěné skutečnosti zakládající pochybnosti o tom, zda se plnění skutečně realizovalo, by stejnou optikou musel zpochybnit také formální doklady společnosti Hot light rays. Stejně tak nelze očekávat, že by likvidátorka mohla osvědčit faktické uskutečnění dodávky kabelů tím, že by ji „zasadila do širších souvislostí podnikání společnosti Hot light rays“, jak tvrdí žalobce v žalobě. Šlo by opět nanejvýš o předložení listin, nikoliv o výpověď svědeckého charakteru, kterou navrhoval žalobce. V každém případě by tak byl výslech zmíněné svědkyně nadbytečný. Soud proto nepřisvědčil žalobci, že mu žalovaný neumožňuje výkon jeho práv a nepostupuje v souladu se základními zásadami daňového řízení. Žalobce má právo navrhnout výslechy svědků, které považuje za relevantní, ovšem správní orgány nemají povinnost takový důkaz provést, pokud jej považují za nadbytečný [srov. nález Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 733/01 ze dne 24. 2. 2004 (N 26/32 SbNU 239)].
38. Je pravdou, že žalovaný se k výslechu E. M. v napadeném rozhodnutí nevyjádřil, což nepochybně měl učinit. Žalovaný argumentoval tím, že se k předmětnému výslechu vyslovil v rámci svých dříve zrušených rozhodnutích a jeho závěry potvrdil zdejší soud v rozsudku 30 Af 55/2017 - 41. Všechna tato rozhodnutí ale byla zrušena. Proto měl

žalovaný v napadeném rozhodnutí tento důkazní návrh opět vypořádat. Soud však nepřistoupil ke zrušení napadeného rozhodnutí jen z důvodu této vady, neboť má za to, že v této specifické konstelaci nejde o vadu, jež by měla vliv na zákonnost výsledného rozhodnutí. Žalovaný skutečně v předchozích rozhodnutích již vyjevil svůj náhled na výslech této svědkyně, tedy že jde o osobu, která jako likvidátor přišla do společnosti Hot light rays až tři roky po údajném uskutečnění sporné transakce. Její výslech by proto nemohl přinést žádná pro věc relevantní zjištění. Žalobce měl možnost s tímto náhledem věcně polemizovat, avšak neučinil tak. Pokud by soud zrušil napadené rozhodnutí jen proto, že v něm žalovaný tyto své dřívější závěry opomněl zopakovat, činil by tak čistě z formálních důvodů a jen proto, aby je žalovaný do rozhodnutí doplnil, resp. zkopíroval. Vzhledem k době, po kterou se nyní řešená věc projednává, nepovažoval soud za účelné napadené rozhodnutí zrušit jen proto, aby žalovaný vypořádal evidentně nadbytečný důkazní návrh. Nadto soud dodává, že žalobce nebyl na svých účastnických právech fakticky nijak dotčen. Stanovisko k výsledku uvedené svědkyně mu žalovaný již dvakrát sdělil v rámci zrušených odvolacích rozhodnutí a potvrdil je i zdejší soud ve zrušeném rozsudku čj. 30 Af 55/2017 - 41. Důvod zrušení všech uvedených rozhodnutí se přitom tohoto důkazního návrhu netýkal. Soud tak dává žalobci za pravdu, že žalovaný se k jeho námitce vyjádřit měl – tato vada však ve skutečnosti neovlivnila zákonnost napadeného rozhodnutí a neodůvodňuje jeho zrušení.

39. Z těchto důvodů odmítl také soud provedení žalobcem navržených výslechů, neboť v této věci nemohou přinést nic nového.

Závěr

40. Soud na závěr shrnuje, že žalovaný se v napadeném rozhodnutí řídil právním názorem Nejvyššího správního soudu a potvrdil závěr finančního úřadu, že žalobce neprokázal faktické uskutečnění deklarovaného plnění. Pochybnosti daňové správy jsou důvodné a žalobci se nepodařilo je důkazně vyvrátit. Soud proto jeho žalobu jako nedůvodnou zamítl.

V. Náklady řízení

41. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu těch nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který úspěch ve věci neměl. Žalobce před soudem neuspěl (soud žalobu zamítl jako nedůvodnou), proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu by jinak – jakožto úspěšnému účastníkovi řízení – právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, s ohledem na judikaturu Nejvyššího správního soudu mu je však nelze přiznat, neboť nepřesahují rámec jeho běžné úřední činnosti (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 31. 3. 2015, čj. 7 Afs 11/2014 - 47, č. 3228/2015 Sb. NSS).

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních právních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 23. 9. 2021

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu