



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců Mgr. Petra Sedláka, Ph.D. a JUDr. Václava Štencla, MA v právní věci

žalobkyně: **Levara s.r.o.**, IČ 29314861
sídlem Cacovice 63/2, 614 00 Brno
zastoupena Mgr. Jakubem Hanyášem, advokátem
sídlem Koblížná 53/24, 602 00 Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23.3.2021, č.j. 10478/21/5300-22443-701226

takto:

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

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Žalobou podanou ke Krajskému soudu v Brně se žalobce domáhal zrušení shora označeného rozhodnutí žalovaného, kterým byla zamítnuta odvolání žalobce proti rozhodnutím Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj - platební výměr na daň z přidané hodnoty č. j. 3986739/16/3003-52522-711971 ze dne 30. 9. 2016, kterým byla za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2013 vyměřena vlastní daňová povinnost na dani z přidané hodnoty ve výši 1 995 185 Kč, dále platební výměr na daň z přidané hodnoty č. j. 3989275/16/3003-52522-711971 ze dne 30. 9. 2016, kterým byla za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2013 vyměřena vlastní daňová povinnost na dani z přidané hodnoty ve výši 2 333 024 Kč, platební výměr na daň z přidané hodnoty č. j. 3989543/16/3003-52522-711971 ze dne 29. 9. 2016, kterým byla za zdaňovací období leden roku 2014 vyměřena vlastní daňová povinnost na dani z přidané hodnoty ve výši 216 532 Kč a platební výměr na daň z přidané hodnoty č. j. 3989603/16/3003-52522-711971 ze dne 30. 9. 2016, kterým byla za zdaňovací období únor roku 2014 vyměřena vlastní daňová povinnost na dani z přidané hodnoty ve výši 1 087 165 Kč.

II. Obsah žaloby

2. V prvním žalobním bodu brojil žalobce proti hodnocení důkazů a s odkazem na § 8 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, uvedl, že správní orgány nehodnotily důkazy ve vzájemné souvislosti, čímž dostaly žalobce do důkazní nouze. K uvedenému odkázal na rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 7. 6. 2018, č. j. 8 Af 5/2015-82. Uskutečnění zdanitelného plnění totiž nepochybně vyplývá ze vzájemné souvislosti provedených důkazů.
3. V druhém žalobním bodu namítl nesprávnost hodnocení výpovědi svědka F. jako nevěrohodné. Odkázal na uplynutí více než šest let od zdaňovacích období s tím, že skutečnost, že si svědek nepamatuje podrobnosti dostatečně konkrétně, zavínil správce daně zmařením původního výsledku a jeho oddálením o čtyři roky. Zároveň odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2020, č. j. 2 Afs 336/2019-42, s tím, že nehodnotil výpovědi svědka F. v jiných daňových řízeních a napadené rozhodnutí je proto, podle žalobce, nepřezkoumatelné. Zdůraznil, že svědek F. byl v rámci výpovědi ze dne 23. 11. 2018 (č. j. 4785887/18/3003-60563-711927) pro účely kontroly daně z příjmů za zdaňovací období roku 2014 shledán za věrohodného a není možné, aby ho v dalším řízení žalovaný považoval za nevěrohodného.
4. Ve třetím žalobním bodu namítal vnitřní rozpornost kontrolních závěrů v souvislosti se závěrem správce daně, že došlo ke vzniku ručení dle § 109 odst. 2 písm. c) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, (srov. zprávu o daňové kontrole) a musel tedy dospět i k závěru, že se zdanitelné plnění fakticky uskutečnilo. Žalovaný se s tímto odvolacím bodem vůbec nevypořádal a rozhodnutí je proto nepřezkoumatelné pro nevypořádání odvolací argumentace. Závěr správce daně o vzniku ručení implikuje přijetí plnění od konkrétního dodavatele a rozdíl mezi vyměřením/doměřením daně a ručením neodůvodňuje diametrálně odlišné závěry. Zároveň namítl nepřezkoumatelnost rozhodnutí, neboť se žalovaný nevypořádal s námitkou, že si žalovaný vybírá pouze ty závěry, které „se mu hodí“, a námitkou postupu správce daně v rozporu se základními zásadami daňového řízení s ohledem na postavení žalobce jako ručitele dle § 109 ZDPH, které mělo mít přednost před doměřením DPH.

5. Ve čtvrtém žalobním bodu brojil proti nepředvolání dalších svědků - společníků i jednatelů společnosti GREAT GROOXE s.r.o. v období spolupráce mezi odvolatelem a touto společností k této spolupráci a k věrohodnosti výpovědi svědka F. Odmítnutí výsledků s odůvodněním, že se jedná o návrh obstrukční s ohledem na blížící se konec objektivní prekluzivní lhůty, označil za nepodložené spekulace a zdůraznil, že riziko prekluze vyměření DPH jde plně na vrub postupu správce daně a žalovaného. Zdůraznil, že v rámci daňového řízení není zakotvena zásada koncentrace řízení a je tak oprávněn navrhnout důkazy po celou dobu tohoto řízení, včetně řízení odvolacího, a je jen a pouze na něm, kdy tak učiní.
6. Závěrem namítl neunesení důkazního břemene o pochybnostech správce daně, a to bez bližšího odůvodnění.

III. Vyjádření žalovaného

7. Žalovaný ve svém vyjádření navrhl zamítnutí žaloby jako nedůvodné. Z napadeného rozhodnutí je zřejmé, že jednotlivé důkazní prostředky hodnotil žalovaný samostatně, ale také v jejich vzájemné souvislosti s ohledem na to, zda mezi těmito důkazními prostředky existuje spolehlivá vazba, příp. vazba na jiný žalobkyní předložený důkazní prostředek, a poukázal na to, že hodnotil i obsah dodacích listů od dodavatelů žalobkyně ve spojení s dodacími listy, které vystavovala žalobkyně svým odběratelům. Výpověď svědka M. F. hodnotil v souvislosti s dalšími důkazy a zjištěními. Tvrzení o absenci úvahy o hodnocení důkazů je nesprávné a zavádějící, nadto důkazní břemeno tížilo žalobce a ten měl prokázat, že ke zdanitelnému plnění opravdu došlo tak, jak je na daňových dokladech deklarováno. K odkazu na rozsudek Městského soudu v Praze uvedl, že žalobce zaměňuje důkazní nouzi s vyžadováním nadměrného důkazního standardu ze strany správce daně. Odmítl, že by napadené rozhodnutí bylo nepřezkoumatelné s ohledem na hodnocení důkazů, neboť nepřezkoumatelnost míří na nejzávažnější vady rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat, což není projednávaný případ.
8. Ke svědecké výpovědi svědka F. odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí s tím, že svědecká výpověď byla na základě komplexního hodnocení posouzená jako nevěrohodná a rozporuplná. Uvedl, že žalobce rozporuje pouze časový odstup, ale ne další nikoliv nepodstatná zjištění. K časovému odstupu uvedl, že svědek si mohl pamatovat alespoň některé bližší okolnosti sporných transakcí s ohledem na délku trvání spolupráce, finanční objemy a množství zboží a způsob spolupráce, který svědek popsal. K rozsudku Nejvyššího správního soudu ve věci daně z příjmů právnických osob za rok 2014 odkázal na body [63] až [68] rozhodnutí o odvolání a uvedl, že ve vztahu nároku na odpočet daně za 3. čtvrtletí roku 2013 a od ZMSS za 3. a 4. čtvrtletí roku 2013 je výslech k roku 2014 neprůkazným. K období leden a únor 2014 je závěr správce daně ve vztahu k DPH nepřezkoumatelný. Svědek F. nadto neuvedl ani v roce 2018 nic konkrétního k nároku na odpočet DPH za zdaňovací období leden a únor 2014. Zdůraznil, že NSS neuložil žalovanému, aby výpověď svědka F. „uznal“ i v řízení o DPH, resp. aby považoval na základě uvedené výpovědi pochybnosti správce daně za odstraněné.

