



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Mariana Kokeše, Ph.D., a JUDr. Faisala Husseiného, Ph.D., ve věci

žalobce: **J. R.**
zastoupený daňovým poradcem TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář s.
r. o.
sídlem Jiráskova 1284, 755 01 Vsetín

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 7. 2017, č. j. 29996/17/5300-21443-702551

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 4. 7. 2017, č. j. 29996/17/5300-21443-702551, **se ruší** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 23 570 Kč, a to k rukám jeho daňového poradce TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář s. r. o., do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a průběh správního řízení

1. Žalobce se podanou žalobou domáhá zrušení v záhlaví citovaného rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Zlínský kraj (dále též „správní orgán prvního stupně“ či „správce daně“) ze dne 20. 10. 2016, č. j. 1816508/16/3301-52521-711723, č. j. 1816550/16/3301-52521-711723 a č. j. 1816603/16/3301-52521-711723, kterými správce daně doměřil žalobci podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“); podle § 147 a § 143 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a podle Zprávy o daňové kontrole ze dne 17. 10. 2016, daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období III. čtvrtletí 2011 ve výši 91 287 Kč a současně žalobci uložil povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 18 257 Kč, za zdaňovací období IV. čtvrtletí 2011 ve výši 159 068 Kč a současně žalobci uložil povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 31 813 Kč a za zdaňovací období IV. čtvrtletí 2012 ve výši 144 897 Kč a současně žalobci uložil povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 28 979 Kč.
2. Správce daně tak žalobci neuznal odpočet na DPH na vstupu, uplatněný žalobcem v předmětných zdaňovacích obdobích, neboť dle názoru správce daně u žalobce vyvolávaly pochybnosti v souhrnných hlášeních uvedené dodávky zboží (mobilních telefonů, náhradních dílů k mobilním telefonům a příslušenství) a služeb (správa webových stránek), u nichž žalobce dle správce daně nedoložil, že zboží a služby pochází od deklarovaného dodavatele – plátce DPH (v případě zboží a služeb dodaných společnostmi FOR FISHING s.r.o.), a dále neprokázal, že obdržené zboží a služby použil pro účely uskutečňování své ekonomické činnosti (v případě zboží, dodaného žalobci společnostmi Macek & Petřík – mobil s.r.o., a služeb, dodaných společnostmi Secure-Logistik s.r.o.). Zároveň správce daně neuznal žalobci nárok na osvobození od DPH z důvodu prodeje zboží do jiného členského státu Evropské unie, neboť pojal podezření, že zboží, prodané žalobcem, nebylo dodáno do jiného členského státu Evropské unie (do Slovenska společností ELCOM TRADING, s.r.o. a BEST PRODUCT s.r.o.). Žalobce tyto pochybnosti (přes výzvu k prokázání skutečnosti dle § 92 odst. 4 a § 86 odst. 3 daňového řádu) v rámci daňové kontroly neodstranil, a proto správce daně dospěl k závěru, že žalobce neprokázal svůj nárok na odpočet DPH na vstupu, resp. na osvobození od DPH v případě uskutečnění zdanitelného plnění v jiném členském státu.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

2. Ve včas podané žalobě (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s. ř. s.“), splňující též ostatní podmínky řízení (§ 65, § 68 a § 70 s. ř. s.), žalobce navrhl krajskému soudu, aby rozhodnutí žalovaného zrušil.
3. Žalobce v první řadě považuje napadené rozhodnutí za nepřezkoumatelné, neboť se žalovaný nevypořádal se všemi námitkami žalobce, zejména s námitkou žalobce, že žalobcem navržený svědek (R. H.) dostatečně prokázal skutečnosti, tvrzené žalobcem k prokázání jeho nároku na odpočet DPH, resp. k osvobození od DPH, stejně jako se nevypořádal s námitkou, že postup správce daně, kterým odmítl svědeckou výpověď zaměstnance žalobce z důvodu, že svědek neprokázal skutečnosti jím tvrzené, je v rozporu s daňovým řádem a judikaturou Nejvyššího správního soudu, neboť svědecká výpověď sama o sobě je důkazním prostředkem.
4. Dále žalobce uvádí, že jím navržený svědek ve své výpovědi velmi přesně odpovídal na položené otázky, týkající se jednotlivých obchodních partnerů žalobce, způsobu