9. Ve věci vzniku ručení dle ust. § 109 odst. 2 písm. c) ZDPH žalovaný zdůraznil, že předmětem sporu bylo prokázání nároku na odpočet daně z titulu přijetí plnění od společností GREAT GROOXE a ZMS Stavební, a nikoliv skutečnosti související s institutem ručení a celý žalobní bod je vystavěn na jediné větě zpráv o kontrole. K související odvolací námitce odkázal na bod [82] rozhodnutí a uvedl, že ze zpráv o kontrole neplynou žádné zjevné rozpory, neboť z nich plyne, že důvodem odepření nároku na odpočet je neprokázání splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH. V nyní projednávané věci institut ručení vůbec aplikován nebyl, tudíž ani podmínky pro vznik ručení nebyly posuzovány, natož aby byly správcem daně či žalovaným osvědčeny. Jelikož se žalobce nestal ručitelem, nebyl důvod pro podnikání dalších kroků s tím souvisejících.
10. K odmítnutí dalších výsledků odkázal žalovaný na body [83] až [85] rozhodnutí a odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, dle které výslech není třeba provést, pokud se jedná o požadavek vedený toliko snahou mařit či účelově prodlužovat daňové řízení. Dále žalovaný odůvodnil, proč nebylo možné považovat návrh na výslech svědků P. Š. a P. K. za relevantní důkazní návrh.
11. K námitce neunesení důkazního břemene o pochybnostech správce daně žalovaný uvedl, že ji žalobce poprvé až v této žalobě, aniž by ji blíže precizoval. Žalovaný má za to, že správce daně přenesl důkazní břemeno na žalobce, který byl povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k daným obchodním případům jinými důkazními prostředky.

IV. Posouzení věci

12. Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první, s. ř. s.), jakož i řízení předcházející jeho vydání. Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). O žalobě soud rozhodl za podmínek ustanovení § 51 s.ř.s.
13. Zdejší soud ve věci přezkumu rozhodnutí žalovaného o odvolání proti výše citovaným platebním výměrům správce daně rozhoduje již podruhé poté, co první rozhodnutí Krajského soudu v Brně ze dne 25. 9. 2019, 31Af 99/2017 - 41, bylo zrušeno rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2020, č. j. 2 Afs 336/2019-42, a to včetně předcházejícího rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 8. 2017, č. j. 35131/17/5300-22443-701226.
14. Námitky uplatněné v nyní projednávané věci se částečně obsahově shodují s námitkami, které žalobce uplatnil ve věci vedené a rozhodnuté zdejším soudem pod sp. zn. 31Af 76/2017, případně ve věci vedené u zdejšího soudu pod sp. zn. 31Af 84/2018. V případě těch námitek, které Nejvyšší správní soud neshledal jako nesprávně vypořádané, nevidí zdejší soud důvod odchytil se od dříve zaujatých skutkových i právních závěrů. Zároveň v nyní projednávané věci zohlednil závěry citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 2 Afs 336/2019.

15. Nejvyšší správní soud ve svém kasačním rozsudku ve věci sp. zn. 2 Afs 336/2019 uvedl:

„[30] Jestliže žalovaný vycházel ze závěru, že stěžovatelka v případě sporných dodávek od společnosti Great Grooxe s. r. o. a společnosti ZMS Stavební, s.r.o. neprokázala jejich faktické uskutečnění (tedy naplnění materiálních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty), tedy že neunesla své důkazní břemeno, měla být stěžovatelce v průběhu daňového řízení poskytnuta možnost, aby je unesla. Tuto povinnost by žalovaný a správce daně splnili pouze v případě, pokud by důkaz, který stěžovatelka za tímto účelem navrhla a o němž nelze říci, že by byl zjevně nezpůsobilý k prokázání rozhodných skutečností, v daňovém řízení řádně a úplně provedli. Na tomto místě je nutno zdůraznit, že svědek, jehož výslech nebyl proveden, byl jednatelem dodavatele sporných zdanitelných plnění. Obsah jeho svědecké výpovědi tak byl jednoznačně potenciálně způsobilý podpořit a doplnit stávající důkazní situaci.

[31] Jak správně poukazuje stěžovatelka, v dosavadním průběhu daňového řízení nebylo prokázáno, že se zdanitelné plnění „neuskutečnilo“, ale „nebylo prokázáno, že se uskutečnilo“. Jinak řečeno, podle správce daně se stěžovatelce dosud nepodařilo unést své důkazní břemeno stran uskutečnění zdanitelného plnění. Za takové situace nelze bez dalšího předjímat, jaký vliv by na závěr o neunesení důkazního břemene měla řádně provedená svědecká výpověď, jejíž provedení bylo z důvodu nesprávného procesního postupu správce daně zmařeno. Až po jejím provedení totiž bude možno dosud předložené důkazní prostředky řádně zhodnotit v jejich vzájemné souvislosti a učinit úvahu o tom, jaký měl další důkaz vliv na závěr o nevěrohodnosti, obecnosti, rozporuplnosti a neprovázanosti dosud provedených a hodnocených důkazů. Stranou by přitom žalovaný neměl nechat ani otázku hodnocení výpovědi svědka F. v jiných daňových řízeních vedených se stěžovatelkou, kterou se Nejvyšší správní soud pro její nepřípustnost nemohl v řízení o kasační stížnosti meritorně zabývat (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

[32] S ohledem na skutečnost, že v daňovém řízení dosud nedošlo k řádnému provedení a hodnocení všech navržených důkazů, nemůže se soud věcně zabývat kasačními námitkami mířícími do chybného hodnocení důkazů. Posouzení této otázky by bylo předčasné. Nicméně, jak již soud vyslovil výše, ve vztahu k hodnocení důkazů opětovně vůči daňovým orgánům zdůrazňuje nutnost hodnotit důkazy jednotlivě, ale též ve vzájemné souvislosti. Je sice pravdou, že ani formálně perfektní daňové doklady, povinné evidence a účetní záznamy nemohou samy o sobě prokázat uskutečnění zdanitelného plnění. Na druhé straně je však nutno vždy předložené primární důkazní prostředky vnímat v souvislosti s dalšími důkazy, které mohou obecné, neprovázané a při izolovaném posuzování rozporuplné důkazy ozřejmit a konkretizovat a společně s nimi vytvořit přesný obraz o dané obchodní transakci, a tudíž i o tom, zda a jak bylo zdanitelné plnění uskutečněno.“

Doplnění dokazování - opětovný výslech svědka Fleka

16. Ze správního spisu plyne, že výslech svědka F. proběhl dne 15. 6. 2020 a z výsledku vyplývá následující. Svědek si nepamatoval přesné období, kdy docházelo ke spolupráci mezi korporací GREAT GROOXE a žalobcem, při obchodní spolupráci spolu jednali pouze svědek a p. O. za žalobce, nepamatoval si, kde k jednáním docházelo. Předmětem spolupráce byly dodávky většího množství hutního materiálu, který pro GREAT GROOXE nakupoval společník svědka. Na smlouvy se žalobcem si nepamatoval, o daňové doklady se starala účetní, komunikace probíhala telefonicky stran zboží přes emaily, na kterém portálu byl email zřízen, si nepamatoval, úhrada zboží probíhala přes banku, ale nepamatuje si přes kterou. O dodávky zboží, vč. skladování se staral společník, jehož jméno si nepamatoval, přeprava probíhala kamiony. Uvedl, že byl u všech předávek

zboží, ze kterých se pořizovala fotodokumentace. Vlastníka vozidel si nevybavuje, dopravu (ze zahraničí) řešil společník, vykládka probíhala na více místech za přítomnosti p. O. a svědka, který byl přítomný u každé předávky. Před předáním zboží kontroloval, kontrolovala se váha a vážní listky, p. O. si poté zboží přebíral sám, pořizoval si fotodokumentaci a kontroloval si ho stejně. Při předávání byly podle svědka vyhotoveny předávací protokol, vážní listky a fotodokumentace a tyto byly podepisovány p. O. a svědkem, reklamace nebyly. V případě GREAT GROOXE ukončil svědek spolupráci se svým společníkem.

17. V případě spolupráce korporace ZMS Stavební s.r.o. se mělo dle svědka jednat o stejné období, jako v případě GREAT GROOXE, při obchodní spolupráci spolu jednali pouze svědek a p. O. za žalobce. Jméno společníka si svědek taktéž nepamatoval, avšak nepohodl se s ním stejně jako v případě GREAT GROOXE. Spolupráce se žalobcem se týkala asi hutního materiálu stejně jako u GREAT GROOXE. Svoji činnost v rámci ZMS Stavební si svědek nevybavoval, kde k jednání se žalobcem docházelo, si také nevybavoval. Žalobci probíhaly dodávky ve velkém, po kamionech, o ceně rozhodoval společník a svědek prodal zboží p. O. Na zboží byla objednávka, smlouva, zboží bylo ze zahraničí, doklady vystavovala účetní a svědek je podepisoval. Objednávka byla nejdříve telefonická a poté emailová, sám komunikoval se žalobcem telefonicky, nevzpomíná si, u kterého poskytovatele měli zřízený email, platby šly přes bankovní účty, ale svědek si nevybavuje, u které banky měli účet. Zboží šlo přes kamiony, odpovědnost za realizaci zboží si nepamatuje, přeprava byla z různých míst, u nakládky nebyl, pouze u předávky. Svědek by u každé předávky, u které se kontrolovalo zboží, vážní listky a kvalita. Zboží bylo pojištěné, reklamace nebyly. Při předání se podepisoval předávací protokol. K ukončení činnosti došlo ze stejných důvodů jako u GREAT GROOXE.
18. K oběma společnostem svědek uvedl, že netuší, co znamenal pojem „fco“ v emailové korespondenci, k procentům na fakturách uvedl, že se jedná o čistotu materiálu. K pojmu „LME“ v případě stanovení ceny nechtěl nic uvést.

Další důkazní prostředky

19. V případě ostatních důkazních prostředků neplyne ze správního spisu, že by došlo po zrušení žalobou napadeného rozhodnutí k jejich doplnění. Nejvyšší správní soud se zároveň vyjádřil pouze k výsledku svědka F. a k ostatním důkazům se samostatně nevyjádřil. Soud proto při jejich hodnocení neshledal žádný důvod odchýlit se od závěrů, které zaujal v předchozím rozsudku.
20. Soud opětovně konstatuje, že součástí spisové dokumentace nejsou důkazní prostředky, o kterých žalobce tvrdil, že je předložil žalovanému, a to rámcová smlouva, čestné prohlášení jednatele dodavatele, objednávky, daňové doklady, fotografie dodaného zboží, certifikáty a relevantní vážní listky. Fotografie dodaného zboží, vážní listky či certifikáty měly být přílohou žalobcem doložené emailové komunikace, avšak tyto přílohy předloženy nebyly.
21. Z doloženého účetnictví (založeného ve správním spisu) soud zjistil, že za leden 2014 jsou v něm založeny faktury od ZMS Stavební, bez dodacích listů, bez vážních listků, bez předávacích protokolů, bez fotodokumentace, za čtvrté čtvrtletí 2013 jsou v účetnictví založené vážní listky (celkem 6) s vyznačením dodavatele Komers, spol. s.r.o., ostatní údaje

buď nevyplněné, nebo zakryté (odběratel), a faktury od ZMS Stavební s dodacími listy a v některých případech i zálohová faktura od ZMS Stavební. V případě prvního až třetího čtvrtletí roku 2013 je v něm u přijatých faktur založeno celkem sedm vážních lístků s vyznačením dodavatele Komers, spol. s.r.o., ostatní údaje buď nevyplněné, nebo zakryté (odběratel), dále sedm vážních lístků pouze s vyznačením zboží, ostatní údaje buď nevyplněné, nebo zakryté (odběratel), u vydaných faktur jsou založeny faktury od ZMS Stavební s dodacími listy a v některých případech i zálohová faktura od ZMS Stavební a faktury od GREAT GROOXE s dodacími listy a v jednom případě certifikát o kvalitě a váze. V rámci přijatých faktur od GREAT GROOXE založeny tři vážní lístky pouze s vyznačením zboží, ostatní údaje buď nevyplněné, nebo zakryté (odběratel).

22. Dále je ve spise založena výpověď svědka F. ze dne 23. 11. 2018, ze které plyne, že v letech 2013 až 2014 byl žalobce jednatelem ZMS Stavební a v té době jednal se žalobcem, za kterého jednal p. O. Svědek uvedl, že měl v ZMS Stavební na starosti prodej, se žalobcem obchodoval s více komoditami, železem. Jednali tam, kde se potkali, někdy i po telefonu, po objednávce komunikovali po emailu, který žádný nedohledá, následovaly osobní schůzky. Netušil, od koho bylo nakupováno, dostal seznam zboží od majitele firmy, obvolal známé a následně zboží prodal. Prostory ZMS Stavební neměla, kde se skladovalo zboží, ví majitel firmy, který řešil i dopravu. Svědek pouze přijel na místo, kde se prodávalo, podepsal papíry. U které banky měla ZMS Stavební účet nevěděl, bank bylo několik, o fakturaci se starala účetní, doklady o spolupráci zůstaly ve firmě. Ke spolupráci se žalobcem nebyl schopen doložit žádné doklady. Se žalobcem byla určitě uzavřena smlouva, ale zůstala v účetnictví firmy. Počet zaměstnanců nevěděl.

Hodnocení důkazních prostředků vč. hodnocení doplněné výpovědi

23. Soud se jednoznačně ztotožňuje se žalovaným, že důkazní prostředky ani ve svém souhrnu po doplnění výpovědi svědka F. neprokazují faktické poskytnutí zdanitelného plnění, resp. nic z těchto důkazních prostředků nepotvrzuje skutečnost, že jednotlivé dodávky ingotů se skutečně staly tak, jak tvrdí žalobce. Stále platí, že klíčové důkazy o dodání zboží správce daně znevěrohodnil, a to velmi jasně a logicky samostatně i ve vazbě na ostatní důkazní prostředky.
24. Po zhodnocení předložených důkazních prostředků dospěl k závěru, že nemohou obstát samostatně ani ve spojení s ostatními. Dodací listy jsou naprosto obecné a uvedené zboží nelze nijak konkrétně ztotožnit s ostatními důkazními prostředky. V případě vážních lístků a fotodokumentace odkazuje soud (s ohledem na absenci těchto důkazních prostředků ve správním spise v nyní projednávané věci) na rozsudek ve věci sp. zn. 31A 76/2017, kde se jimi zabýval a uvedl, že u vážních lístků „*má soud taktéž zásadní pochybnosti o jejich pravosti, jak je vyjádřil precizně žalovaný, a samotné předložené fotografie potvrzují toliko existenci určitého, nijak nekonkretizovaného zboží.*“
25. Výpověď svědka F. na tom nemohla nic změnit. Klíčové skutečnosti totiž svědek nijak neosvětlil a soud se ztotožňuje se žalovaným v tom, že alespoň určité detaily by si mohl svědek F. i přes časový odstup vybavovat. Sice si svědek pamatuje důvody, proč opustil společnosti GREAT GROOXE i ZMS Stavební a jak v nich byly řešeny vztahy při obchodování, ale nevybavuje si jméno ani jednoho ze svých společníků. Skutečnosti, jako

např. že si svědek nepamatuje, u kterého poskytovatele měly společnosti email, soud nepovažuje za důvod pro znevěrohodnění výpovědi, nicméně je zarážející, že si poměrně detailně vybavuje okolnosti dodávek žalobci (kdo byl dodávkám přítomen a jak probíhaly), ale nevybavuje si nic podstatného ohledně fungování společností, sjednávání zakázek (existence smluv, objednávek). To vše přitom za situace, kdy jednotlivé dodávky byly v hodnotě cca milion Kč, a době od května 2013 do června 2014 se jednalo o 61 transakcí. Jestliže žalobce tvrdí, že byl u každého jednotlivého předání zboží, jednalo se tak v průměru o více než jednu dodávku týdně, tedy z pohledu soudu nezanedbatelný počet zakázek v nezanedbatelném finančním objemu. Zároveň soud odkazuje i na zjištění žalovaného ohledně toho, že svědek F. byl v předmětné době jediným jednatelem korporace GREAT GROOXE a v případě korporace ZMS Stavební byl v předmětném období druhým jednatelem občan Litevské republiky bez pobytu na území ČR. S ohledem na to, že jedny z mála skutečností, které si svědek vybavoval, bylo rozdělení zakázek mezi jeho a jeho společníka a důvody, pro které společnosti GREAT GROOXE a ZMS Stavební opustil, tak s ohledem na zjištění správce daně je jeho výpověď dále znevěrohodněna. Zůstává s podivem, že k těmto skutečnostem, které zpochybňovaly výpověď svědka, se žalobce nijak nevyjádřil. Věrohodnosti výpovědi svědka nepřispělo ani to, že nebyl ochoten odpovědět na otázky týkající se obchodních podmínek v rámci smluv, resp. emailové korespondence i v rámci stanovení ceny, což jsou skutečnosti zcela objektivní, které se týkají jakékoliv obchodní transakce bez vztahu ke konkrétním osobám, tedy i k žalobci a plněním ve vztahu k němu.