uzavíraných obchodů a předmětu těchto obchodů, a to takovým způsobem, že dle žalobce jednoznačně prokázal, že zboží a služby, uvedené na jednotlivých žalobcem dodaných fakturách, byly obdrženy či dodány tak, jak to žalobce tvrdil v daňových přiznáních. Žalobce dále uvádí, že neznalost některých dílčích detailů pak s ohledem na prodlevu mezi uskutečněnými plněními a výsledkem svědka není nijak nestandardní skutečností, naopak se jedná o skutečnost běžnou, která není s to snížit důkazní hodnotu výsledku tohoto svědka. Žalobce pak rozporuje argumentaci žalovaného, kterou se snažil popřít důvěryhodnost výpovědi svědka s odkazem na skutečnost, že svědek neověřoval důvěryhodnost osob, se kterými obchodoval, neboť svědecká výpověď je sama o sobě důkazním prostředkem, proto není na místě argumentovat tím, že k výpovědi žalobce neexistují objednávky, dodací listy či skladová evidence. Žalobce poukazuje na skutečnost, že z argumentace žalovaného lze spíše usuzovat na snahu žalovaného prokázat žalobci vědomou účast na podvodu na DPH, než snahu žalovaného zjistit v řízení o hmotně právním nároku na odpočet DPH, resp. osvobození od DPH, veškeré relevantní skutečnosti.

5. Žalobce dále poukazuje na skutečnost, že na vztahu mezi žalobcem a R. H., ani na způsobu, jakým žalobce svěřoval R. H. činnosti žalobce a jak R. H. tyto činnosti vykonával, nelze spatřovat nic neobvyklého, jak se snaží předestřít žalovaný ve svém rozhodnutí. Žalobce také tvrdí, že skutečnosti, ze kterých žalovaný dovedl neprokázání nároku žalobce na odpočet DPH, resp. osvobození od DPH, tedy zejména skutečnost, že obchodní partneři žalobce nejsou kontaktní, v porovnání se svědeckou výpovědí R. H. nemůže sama o sobě být důvodem k doměření daně žalobci. Žalobce je přesvědčen o tom, že veškeré žalovaným požadované pochybnosti rozptýlil svědeckou výpovědí R. H., a unesl tak své důkazní břemeno ohledně prokázání nároků na odpočet DPH, resp. osvobození od DPH, a naopak žalovaný neunesl své důkazní břemeno, spočívající ve věrohodném zpochybnění tvrzení žalobce. Ten dále uvádí, že žalovaný nevyslechl žijící jednatele dodavatelů, resp. osoby, kteří jednatelem v té době byli, což mohlo mít vliv na zjištění objektivní reality. Nepovažoval-li pak správce daně výpověď R. H. za dostatečnou, měl vyslechnout i paní H., kterou svědek v rámci své svědecké výpovědi uvedl, jako osobu s osobní účastí na některých ze sporných zdanitelných plnění.
6. V neposlední řadě pak žalobce uznává, že společnost FOR FISHING s.r.o. nebyla v době uskutečnění zdanitelného plnění plátcem DPH, nicméně DPH byla ze strany žalobce zaplacená, neboť byla uvedena na daňových dokladech, protože měl správce daně požadovat zaplacení DPH po společnosti FOR FISHING s.r.o., která byla v souladu s § 108 zákona o DPH povinna tuto daň odvést.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě a replika žalobce

7. Žalovaný ve vyjádření k žalobě předně odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Nadto žalovaný uvádí, že dle jeho názoru se se všemi námitkami žalobce, byť s některými implicitně, vypořádal. Žalovaný dále uvádí, že skutečnost, že svědek žalobce neznal některé detaily v průběhu jeho výpovědi, nezaložila přesvědčení žalovaného, že výpověď svědka nemůže obstát jako důkazní prostředek. Toto přesvědčení přitom žalovaný v napadeném rozhodnutí řádně odůvodnil, přičemž existence listinných důkazů byla pouze jednou z žalovaným tvrzených skutečností. K absenci listinných důkazů žalovaný uvádí, že tyto jsou součástí kontrolních mechanismů, které zvyšují sílu formálních důkazů. Za předpokladu, kdy žalobce unesl důkazní břemeno předložením

formálních dokladů, načež však správce daně pojal pochybnosti o průběhu předmětných transakcí, se tak žalobce přivedl do důkazní nouze, a tudíž se mu nepodařilo pochybnosti správce daně rozptýlit.