26. Zároveň výpověď svědka F. není podpořena důkazními prostředky ze strany žalobce. Existuje sice shoda mezi tvrzeními žalobce a svědka o dokumentech, které měly dodání zboží provázet, nicméně tyto dokumenty buď nebyly správci daně předloženy, nebo zboží neindividualizují, nebo je soud shledal jako nevěrohodné nebo dokonce zfalšované.
27. V případě v daňovém řízení doložených dodacích listů od společnosti ZMS Stavební, s.r.o. a společnosti Great Grooxe s.r.o. (s výjimkou dále specifikovaných dodacích listů) musí soud konstatovat, že tyto doklady neobsahují žádné konkrétní údaje o dodaném zboží (specifikované např. počtem ks, rozměrem, váhou jednotlivých druhů, čísla certifikátů), které by byly schopny zajistit individualizaci dodaného zboží. S dodávkami se pojí i absence jakýchkoliv konkrétních jmen osob zúčastněných dodání, absence místa, kde k dodání došlo, a absence jakékoliv, natož spolehlivé vazby na další důkazní prostředky, např. skladovou evidenci. Dodací listy, byť ve spojení s fakturami a doklady o zaplacení, tak nejsou věrohodnými důkazními prostředky, které by prokázaly realizaci tvrzených dodávek zboží, a to s ohledem na nemožnost individualizovat dodané zboží.
28. Výjimku stran obsahu tvoří dodací listy společnosti ZMS Stavební, s.r.o., č. 8/2013, 9/2013, 12/2013, 13/2013, 17/2013 a 18/2013, které na rozdíl o ostatních obsahují alespoň specifikaci místa a počet palet, což však nemění nic na tom, že ani v případě těchto dodacích listů není bez dalších důkazních prostředků specifikováno zboží dostatečným množstvím konkrétních údajů o dodaném zboží. Zároveň pouhé uvedení místa dodání neprokazuje, že zboží bylo skutečně na toto místo dodáno. Soud stejně jako v případě ostatních dodacích listů konstatuje, že žalobce nedoložil jakoukoliv vazbu na jiné důkazní prostředky, např. na skladovou evidenci.

29. V případě části vážných lístků a fotodokumentace, soud musí konstatovat, že obsahem správního spisu v nyní projednávané věci tyto nejsou. Soud již v předcházejícím řízení odkázal na rozsudek ve věci sp. zn. 31Af 76/2017, ve kterém uvedl, že vážní lístky a fotodokumentace pro související zdaňovací období byly doloženy a žalovaný se jimi zabýval a jak soud v rozsudku v citované věci uvedl, *„K vážným lístkům uvedl, že „nelze pochybovat o tom, že došlo k úpravě obsahu vážných lístků ze 7. 5. 2013, ze 17. 5. 2013 a z 20. 5. 2013. Dle odvolacího orgánu nejsou s to vážní lístky předložené odvolatelem prokázat jeho tvrzení o oprávněně nárokováném odpočtu daně z titulu přijetí plnění od GG, neboť jsou s ohledem na výše uvedené nevěrohodné a navíc bez jakékoliv vazby na jiné důkazní prostředky.“ Konečně v případě fotodokumentace žalovaný uvedl, že „nejsou dle odvolacího orgánu s to prokázat tvrzení odvolatele o nároku na odpočet daně z titulu pořízení zboží od GG, neboť není zřejmé, kdy a kde byla fotodokumentace pořízena, jaké zboží se nachází v balících, kdo je jeho vlastníkem, resp. že se jedná právě o zboží, z jehož pořízení si odvolatel nárokuje odpočet daně za předmětné zdaňovací období.““*
30. Pokud se jedná o vážní lístky, které byly součástí CD ve spisové dokumentaci v nyní projednávané věci, tak většina z nich byla založena u vydaných faktur žalobce s vyznačením dodavatele Komers, spol. s r.o., tedy nikoliv ZMS Stavební ani GREAT GROOXE, nebo se jedná o vážní lístky bez vyznačení jakýchkoliv osob, ať už dodavatelů, nebo odběratelů. Nelze je tedy věrohodně spojit s doklady od společností ZMS Stavební a GREAT GROOXE, a to ani samostatně, ani ve vzájemné souvislosti s ostatními důkazními prostředky, neboť nelze dovodit žádnou vazbu na ostatní důkazní prostředky.
31. Pokud jde o výpověď svědka F. ze dne 23. 11. 2018 a její spojení s výpovědí ze dne 15. 6. 2020, tak ani ta nepřináší ve věci nic, z čeho by se dala dovodit fakticita plnění. I když žalobce tvrdí, že žalovaný zavinil nevěrohodnost a nekonkrétnost výsledku svědka zmařením původního výsledku, a naopak při výpovědi ze dne 23. 11. 2018 (č. j. 4785887/18/3003-60563-711927) pro účely kontroly daně z příjmů za zdaňovací období roku 2014 shledal výpověď věrohodnou, nic to nemění na tom, že ani jedna z výpovědí neprokázala poskytnutí plnění. Obsah výpovědí je fakticky zcela shodný, svědek si pamatoval stejné detaily a stejné skutečnosti si nepamatoval. Pokud byla výpověď ze dne 23. 11. 2018 hodnocena jako nerelevantní pro účely DPH, pak se s tím soud zcela ztotožňuje.
32. Není pravdou, že by správce daně, resp. žalovaný nehodnotil předložené důkazy v jejich souvislostech.
33. Z napadeného rozhodnutí je patrné, že žalovaný se předloženými důkazy zabýval. V bodech 32 až 70 resp. 75 násl. popisuje žalovaný zjištěné skutečnosti, provedené důkazy, to, jaké daňové doklady žalobce předložil, a zjištění, že tvrzení dodavatelé žalobce jsou nekontaktní (GREAT GROOXE), resp. u nich bylo rozhodnuto o ukončení konkurzu pro nedostatek majetku (ZMS Stavební). V této části napadeného rozhodnutí se žalovaný zabýval i opětovnou výpovědí svědka F. a jejími důsledky na zjištěný skutkový stav.
34. Je zjevné, že hodnotil každý předložený důkaz jednotlivě i v jejich souvislostech a jasně uváděl důvody, proč je považuje za nevěrohodné, a zároveň zjevně posuzoval vzájemné vazby těchto důkazních prostředků, o čemž svědčí formulace např. *„Díky absenci*

konkrétnosti nejsou provázány spolehlivou vazbou na jiné důkazní prostředky“, příp. „...musela by existovat spolehlivá vazba na daňový doklad a další důkazní prostředky.“, ev. „...neboť neexistuje jakákoliv prokazatelná a nezpochybnitelná vazba mezi údaji v nich uvedenými a tvrzením odvolatele.“ (viz bod 46 napadeného rozhodnutí) a konečně v tomtéž bodu uvedené hodnocení dodacích listů od dodavatelů žalobce ve spojení s dodacími listy žalobce jeho odběratelům (přesnost specifikace dodávaného množství), příp. hodnocení vazby mezi předloženými listinami (např. „...i přes přiložené přijaté daňové doklady neexistuje přesvědčivá provázanost mezi těmito doklady a obsahem e-mailové komunikace.“ ev. „...předložené listiny nejsou z důvodu absence přesvědčivé, jednoznačné a nezpochybnitelné vzájemné provázanosti s to prokázat tvrzení odvolatele...“).