8. K žalobcem tvrzenému dojmu, že se žalovaný snaží žalobci prokázat účast na daňovém podvodu, žalovaný uvádí, že tyto žalobcem tvrzené skutečnosti z napadeného rozhodnutí nijak nevyplývají. Žalovaný totiž není povinen vyhledávat důkazy ve prospěch daňových subjektů, neboť je v jejich zájmu opatřit si takové důkazy aby rozptýlili pochybnosti správce daně. K tomu je potřeba uvést, že žalobce nereagoval navržením důkazních prostředků ani v prodloužené lhůtě k podání vyjádření na výzvu správce daně.
9. Dále právo pověření vedení pobočky žalobce jinou osobou žalovaný nezpochybňuje. Za předpokladu, že však R. H. nezajistil žádné kontrolní mechanismy k prokázání svých daňových nároků, nelze takové jednání považovat za péči řádného hospodáře. To však nemůže jít k tíži žalovaného. K námitce, že je žalobci přičítána k tíži bezkontaktnost jeho obchodních partnerů pak žalovaný odkazuje na napadené rozhodnutí, v němž se s touto námitkou již vypořádal. Pokud dále žalobce namítá, že mu není zjevné, proč žalovaný rozebíral způsob provozování podnikatelské činnosti ze strany žalobce, žalovaný k tomu uvádí, že způsob, jakým se žalobce spoléhal ve vedení pobočky na R. H., což správce daně i žalovaného vedlo k závěrům o nestandardnosti předmětných obchodních případů. V neposlední řadě žalovaný nezpochybňuje tvrzení žalobce, že jestliže byla společnost FOR FISHING s.r.o. zrušena registrace k DPH, měla tuto daň dle § 108 zákona o DPH odvést tato společnost, žalovaný však na základě uvedeného zrušení registrace z DPH obchodnímu partnerovi žalobce dále podporuje své tvrzení o nestandardnosti obchodní případů žalobce.
10. Žalobce v replice k vyjádření žalovaného uvádí, že přijetí potřebných kontrolních mechanismů lze vyžadovat po žalobci pouze v případě, že je mu přičítána účast na podvodu na dani, k čemuž však v nyní projednávané věci nedošlo. Žalobce dále trvá na tom, že žalovaný v napadeném rozhodnutí založil své pochybnosti o žalobcem uplatněném nároku pouze na skutečnosti, že dodavatelé žalobce nebyli pro svého místně příslušného správce daně kontaktní, a proto nebylo možno u těchto uskutečnění žalobcem tvrzených zdanitelných plnění ověřit. Žalobce dále opakuje, že za předpokladu, kdy žalovaným ani správcem daně není zpochybňováno uskutečnění zdanitelných plnění, není fakticky možné odmítnout nárok žalobce pouze na základě skutečnosti, že má správce daně pochybnosti o tom, od koho bylo zdanitelné plnění poskytnuto, není-li současně žalobci prokázáno, že se vědomě účastnil na daňovém podvodu, jak žalobce dovozuje z judikatury Nejvyššího správního soudu i Soudního dvora EU.

IV. Předchozí soudní řízení

11. Krajský soud v Brně již o věci jednou meritorně rozhodl, a to rozsudkem ze dne 22. 8. 2019, č. j. 29 Af 73/2017-39, v němž dospěl k závěru, že ačkoliv žalobce v žalobě namítal neunesení důkazního břemene žalovaným a správcem daně toliko ve vztahu ke zpochybnění věrohodnosti svědecké výpovědi, shledal pochybení v bezprostředně předcházejícím postupu správce daně v předchozích fázích daňového řízení, neboť byl toho názoru, že správce daně neunesl důkazní břemeno ve vztahu ke zpochybnění věrohodnosti, průkaznosti, správnosti a úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů, předložených žalobcem, ačkoliv to je primárně jeho povinností. Krajský soud závěrem uvedl, že neshledal důvodným vyjadřovat se k námitkám žalobce, vztahujícím se ke

svědecké výpovědi, o níž žalobce opírá unesení svého důkazního břemene při vyvracení pochybností správce daně, neboť žalobce v nyní projednávané věci nebyl povinen pochybnosti žalobce (které nebyly důvodné či vůbec neexistovaly) vyvracet.

12. Nejvyšší správní soud nicméně ke kasační stížnosti žalovaného citovaný rozsudek krajského soudu č. j. 29 Af 73/2017-39, zrušil rozsudkem ze dne 11. 5. 2021, č. j. 1 Afs 337/2019-42 (rozhodnutí správních soudů jsou dostupná na www.nssoud.cz), a vrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud totiž dospěl k závěru, že z obsahu podané žaloby nevyplývá, že by žalobce v žalobě vznesl jakoukoli námitku, která by byla předobrazem argumentace krajského soudu vedoucí ke zrušení rozhodnutí žalovaného. Všechny žalobní body směřovaly až do fáze dokazování po unesení primárního důkazního břemene správcem daně (což výslovně uvádí v odvolání sám žalobce). Na žádném místě žaloby (ani v průběhu daňového řízení) se žalobce nedomáhal zrušení rozhodnutí správců daně, protože neunesli primární důkazní břemeno, resp. že neuvedli dostatečné pochybnosti pro přenos důkazního břemene ze správce daně na daňový subjekt (žalobce). Žalobce se sám snažil pochybnosti správce daně v řízení vyvrátit – navrhl k tomu výslech svědků (některé pochybnosti v průběhu řízení i vyvrátil). Krajský soud tak v projednávané věci přezkoumal napadené rozhodnutí stěžovatele mimo rámec vznesených žalobních bodů v rozporu s § 75 odst. 2 s. ř. s. Nebyl přitom oprávněn sám vyhledávat možné nezákonnosti napadeného správního rozhodnutí a v jejich mezích poté posuzovat zákonnost tohoto správního aktu. Důvody, pro které bylo rozhodnutí stěžovatele zrušeno, nepředstavovaly ani výjimku z dispoziční zásady; nejednalo se tedy o důvody, ke kterým musí správní soudy přihlížet z úřední povinnosti (a případně tedy i nad rámec žalobních bodů).

V. Ústní jednání konané dne 11. 1. 2022

13. Žalobce i žalovaný v rámci ústního jednání setrvali na svých stanoviscích již dříve písemně uplatněných v žalobě, resp. ve vyjádření k žalobě a replice. Žalobce nadto vznesl námitku uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně ve vztahu ke zdaňovacím obdobím za III. a IV. čtvrtletí 2011, s čímž ovšem žalovaný nesouhlasil.

VI. Posouzení věci soudem

14. Krajský soud proto v souladu se závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu a v mezích žalobních bodů nyní projednávané žaloby (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) opětovně pristoupil k přezkumu napadeného rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházejícího rozhodnutí správního orgánu prvního stupně (správce daně), včetně řízení předcházející jejich vydání. Jak totiž zdůraznil i Nejvyšší správní soud v citovaném „zrušujícím“ rozsudku č. j. 1 Afs 337/2019-42, *„za této situace se Nejvyšší správní soud již nevěnoval vypořádání námitek směřujících proti věcnému posouzení provedenému krajským soudem, neboť to, jak vyplývá z výše uvedeného, bylo v rozsudku krajského soudu učiněno nezákonně a nad rámec žalobních bodů. Přezkum ostatních žalobních bodů nepovažoval krajský soud za potřebné. Nejvyšší správní soud tudíž není oprávněn provést tento přezkum namísto soudu prvního stupně, resp. jako první, neboť by tím nabrazil činnost krajského soudu a odebral by tím účastníkům řízení jednu soudní instanci.“*
15. Krajský soud nicméně i na základě takto opětovně provedeného přezkumu dospěl k závěru, že žaloba **je důvodná** (§ 78 odst. 1 s. ř. s.).

16. Krajský soud se v první řadě zabýval námitkou žalobce ohledně nepřezkoumatelnosti žalobou napadeného rozhodnutí, neboť se jedná o tak závažnou vadu, že by se jí soud musel zabývat z úřední povinnosti i nad rámec uplatněných žalobních námitek (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 6. 2004, č. j. 5 A 157/2002-35, rozhodnutí správních soudů jsou rovněž dostupná na www.nssoud.cz). Z judikatury Nejvyššího správního soudu přitom plyne, že kromě nicotnosti rozhodnutí ve smyslu § 76 odst. 2 s. ř. s. jsou krajské soudy povinny přihlížet také k nepřezkoumatelnosti rozhodnutí (k tomu srov. např. rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 1. 2008, č. j. 2 As 34/2006-73, dle kterého „*ustanovení § 76 odst. 1 SŘS upravuje postup soudu v případech, kdy soud může rozhodnutí zrušit i bez nařízení jednání – z toho lze dovodit jen to, že případy tam uvedené jsou důvodem ke zrušení správního rozhodnutí. Výslovně předpokládá postup z moci úřední – tj. bez návrhu – pouze v případě nicotnosti rozhodnutí, kterou lze vyslovit podle odst. 2 cit. ustanovení. Z povahy vady pak postup z moci úřední přichází v úvahu i u vad spočívajících v nepřezkoumatelnosti podle § 76 odst. 1 písm. a) SŘS, a to proto, že nepřezkoumatelnost brání zpravidla věcnému přezkumu a posouzení důvodnosti žalobních námitek.*“). Je-li totiž správní rozhodnutí nepřezkoumatelné, lze jen stěží uvažovat o jeho přezkumu správním soudem, což ostatně vyplývá již z lingvistické stránky věci, kdy nepřezkoumatelné rozhodnutí prostě nelze věcně přezkoumat. Takové rozhodnutí by bylo nutno zrušit pro nepřezkoumatelnost, která může nastat buď pro nesrozumitelnost (nelze seznat určitý a jednoznačný výrok, jde o výrok s obsahem rozporuplným, nevykonatelným apod.), nebo pro nedostatek důvodů (odůvodnění je v rozporu s výrokem, popř. uvádí jiné důvody než ty, v nichž má mít dle zákona oporu, odůvodnění postrádá rozhodný důvod pro výrok či neobsahuje žádné hodnocení provedených důkazů a závěr z nich učiněný). K tomu, aby rozhodnutí správního orgánu bylo považováno za přezkoumatelné, je mimo jiné nezbytné, aby z odůvodnění správního rozhodnutí jednoznačně vyplývalo, že se správní orgán posuzovanou věcí zabýval, neopomenul žádné účastníkovy námitky a přihlédl i k námitkám strany druhé. Stejně tak z odůvodnění musí plynout vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé, přičemž takto formulované právní závěry musí být srozumitelné, vnitřně bezrozporné a nacházející oporu právě ve skutkových zjištěních a provedených důkazech. V opačném případě by se jednalo skutečně o rozhodnutí nepřezkoumatelné, neboť by nedávalo dostatečné záruky vylučující libovůli v rozhodovací činnosti správního orgánu.
17. Jak již bylo uvedeno, žalobce spatřoval nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného v tom, že se žalovaný nevypořádal s námitkami žalobce, vztahujícími se ke skutečnostem, že svědek, navržený žalobcem k výslechu, dostatečně prokázal uskutečnění zdanitelných plnění tak, jak to žalobce tvrdil při uplatňování nároku na odpočet DPH, a že svědecká výpověď je bez dalšího důkazním prostředkem, proto tvrzení v ní obsažené není potřeba prokazovat dalšími listinnými důkazy. K tomu krajský soud uvádí, že žalovaný se s námitkami žalobce vypořádává na stranách 8 až 10 napadeného rozhodnutí, přičemž z této části napadeného rozhodnutí je zjevné, že námitky žalobce neshledal důvodnými. Z judikatury Nejvyššího správního soudu i Ústavního soudu přitom vyplývá, že rozhodnutí není nepřezkoumatelným, stejně jako není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže soud (v tomto případě správce daně) prezentuje od názoru žalobce (v tomto případě daňového subjektu) odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní, a toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí (srov. nález Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68; srov. obdobně také rozsudky Nejvyššího správního