Rozpornost kontrolních závěrů ohledně postavení žalobce jakožto ručitele a postup v rozporu se zásadami daňového řízení

35. Žalobce také namítal rozpornost kontrolních závěrů správce daně, neboť správní orgán prvního stupně ve zprávách o daňové kontrole konstatoval, že se žalobce svým postupem při placení za zdanitelné plnění stal dle § 109 odst. 2 ZDPH ručitelem svého dodavatele, tj. společnosti ZMS Stavební, s.r.o. Tento závěr v sobě nutně musí obsahovat tu premisu, že ke zdanitelnému plnění skutečně došlo. Závěr správce daně o postavení žalobce jakožto ručitele je tak dle názoru žalobce neslučitelný se zněním výroků posuzovaných dodatečných platebních výměrů, které byly založeny na tom, že nebylo dostatečně prokázáno, že ke zdanitelným plněním došlo. Zdejší soud konstatuje, že tutéž žalobní námitku uvedl žalobce již ve věci vedené u Krajského soudu v Brně ve věci pod sp. zn. 31Af 84/2018 a zdejší soud ji ani v rozsudku v citované věci neshledal jako důvodnou. Stejně hodnocení věci soud zaujal i v tomto řízení.
36. Ve zprávě o daňové kontrole za zdaňovací období únor 2014 č. j. 3929297/16/3003-60564-711954 projednané dne 21. 9. 2016, zprávě o daňové kontrole za zdaňovací období leden 2014 č. j. 3929284/16/3003-60564-711954 projednané dne 21. 9. 2016 a zprávě o daňové kontrole za zdaňovací období IV. čtvrtletí roku 2013 č. j. 3929264/16/3003-60564-711954 projednané dne 21. 9. 2016 je k postavení žalobce jakožto ručitele uvedeno pouze: *„Daňový subjekt správci daně nesdělil, jaká konkrétní opatření a mechanismy přijal, když si ověřoval svého dodavatele (tj. jeho platební morálku, majetkové poměry apod.); k výše uvedenému správce daně uvádí, že daňový subjekt zasílal peněžní prostředky na bankovní účet č. SK661100000002922897212, tím, že daňový subjekt zasílal peněžní prostředky na účet vedený poskytovatelem platebních služeb mimo tuzemsko, se daňový subjekt dostává do pozice ručitele ve smyslu § 109 odst. 2 písm. b) a c) zákona o DPH.“*
37. Ve zprávě o daňové kontrole za zdaňovací období III. čtvrtletí roku 2013 č. j. 3929207/16/3003-60564-711954 projednané dne 21. 9. 2016 je k postavení žalobce jakožto ručitele uvedeno pouze: *„Daňový subjekt správci daně nesdělil, jaká konkrétní opatření a mechanismy přijal, když si ověřoval svého dodavatele (tj. jeho platební morálku, majetkové poměry apod.); k výše uvedenému správce daně uvádí, že daňový subjekt zasílal peněžní prostředky na bankovní účet č. 4017732222/7500, který je uveden na předložených daňových dokladech, avšak správci daně tento bankovní účet není znám; obchodní korporace GREAT GROOXE s.r.o. výše uvedený bankovní účet nezveřejnila, čímž nesplnila svou zákonnou povinnost ve smyslu § 96 zákona o dani z přidané hodnoty; tím, že daňový subjekt zasílal*

peněžní prostředky na nezveřejněný bankovní účet, aniž by si ověřil, zda tento bankovní účet dodavatel zveřejnil ve smyslu § 96 zákona o dani z přidané hodnoty v centrálním registru plátců, se daňový subjekt dostal do pozice ručitele ve smyslu § 109 odst. 2 písm. b) a c) zákona o dani z přidané hodnoty.“

38. Dle § 109 odst. 2 písm. b) ZDPH příjemce zdanitelného plnění ručí také za nezaplacenou daň z toho plnění, pokud je úplata za toto plnění poskytnuta zcela nebo zčásti bezhotovostním převodem na účet vedený poskytovatelem platebních služeb mimo tuzemsko. Podle písm. c) pak pokud úplata poskytnuta zcela nebo zčásti bezhotovostním převodem na jiný účet než účet poskytovatele zdanitelného plnění, který je správcem daně zveřejněn způsobem umožňujícím dálkový přístup, a pokud úplata za toto plnění překračuje dvojnásobek částky podle zákona upravujícího omezení plateb v hotovosti, při jejímž překročení je stanovena povinnost provést platbu bezhotovostně.
39. Zdejší soud k tomu uvádí, že i pokud by předpokladem vzniku ručitelství dle § 109 odst. 2 ZDPH bylo faktické uskutečnění zdanitelného plnění, je to pro nyní projednávanou věc bezpředmětné. Z citovaného textu jasně vyplývá záměr správce daně upozornit žalobce na tu skutečnost, že se v rámci svých obchodních transakcí nechoval dostatečně obezřetně. Naopak zcela neuváženě hradil úplaty za sporná zdanitelná plnění na zahraniční účet nevedený u správce daně, resp. řádně nezveřejněný účet v případě tuzemských plateb, tudíž by se tímto mohl dostat do pro něj nežádoucího postavení ručitele dle § 109 odst. 2 písm. b) a c) ZDPH. Soud si je vědom, že správce daně výslovně uvedl, že „[...] tím, že daňový subjekt zasílal peněžní prostředky na účet vedený poskytovatelem platebních služeb mimo tuzemsko, se daňový subjekt dostává do pozice ručitele [...]“, resp. „[...] tím, že daňový subjekt zasílal peněžní prostředky na nezveřejněný bankovní účet, aniž by si ověřil, zda tento bankovní účet dodavatel zveřejnil ve smyslu § 96 zákona o dani z přidané hodnoty v centrálním registru plátců, se daňový subjekt dostal do pozice ručitele [...]“. Toto však zdejší soud považuje za spíše nešťastnou formulaci než (důkladně) odůvodněný závěr o tom, že se žalobce skutečně stal ručitelem společnosti ZSM Stavební, s.r.o., resp. společnosti GREAT GROOXE s.r.o. Jedná se tak o „konstatování bez dalšího“, ze kterého nijak nevyplývá hodnocení postavení žalobce jakožto ručitele ze strany správního orgánu prvního stupně.
40. Rozhodně nelze přisvědčit ani té části námitky, že se žalovaný neměl vyrovnat s argumentací žalobce obsaženou v odvolání. Předně je třeba zdůraznit, že z hlediska soudního přezkumu tvoří rozhodnutí správních orgánů obou stupňů jeden celek (viz např. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 10. 2004, č. j. 5 Afs 16/2003-56, publ. pod č. 534/2005 Sb. NSS, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 12. 2007, č. j. 4 As 48/2007-80).
41. Žalovaný v napadeném rozhodnutí odkázal na námitku žalobce uvedenou v reakci na Seznámení odvolacího orgánu s výsledky odvolacího řízení, v níž žalobce namítl rozpornost kontrolních závěrů správce daně, pokud současně uzavřel, že nárok na odpočet daně odvolateli nelze přiznat, protože neprokázal přijetí tvrzeného plnění od deklarovaného dodavatele, a že odvolatel se stal ručitelem ve smyslu § 109 odst. 1 ZDPH. Žalovaný v napadeném rozhodnutí případně poukázal na to, že tuto námitku vznesl žalobce v odvoláních za jiná zdaňovací období, a odkázal na rozsudek zdejšího soudu ve věci sp. zn. 31 Af 84/2018 a převzal názor zdejšího soudu. Tato formulace i ve spojení

s ostatními souvisejícími rozhodnutími žalovaného představuje přípustnou korekci odůvodnění správního orgánu prvního stupně, která neměla vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Žalobní námitka spočívající v nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí pro nedostatek odůvodnění je tak nedůvodná, jelikož žalovaný tuto námitku výslovně vypořádal odkazem na související rozsudek zdejšího soudu.