soudu ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012-50, ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 44/2013-30, nebo ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 As 17/2013 - 50, popř. ze dne 16. 4. 2015, č. j. 7 As 169/2014-55). Napadené rozhodnutí proto krajský soud shledal přezkoumatelným a námitku nepřezkoumatelnosti žalobce nedůvodnou.

18. Žalobce ve svých daňových přiznáních uplatňoval odpočet DPH za zdaňovací období III. a IV. čtvrtletí 2011 a osvobození od DPH za zdaňovací období IV. čtvrtletí 2012. Podle § 72 zákona o DPH je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování plnění vymezených v tomto ustanovení. Podle § 64 odst. 1 zákona o DPH je zboží do jiného členského státu plátcem osobě registrované k dani v jiném členském státě, které je odesláno nebo přepraveno z tuzemska plátcem nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou, osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně, s výjimkou dodání zboží osobě, pro kterou pořízení zboží v jiném členském státě není předmětem daně. Pro přiznání nároku na odpočet daně je plátce povinen splnit rovněž formální podmínku, která spočívá v předložení daňového dokladu se zákonem stanovenými náležitostmi vyplývajícími z citovaného § 73 odst. 1 zákona o DPH.
19. Při splnění těchto hmotněprávních a formálních podmínek nároku na odpočet daně je daňovému subjektu nárok na odpočet daně zpravidla přiznán, neboť nárok na odpočet daně ve smyslu čl. 167 a násl. Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „Směrnice 2006/112“) je nedílnou součástí systému DPH a v principu nesmí být omezen. Výjimku z tohoto principu představují právě situace, kdy daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet DPH podvodně nebo zneužívajícím způsobem, jak dovodil Soudní dvůr EU ve své judikatuře (srov. např. rozsudek ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech *Mahagében* a *Péter Dávid*, C-80/11 a C-142/11).
20. Krajský soud v první řadě předestírá, že z dosavadního průběhu řízení dovozuje, že mezi stranami není sporu o tom, že jak obdržená, tak poskytnutá plnění ze strany žalobce skutečně proběhla. Spor však mezi stranami vyvolávají závěry správce daně, resp. žalovaného, zda žalobce unesl důkazní břemeno prokázání skutečnosti, že tato plnění zakládají žalobci nárok na odpočet DPH, resp. osvobození od DPH, s jejichž správností žalobce v nyní projednávané věci polemizuje.
21. Jednou ze zásadních námitek žalobce je přitom dle krajského soudu námitka, že žalovaný neunesl své důkazní břemeno při zpochybnění důkazních prostředků, předložených žalobcem k vyvrácení pochybností správce daně ohledně faktického uskutečnění plnění způsobem, deklarovaným žalobcem.
22. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu je povinností daňového subjektu prokázat „*všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních*“. Podle odst. 4 stejného ustanovení dále „*pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence*“. Správce daně podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu naopak prokazuje „*skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem*“.