42. Vzhledem k výše uvedenému závěru krajského je bezpředmětné se blíže zabývat otázkou přednosti ručení § 109 ZDPH před doměřením daně.

Nepředvolání dalších žalobcem navržených svědků

43. Ve čtvrtém žalobním bodu brojil proti nepředvolání dalších svědků - společníků i jednatelů společnosti GREAT GROOXE s.r.o.
44. Svůj návrh na výslech svědků Š. a K. odůvodnil tím, že oba byli společníci a jednatelé společnosti GREY GROOXE v období spolupráce mezi žalobcem a touto společností a mohou se kvalifikovaně vyjádřit k této spolupráci a k věrohodnosti výpovědi svědka F.
45. Předně soud nepovažuje za pravdivé tvrzení žalobce, že v rámci daňového řízení není zakotvena zásada koncentrace řízení a žalobce byl oprávněn navrhopvat důkazy po celou dobu tohoto řízení, včetně řízení odvolacího, a je jen a pouze na něm, kdy tak učiní, nicméně žalobce sám nese riziko toho, že jeho důkazní návrh bude posouzen jako obstrukční. V nyní projednávané věci došlo ke stanovení daně na základě provedení daňových kontrol.
46. Ustanovením § 88 daňového řádu byla zavedena povinnost projednat s daňovým subjektem dosavadní výsledek kontrolního zjištění před tím, než bude doručena zpráva o daňové kontrole.
47. Podle § 88 odst. 3 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020, tj. ve znění účinném i pro daňovou kontrolu v nyní projednávané věci na žádost daňového subjektu stanoví správce daně přiměřenou lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění. Nedojde-li na základě tohoto vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhopvat jeho další doplnění.
48. Podle § 88 odst. 2 daňového řádu v nyní účinném znění pokud z dosavadního výsledku kontrolního zjištění vyplývá, že na jeho základě dojde k vydání rozhodnutí o stanovení daně, správce daně sdělí daňovému subjektu tento výsledek a současně mu stanoví přiměřenou lhůtu pro případné vyjádření.
49. Podle § 88 odst. 4 daňového řádu v nyní účinném znění je daňový subjekt v rámci vyjádření k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění oprávněn zejména a) vznést výhradu k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění, b) podat návrh na doplnění dosavadního výsledku kontrolního zjištění.

50. Z citovaných ustanovení je zřejmé, že jak v době daňové kontroly u žalobce, tak v současnosti platí, že v případě daňové kontroly existuje určitá forma koncentrace řízení. Srov. např. komentář Matyášová, Grossová: Daňový řád. Komentář. 2. aktualizované a doplněné vydání, Leges, Praha, 2015 k § 88 daňového řádu: *„Při projednání zprávy se nově uplatní zásada koncentrace řízení. Neprojednává se formálně zpráva jako taková, ale výsledky zjištění a jejich provedené hodnocení. Daňový subjekt má právo vyjádřit se k výsledku kontrolního zjištění, má rovněž možnost, není-li schopen reagovat přímo při projednávání zprávy, požádat správce daně o poskytnutí lhůty, ve které se vyjádří. Pokud ale vyjádření a návrhy nebudou způsobilé vést ke změně výsledku kontrolního zjištění, další vyjádření se již nepřipouští (musí se však jednat o návrhy a vyjádření zcela irelevantní k věci). Zákon stanoví výslovně, kdy je daňová kontrola ukončena, a to podpisem zprávy; tímto okamžikem je rovněž ukončeno projednávání zprávy o daňové kontrole a tato se považuje za oznámenou. V případě vyhýbání se projednání zprávy o daňové kontrole je zpráva doručena daňovému subjektu do vlastních rukou, přitom den doručení se považuje za den ukončení daňové kontroly. Stejně účinky nastanou i v případě bezdůvodného odepření podpisu zprávy - kontrola je ukončena dnem, kdy odmítl daňový subjekt zprávu podepsat.“*, příp. ke stejnému ustanovení komentář Baxa, Dráb, Kaniová, Lavický, Schillerová, Šimek, Žiškova: Daňový řád. Komentář. Wolters Kluwer, Praha, 2011: *„Podá-li daňový subjekt vyjádření s návrhem na doplnění výsledku kontrolního zjištění, může být v této fázi daňové kontroly navrženo provedení nových důkazů a dokazování doplňováno. Pokud i poté správce daně na svém kontrolním zjištění setrvá, nelze již další jeho doplnění navrhopvat. Jedná se o prvek koncentrace, který nepřipouští další vyjádření a návrhy na doplnění dokazování, pokud ty dříve uplatněné nevedly ke změně výsledku kontrolního zjištění. Daňový subjekt proto musí své vyjádření a návrhy na doplnění pečlivě připravit a věnovat jejich obsahu náležitou pozornost.“*
51. Výslech svědka F. byl žalobci nařízen Nejvyšším správním soudem a v tomto rozsahu bylo dokazování doplněno. Skutečnosti, ke kterým vypovídal svědek F. v doplnění odvolacího řízení a ke kterým měl vypovídat již v rámci daňové kontroly před správcem daně ve Vazební věznici Brno, byly žalobci známy již v průběhu daňové kontroly, protože v odvolacím řízení navržený svědci neměli vypovídat k ničemu jinému, než k tomu, co bylo předmětem daňové kontroly.
52. Zároveň soud neopomíjí to, že dle § 115 odst. 2 daňového řádu platí, že 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.
53. Soud proto nesouhlasí se žalobcem, že v daňovém řízení není upravena koncentrace řízení a je jen na daňovém subjektu, kdy navrhne další důkazy k prokázání svých tvrzení. V nyní projednávané věci zjevně výpověď svědka F. neměla vliv na posouzení zákonnosti rozhodnutí správce daně, nicméně žalovaný žalobce s doplněním zjištěných skutečností řádně seznámil a respektoval právo žalobce navrhopvat doplnění dokazování v odvolacím řízení, jehož smyslem je vytvoření prostoru pro možnost zvrátit dalšími důkazními prostředky skutková zjištění správce daně, resp. žalovaného.