23. Otázkou rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně se ve své judikatuře již opakovaně zabýval Nejvyšší správní soud. Jeho judikaturu lze shrnout tak, že dle výše citovaných ustanovení je daňový subjekt povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62, nebo ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49).
24. Prizmatem výše uvedených závěrů krajský soud v nyní projednávané věci hodnotil postup správce daně i právní závěry žalovaného tento postup aprobující, přičemž dospěl k opačnému závěru, než žalovaný. O přenosu důkazního břemene na žalobce po jeho předložení účetních záznamů tím, že žalovaný vyjádřil k faktické realizaci předmětných plnění dostatečně konkrétní a důvodné pochybnosti není mezi stranami sporu. V rámci daňové kontroly však byla k rozptýlení těchto pochybností provedena svědecká výpověď zaměstnance žalobce, R. H. Tento důkazní prostředek žalovaný jako důkaz o faktické realizaci předmětných plnění neosvědčil, a to zejména z toho důvodu, že považoval za nestandardní, aby zaměstnanec žalobce sám sjednával obchodní případy za žalobce a žalobce neměl povědomí o tom, kdo jsou jeho dodavatelé, za nestandardní také považoval to, že měl k uskutečnění předmětných plnění použít R. H. vlastní finanční prostředky, a také že tento svědek o dodavatelských firmách nic nevěděl, neověřoval důvěryhodnost osob, se kterými jednal a v předmětných obchodních případech absentovala existence objednávek, dodacích listů i skladové evidence.
25. S takovým právním hodnocením svědecké výpovědi R. H. se ovšem krajský soud neztotožňuje. Obecně lze přisvědčit žalovanému, že po vyjádření pochybností správcem daně bylo na žalobci, aby dostatečným způsobem vyvrátil tyto pochybnosti, jestliže však žalobce k vyvrácení pochybností navrhne důkazní prostředek, je naopak povinností žalovaného, aby dostatečně konkrétním a přesvědčivým způsobem zdůvodnil, proč takový důkazní prostředek není schopen vyvrátit jeho pochybnosti. Krajský soud k tomu uvádí, že svědecká výpověď, zaznamenaná v protokolu o výslechu svědka ze dne 19. 5. 2016, č. j. 1205902/16/3301-62561-708462, dle krajského soudu podává poměrně ucelený obraz o způsobu, jakým mělo probíhat dodání zdanitelných plnění ze strany deklarovaných dodavatelů žalobce. Svědek byl schopen vypovědět, v jakém období s deklarovanými dodavateli žalobce obchodoval, s kým konkrétně jednal, jakým způsobem došlo k předávání zboží či služeb a platbám za tyto zboží a služby, byl schopen poskytnout

informace o tom, co bylo předmětem jednotlivých obchodů, to vše s odstupem 4-5 let od deklarovaného uskutečnění předmětných obchodů. Zároveň správce daně neshledal ve výpovědi svědka vnitřní rozpory ani rozpory s ostatními zjištěními správce daně. Je pravdou, že některé informace tento svědek nebyl schopen z důvodu odstupe času správci daně přesně poskytnout, přesto byla ze svědecké výpovědi zjevná snaha svědka o přispění k detailnímu zjištění skutkového stavu – například nabídkou dohledání informací či kontaktů správci daně dodatečně. Ostatně jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 14. 2. 2013, č. j. 7 Afs 2/2013-26, „[b]ylo by iluzorní, kdyby si měl svědek po delší době přesně pamatovat, kdo konkrétně s ním jednal, jakých okolností se toto jednání detailně týkalo, kdo konkrétně mu byl dále přítomen apod. Naopak, pokud by svědek za těchto okolností zcela přesně popisoval osvědčované skutečnosti, mohlo by to nasvědčovat tomu, že výpověď svědka byla smluvená. V projednávané věci při hodnocení předestřených výpovědí je rozhodující osvědčovanou skutečností to, zda peněžní částka byla skutečně vyplacena. Není třeba deklarovat, že si svědek pamatuje, kolik přesně vyplatil peněz osobně příjemci, ale postačí, pokud potvrdí, že vyplatil hotovost ve výši určenou tím kterým konkrétním výdajovým dokladem.“