54. I pro odvolací řízen tedy platí, že v rámci odvolacího řízení existuje určitá forma koncentrace řízení. V nyní projednávané věci ale nepřinesl výslech svědka F. cokoliv nového nad rámec skutečností, které byly zjištěné již v řízení před správcem daně. S ohledem na to, že se výslech svědka F. týkal pouze dodávek zboží, tedy skutečností, které byly předmětem daňové kontroly, a s ohledem na to, že žalobcem v odvolacím řízení navržení svědci měli vypovídat o stejných skutečnostech, žalobci nic nebránilo v tom, aby výslech svědků K. a Š. navrhl již v rámci seznámení s výsledky daňové kontroly.
55. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v kasačním rozsudku „*Svědka je třeba vyslechnout, požadují-li to daňový subjekt, ledaže se jedná o požadavek vedený toliko snahou mařit či účelově prodlužovat daňové řízení (např. požadavek na výslech svědka, který se zdržuje v cizině, zjevně se nehodlá do ČR k výslechu dostavit, takže jeho předvolávání k výslechu bude neúčelné, a jeho výpověď není možno pořídit ani jiným způsobem, zejm. cestou mezinárodní spolupráce v daňových věcech – srov. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119), či jde o typ důkazu, který není třeba provádět z důvodů popsaných shora (viz bod **Error! Reference source not found.**), nebo je-li provedení důkazu objektivně nemožné.*“ (pozn. zdejšího soudu – odkaz na bod 41. rozsudku vznikly pravděpodobně při převzetí právního názoru uvedeného v rozsudku shodných účastníků ze dne 27. 2. 2020, č. j. 1 Afs 296/2019-68, ve kterém se Nejvyšší správní soud zabýval jinými zdaňovacími obdobími, neboť kasační rozsudek má pouze 37 bodu, nicméně bod 41. rozsudku prvního senátu se doslovně shoduje s bodem 27. kasačního rozsudku, proto zdejší soud vycházel z toho, že odkazem na bod 41. je míněn odkaz na bod 27. kasačního rozsudku).
56. V bodu 27. kasačního rozsudku (resp. bodu 41. rozsudku NSS ve věci sp. zn. 1 Afs 296/2019) Nejvyšší správní soud uvedl: „*Správce daně musí daňovému subjektu umožnit rozhodné skutečnosti prokázat. To zejména znamená, že daňový subjekt jím musí být patřičně zpraven o tom, které rozhodné skutečnosti má správce daně za prokazané a které nikoli, na základě jakých důkazů tak usuzuje a jak provedené důkazy hodnotí. Aby měl daňový subjekt možnost důkazní břemeno unést, musí být jím navržené důkazy řádně a úplně provedeny, ledaže jsou pro projednávání věci nerozhodné, právně nevýznamné nebo jestliže jejím prostřednictvím nepochybně nemohou být rozhodné skutečnosti prokázány. V opačném případě je správce daně povinen navrhané důkazy provést, neboť vychází-li se v řízení ze závěru, že daňový subjekt neunesl své důkazní břemeno, musí správce daně nejprve provést veškeré relevantní důkazy, které tento daňový subjekt navrhl.*“
57. Obdobný závěr je součástí dlouhodobé judikatury a je obsažen již např. v usnesení Ústavního soudu ve věci sp. zn. II. ÚS 168/02 ze dne 5. 11. 2003 („*Správce daně není povinen provést všechny důkazy navržené nebo předložené daňovým subjektem. Je však povinen provést ty důkazy, které mohou přispět ke správnému stanovení daně...*“) nebo např. v novější judikatuře Nejvyššího správního soudu – srov. rozsudek ze dne 10. 6. 2021, č. j. 10 Afs 338/2020-45: „*[14] Správce daně musí daňovému subjektu při dokazování poskytnout součinnost a zároveň vyvinout maximální úsilí k poznání skutkového stavu. Zároveň platí, že správce daně není povinen automaticky provádět všechny důkazy navržené daňovým subjektem. Každý návrh na provedení dokazování správce daně zváží a rozhodne, zda je jeho provedení třeba. Dospěje-li k závěru, že důkaz nemůže tvrzení subjektu daně prokázat, případně že nemůže rozšířit či jinak pozitivně ovlivnit již zjištěný skutkový stav, důkaz neprovede.*“

Neprovedení je však vždy povinen zdůvodnit (srov. např. rozsudek ze dne 26. 7. 2018, čj. 10 AfS 306/2016-85, bod 15 a judikaturu tam citovanou).

58. *[15] Stěžovatelka má pravdu, že správce daně není oprávněn bez dalšího předem odmítnout provedení důkazu s tím, že od něho nelze očekávat prokázání tvrzených skutečností. Tak by totiž hodnotil důkaz, aniž by jej vůbec provedl, a postupoval by tak v rozporu s § 92 odst. 2 daňového řádu. Hodnotit ve smyslu § 8 odst. 1 daňového řádu lze jen důkazy, které byly řádně provedeny. Z judikatury NSS však neplyne, jak tvrdí stěžovatelka v bodu 13 kasační stížnosti, že neprovedení výsledku svědka je možné jen v případech, kdy se daňový subjekt snaží řízení mařit či účelově prodlužovat. I z judikatury, ze které vychází stěžovatelka a kterou cituje, plyne, že důkazy navrhané daňovým subjektem rovněž nemusí být provedeny, pokud jsou pro projednávání věci nerozhodné, právně nevýznamné nebo jestliže jimi nepochybně nemohou být rozhodné skutečnosti prokázány (rozsudek ze dne 27. 11. 2020, čj. 2 AfS 335/2019-32, věc RT, bod 24, nebo právě stěžovatelkou citovaný rozsudek ze dne 27. 2. 2020, čj. 1 AfS 296/2019-68, věc Levara, bod 41; právě na bod 41 a důvody tam uvedené odkazuje i bod 43, který stěžovatelka neúplně citovala v kasační stížnosti).“*
59. Soud chápe právní názor vyjádřený v kasačním rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2020, č. j. 2 AfS 336/2019-42, v bodech 27. až 32. „*svědek, jehož výslech nebyl proveden, byl jednatelem dodavatele sporných zdanitelných plnění. Obsah jeho svědecké výpovědi tak byl jednoznačně potenciálně způsobilý podpořit a doplnit stávající důkazní situaci.*“ tak, že k výsledku svědka F. mělo dojít proto, že se mohl přímo účastnit dotčených transakcí a mohl tak osobně osvětlit do té doby zjištěný skutkový stav.
60. To samé ale zjevně neplatí v případě p. Š., neboť ten nebyl jednatelem GREAT GROOXE v době realizace zdanitelných plnění. V jeho případě soud jednoznačně při zvážení, zda je provedení důkazu třeba, dospěl k závěru, že jeho výslech nemůže rozšířit nebo jinak pozitivně ovlivnit zjištěný skutkový stav, neboť dodávky pro žalobce byly realizovány v jiném období, než ve kterém byl p. Š. jednatelem GREAT GROOXE, a svědek F. výslovně uvedl, že to byl on, kdo zajišťoval dodávky pro žalobce a kdo byl, dle svých tvrzení, u všech předávek zboží.
61. V případě p. K. uvedené neplatí zcela bezvýhradně, neboť ze správního spisu plyne, že dvě dodávky měly být realizovány 8. 7. 2013, tj. v době, kdy měl být svědek K. již jednatelem GREAT GROOXE (vznik funkce dle obchodního rejstříku byl dne 3. 7. 2013, nicméně zapsáno do obchodního rejstříku dne 9. 7. 2013, sám žalobce v podané žalobě tvrdí, že „*P. K. byl jednatelem i společníkem GREAT GROOXE s.r.o. od 9. 7. 2013 do 14. 6. 2017*“, tj. v období počínaje dnem následujícím po uskutečnění zdanitelného plnění). Přesto podle názoru soudu i pro p. K. platí to samé, co v případě p. Š. , a to, že jeho výslech nemůže rozšířit nebo jinak pozitivně ovlivnit zjištěný skutkový stav, neboť svědek F. výslovně uvedl, že to byl on, kdo zajišťoval za GREAT GROOXE dodávky pro žalobce a kdo byl, dle svých tvrzení, u všech předávek zboží. Tuto skutečnost potvrzoval i p. O., jednatel žalobce.
62. S ohledem na výpověď svědka F., který tvrdil, že to byl vždy osobně on, kdo jednal se žalobcem, není zřejmé, jak by mohly tyto osoby rozšířit nebo jinak pozitivně ovlivnit zjištěný skutkový stav. Konečně ani žalobce v návrhu na jejich výslech nijak neuvedl, že by

se ať už p. Š. nebo p. K. osobně účastnili předání zboží byť v rámci jedné jediné dodávky, u které by tak tyto osoby byly způsobilé ovlivnit zjištěný skutkový stav.