26. Zároveň je potřeba přihlédnout ke skutečnosti, že svědek R. H. vypovídal ve vztahu dodání zdanitelných plnění jinými dodavateli žalobce, kteří byli pro správce daně kontaktní, a u těchto obchodů vždy došlo ke shodě tvrzení svědka s deklarovaným dodavatelem žalobce, z důvodu čehož následně správce daně přiznal žalobci splnění podmínek pro odpočet DPH z těchto zdanitelných plnění. Krajský soud proto nemá důvod pochybovat o věrohodnosti výpovědi R. H.
27. Naopak důvody, pro které žalovaný neosvědčil výpověď R. H. jako důkaz k prokázání realizace předmětných plnění od deklarovaného dodavatele, krajský soud nepovažuje za dostatečně přesvědčivé. Žalovaný v první řadě namítl, že je vysoce nestandardní, aby zaměstnanec podnikatelského subjektu sám zajišťoval sjednávání obchodních transakcí, o nichž žalobce neměl přehled. Krajský soud k tomu uvádí, že je zcela v souladu se zásadou autonomie vůle, jaké pravomoci svěří podnikatelský subjekt svému zaměstnanci, včetně sjednávání obchodních případů či vedení pobočky. Ostatně standardizovaná forma takového zmocnění je výslovně zakotvena v § 450 odst. 1 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku, ve znění pozdějších předpisů, jako prokura. Krajský soud sice nemá za prokázané, že prokura byla R. H. udělena, avšak umožňuje-li zákon generálně zmocnit osobu k právním jednáním, ke kterým dochází při provozu obchodního závodu či pobočky, nelze zcela jistě takovou skutečnost považovat za nestandardní, a to dokonce do takové míry, že by byla schopna zpochybnit výpověď svědka.
28. Stejným způsobem krajský soud hodnotí i skutečnost, že k zajištění některých zakázek využíval R. H. vlastní finanční zdroje. Naopak je dle krajského soudu logické, že jestliže žalobce neměl přehled o obchodních případech, které R. H. jeho jménem uzavíral, nemohl R. H. k takovým obchodům poskytnout finanční prostředky. Za takové situace se jeví jako mnohem věrohodnější, že při dojednání obchodu R. H. zaplatil zboží vlastními prostředky a následně tyto prostředky vymáhal po žalobci. Tvrzení o nesolventnosti R. H. se dle krajského soudu s těmito závěry nevyklučuje.
29. Pokud žalovaný uvádí, že svědecká výpověď R. H. ve vztahu k plnění od společnosti FOR FISHING s.r.o. nemohla prokázat, že deklarovaný dodavatel byl v době uskutečnění plnění plátcem DPH, krajský soud uvádí, že podle § 108 odst. 4 písm. g) zákona o DPH platí, že pokud osoba, která není registrovaným plátcem DPH, ale vystaví doklad, na

kterém uvede DPH, je povinna přiznat DPH. Taková osoba se tak stává pro plnění, k němuž vystavila doklad s DPH, *de facto* plátcem DPH, neboť je podle § 108 odst. 4 písm. g) zákona o DPH povinna tuto daň přiznat a zaplatit: „Osoba, která vystaví daňový doklad, na kterém uvede daň, je povinna tuto daň přiznat a zaplatit, a to i v případě, že není plátcem a nebyla oprávněna takový daňový doklad vystavit. Stát se tak chrání před nepoctivými podnikateli, kteří by navyšovali ceny svého plnění o fiktivní daň“ (NOVOTNÁ, Monika. § 108 [Osoby povinné přiznat nebo zaplatit daň]. In: NOVOTNÁ, Monika, OLŠANSKÝ, Václav. Zákon o dani z přidané hodnoty. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, marg. č. 12.).

30. Vzhledem k této skutečnosti tak není zákonný postup žalovaného, kterým žalovaný neuznal jako důkaz k unesení důkazního břemene o vzniku nároku na odpočet DPH svědeckou výpověď s odkazem na skutečnost, že tento svědek nemohl osvědčit, že dodavatel zdanitelného plnění byl plátcem DPH. To, že pro předmětné plnění byla společnost FOR FISHING s.r.o. plátcem DPH totiž vyplývá z účetních dokladů, jejichž samotný obsah žalovaný nerozporoval. Zároveň svědek R. H. ve svědecké výpovědi potvrdil dodání deklarovaného plnění tímto dodavatelem. Tento aspekt svědecké výpovědi žalovaný nijak nezpochybňuje. Ve vztahu k prokázání dodání zboží do jiného členského státu společností ELCOM TRADING, s.r.o. a BEST PRODUCT s.r.o. pak žalovaný používá pouze zcela vágní formulaci, že žalobce si neověřoval své obchodní partnery, a že tak žalobce nemohl být v dobré víře, že unese své důkazní břemeno. Krajskému soudu vůbec není zjevné, jakým způsobem má tato formulace zpochybňovat důkazní prostředek navržený žalobcem – svědeckou výpověď R. H. Krajský soud se ztotožňuje s tvrzením žalobce, že takové argumentační závěry žalovaného svědčí spíše o snaze prokázat žalobci účast na daňovém podvodu – ověřování svých obchodních partnerů je totiž jednou ze skutečností, které jsou při prokazování účasti na daňovém podvodu zkoumány. Naopak v řízení o prokázání faktického uskutečnění plnění tato skutečnost relevantní není. Svědek potvrdil obchodní spolupráci žalobce s těmito obchodními partnery, a žalovaný tuto skutečnost nijak věcně nezpochybňuje. Krajský soud proto uvádí, že se žalovaný dostatečně nevypořádal s navrženým důkazním prostředkem žalobce, směřujícího k prokázání skutečnosti, že se obchodní případy žalobce odehrály tak, jak deklaroval na příslušných daňových dokladech.
31. Konečně k prokázání přijetí služeb od Secure-Logistik s.r.o. a Macek & Petřík – mobil s.r.o. svědeckou výpovědí R. H. žalovaný uvedl, že za situace, kdy jsou dodavatelé nekontaktní a neexistuje evidence objednávek, dodacích listů a skladová evidence zboží, nemůže pouhé tvrzení R. H., byť v rámci svědecké výpovědi, prokázat, že žalobce použil zboží a služby ke své ekonomické činnosti. Ani zde krajský soud nepovažuje argumentaci žalovaného za správnou. Dle krajského soudu nelze tvrdit, že důkazní prostředek nemůže prokázat určitou skutečnost, protože není podložen jinými důkazními prostředky. Nucením podložení tvrzení ve svědecké výpovědi písemnými důkazy by svědecká výpověď fakticky ztrácela svou hodnotu důkazního prostředku, neboť by sama o sobě nebyla schopna prokázat skutečnosti, kterých se týká. Takové hodnocení svědecké výpovědi je dle krajského soudu nepřijatelné. Žalovaný má možnost neosvědčit svědeckou výpověď jako důkaz o realizaci předmětných plnění deklarovanými dodavateli žalobce, avšak musí dostatečně přesvědčivým způsobem zpochybnit buď věrohodnost provedeného důkazního prostředku, nebo dostatečnost obsahu tohoto důkazního prostředku (tedy tvrdit, že i pokud by byla svědecká výpověď hodnocena jako věrohodná, nebyla by způsobilá prokázat uskutečnění předmětného plnění, nebo je k prokázání tohoto plnění