63. Jestliže žalobce tvrdí, že navržení svědci se mohli kvalifikovaně vyjádřit ke spolupráci GREAT GROOXE a žalobce buď (v případě p. K.) v roce 2014, nebo (v případě p. Š.) v období jiném, než sledovaném, nevyplývá z toho, že by se měli svědci vyjadřovat k předmětu řízení, resp. daňové kontroly, tj. ke kontrolovaným zdaňovacím obdobím a už vůbec ne k fakticitě zpochybněných plnění.
64. Tvrzení žalobce, že „*Je-li P. S. předchůdcem M. F. ve funkci jednatele GREAT GROOXE s.r.o. a P. K. jeho následovníkem, pak nepochybně museli při předání této funkce vstoupit s M. F. do kontaktu. Při předání funkce nepochybně došlo k předání informací o fungování společnosti GREAT GROOXE s.r.o., a tedy mimo jiné i o spolupráci této společnosti s Žalobkyní.*“, je ryzí spekulací žalobce, která nemá žádnou oporu ani v tvrzeních žalobce o tom, kdo se podílel na realizaci zdanitelných plnění, a zejména ani ve výpovědi svědka F., který fakticky o činnosti, resp. účetnictví a dokumentaci GREAT GROOXE nic nevěděl, doklady nevystavoval, ceny nestanovoval a ve společnosti ukončil činnost pro údajné neshody se společníkem. Důvodem pro předvolání uvedených osob tak ve skutečnosti měly být dohady žalobce o tom, jak mělo nebo mohlo fungovat předávání informací mezi osobami, které v určité době byly jednatelem téže společnosti.
65. Nelze opomenout ani to, že žalobce navrhoval výslech osob, které jsou osobně zainteresovány (jako jednatele a společníci dodavatele žalobce) na výsledku řízení, a to v situaci, kdy s ohledem na absenci listinných důkazů existují zcela důvodné pochybnosti správce daně vyplývající ze správního spisu jak před jeho doplněním o výpověď svědka F., tak i po jejím provedení v doplněném odvolacím řízení. Dále soud zdůrazňuje, že se v případě svědka F. a navržených svědků se vždy jednalo o jednatele téže právnické osoby, tudíž společnosti GREAT GROOXE nebylo nijak upřeno právo vyjádřit se k tomu, zda a jakým způsobem realizovala dodávky zboží pro žalobce.
66. V této procesní situaci při zohlednění výše uvedeného se soud ztotožňuje se žalovaným, který odkázal na rozsudek, který citoval Nejvyšší správní soud v předcházejícím kasačním rozsudku (jak je uvedeno výše), a to na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119. V rozsudku ve věci sp. zn. 2 Afs 24/2007 Nejvyšší správní soud konstatoval, že „*Svědka je třeba vyslechnout vždy, požaduje-li to daňový subjekt, ledaže se jedná o požadavek vedený toliko snahou mařit či účelově prodlužovat daňové řízení...*“. Skutečnosti uvedené v citovaném rozsudku jako příklady obstrukčního jednání nejsou jistě vyčerpávajícím výčtem možných obstrukčních návrhů. Při posouzení nyní projednávané věci je jednoznačné, že žalobce v rámci své procesní taktiky dávkoval žalovanému důkazní návrhy, přičemž důkazní návrhy v podobě navržených výslechů svědků K. a Š. jsou podle názoru soudu vysloveně obstrukční právě s ohledem na čas, kdy byly uplatněny, ve spojení s tím, že mohly být navrženy již během daňové kontroly, a zároveň s tím, že objektivně nemohly nijak rozšířit nebo jinak pozitivně ovlivnit zjištěný skutkový stav, což bylo zřejmé již z výpovědi svědka F. a veřejných rejstříků.
67. Pokud by se navržení svědci měli vyjádřit k věrohodnosti svědka F., tak ani v tomto nevidí soud důvod pro jejich výslech. Soud se nedomnívá, že by žalovaný zpochybnil

věrohodnost svědka F. jako osoby. Z provedeného dokazování i napadeného rozhodnutí plyne, že nebyly za věrohodné shledány odpovědi svědka s ohledem na to, že se rozcházel se zjištěným skutkovým stavem a nevyplývaly z ní žádné nové skutečnosti, a to ani ve srovnání s výpovědí svědka F. ze dne 23. 11. 2018, které by jakkoliv zvrátily ten fakt, že nebyly doloženy prakticky žádné důkazy o faktické realizaci zdanitelných plnění. Zároveň výpověď obsahovala rozpory, na které soud poukázal výše při hodnocení samotné výpovědi. Výpověď navržených svědků ve vztahu k věrohodnosti svědka F. by opětovně nemohla nijak rozšířit nebo jinak pozitivně ovlivnit zjištěný skutkový stav.

Unesení důkazního břemene správce daně

68. V posledním žalobním bodu žalobce uvedl, že je přesvědčen, že „*správce daně neunesl své důkazní břemeno ve vztahu ke svým důvodným pochybám o uskutečnění předmětných plnění; k přenesení důkazního břemene na daňový subjekt tak došlo v rozporu se zákonem a příslušnou judikaturou.*“
69. Soud souhlasí se žalovaným, že se v tomto případě jedná o obecně koncipovanou námitku bez bližší argumentace, a to včetně odkazu na rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, v němž NSS uvedl: „*30. V návaznosti na svá předchozí rozhodnutí dospěl rozšířený senát v nyní posuzované věci k závěru, že smyslem a účelem toho, aby v žalobě byl uveden (alespoň jeden) žalobní bod, je především vymezit obsah soudního přezkumu, tj. jaké skutkové a právní otázky má soud posuzovat z hlediska žalobcem tvrzené nezákonnosti správního rozhodnutí.*
- 31. Značná variabilita právních vztahů pak vede k základnímu požadavku, aby konkrétní případ žalobního žádání pak soudy poměřily také zásadami právního státu, zejm. volného přístupu k soudu, jehož úkolem je ochrana subjektivních (veřejných) práv. Zásada volného přístupu k soudu není ale neomezená a bezbřehá, protože její ničím neomezené uplatňování může vést k újmě na týchž právech jiných osob či obecného zájmu. Proto je třeba současně zdůraznit, že správní soudnictví je ovládáno zásadou dispoziční a koncentrační; od žalobce, který vymezuje hranice soudního přezkumu, se tedy oprávněně žádá procesní zodpovědnost. Soud za něj nesmí nabrzovat jeho projev vůle a vyhledávat na jeho místě vady napadeného správního aktu. Proto také, jak výše uvedeno, musí vymezení žalobního bodu - a setrvání na těchto mezích i v dalších fázích řízení - garantovat zásadu rovnosti účastníků řízení; stanoví tak i žalovanému meze jeho obrany, tedy to, k čemu se má vyjádřit a k čemu má předložit protiargumenty.*
- 32. Jestliže žalobní bod těmito požadavkům vyhovuje, je projednání způsobilý v té míře obecnosti, v níž je formulován, a případně - v mezích této formulace - v průběhu řízení dále doplněn. K tomu je ale třeba dodat, že míra precizace žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod - byť i vyhovující - obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej. Není naprosto na místě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobcova advokáta.“*
70. Soud se proto unesením důkazního břemene správce daně ve vztahu k důvodným pochybnostem o uskutečnění zdanitelných plnění zabýval ve stejné míře obecnosti, v jaké uplatnil žalobce svůj žalobní bod.

71. Ze správního spisu vyplývá, že správce daně vyzval žalobce k prokázání skutečností výzvami, na které odkazuje žalovaný ve svém vyjádření, a to výzvou ze dne 20. 5. 2016, č. j. 2486384/16/3003-60564-711954, výzvou ze dne 20. 5. 2016, č. j. 2487234/16/3003-60564-711954, výzvou ze dne 20. 5. 2016, č. j. 2487442/16/3003-60564-711954, a výzvou ze dne 31. 5. 2016, č. j. 2676945/16/3003-60564-711954.
72. Všechny uvedené výzvy obsahují výčet konkrétních zpochybněných zdanitelných plnění vč. označení dodavatele, čísla dokladu a dalších údajů nutných ke ztotožnění jednotlivých plnění. Dále výzvy obsahují sdělení, co konkrétně má žalobce doložit, a srozumitelné a logické důvody, proč správce daně vyzval žalobce k prokázání skutečností souvisejících se zdanitelnými plněními. Mezi důvody uvedenými ve výzvě jsou absence podpisů osob, které měly zboží převzít, na dodacích listech, a osob, které měly zboží předat. Rozpory podpisů s podpisovými vzory dle Sbírký listin, absence skladovacích prostor, rámcová smlouva obsahující podpis odlišná od podpisového vzoru dle Sbírký listin, neexistence faktického sídla ZMS Stavební na deklarované adrese, neznámé údaje o dopravcích, zasílání plateb mimo ČR, resp. na neoznámené účty v ČR. Samotné výzvy jsou odůvodněny v souladu s obsahem správního spisu, z něhož plyne, že před vydáním výzev měl správce