z nějakého důvodu nedostatečná, k tomu srov. rozsudek Nejvyšší správní soud ze dne 21. 3. 2019, č. j. 1 Afs 360/2018-24).

32. Krajský soud tak uzavírá, že se žalovaný dopustil v řízení o odvolání žalobce pochybení, neboť dostatečně přesvědčivým způsobem nezdůvodnil, proč svědecká výpověď R. H. není způsobilá prokázat, že se přijetí deklarovaných plnění od deklarovaných dodavatelů žalobce a dodání zboží odběratelům do jiného členského státu uskutečnily způsobem, jaký žalobce uvedl v daňových dokladech. Současně však krajský soud souhlasí s názorem žalovaného, že je nezbytné na celý případ nazírat komplexně, a proto nelze dovodit, že by výše předestřenými důvody jakkoliv předjímal či přímo dovozoval závěry o tom, že předmětná svědecká výpověď zcela bezvýhradně vyvrací všechny správce daně předestřené pochybnosti. Z toho důvodu také krajský soud neshledal důvod k přerušení řízení (do doby rozhodnutí Nejvyššího správního soudu do doby, než rozhodne o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku krajského soudu ze dne 19. 2. 2021, č. j. 29 Af 2017-67).

VII. Závěr a náklady řízení

33. Krajský soud proto s ohledem na výše uvedené rozhodnutí žalovaného zrušil z důvodu nezákonnosti dle § 78 odst. 1 s. ř. s. a současně věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V dalším řízení je žalovaný vázán právním názorem soudu [§ 78 odst. 5 s. ř. s.] a bude tedy na něm, aby zajistil nápravu shora vytčených vad. Stejně tak bude na něm, aby posoudil otázku žalobcem vznesenou otázkou možného uplynutí prekluzivní lhůty
34. O náhradě nákladů řízení krajský soud rozhodl 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 nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.
35. Žalobce dosáhl v řízení o žalobě plného úspěchu, a proto má právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému. Žalobce tyto náklady podáním ze dne 15. 11. 2021 vyčíslil, k čemuž krajský soud do značné míry při stanovení výše náhrady nákladů přihlédl. Odměna zástupce (daňového poradce) žalobce a náhrada hotových výdajů byla stanovena podle § 35 odst. 2 s. ř. s. a vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů. V daném případě se jednalo o pět úkonů právní služby (příprava a převzetí zastoupení, žaloba, další podání ve věci samé – replika, vyjádření ke kasační stížnosti, účast na jednání; naopak za úkony právní služby v podobě další porady s klientem a dalšího podání ve věci samé – tripliku k dalšímu vyjádření žalovaného krajský soud náhradu nákladů nepřiznal, neboť jej s ohledem na stručné opakování žalobních námitek neshledal za účelně vynaložený) ve výši 5 × 3 100 Kč a pět režijních paušálů ve výši 5 × 300 Kč, tedy celkem 17 000 Kč. Protože zástupce žalobce je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení ve smyslu § 57 odst. 2 s. ř. s. o částku 3 570 Kč odpovídající dani (21 %), kterou je povinen z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést. Žalobci dále přísluší náhrada za zaplacený soudní poplatek za žalobu proti rozhodnutí správního orgánu ve výši 3 000 Kč.
36. Celkem tedy byla žalobci vůči žalovanému přiznána náhrada nákladů ve výši 23 570 Kč. K jejímu zaplacení soud určil přiměřenou lhůtu.

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 zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 11. ledna 2022

JUDr. Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu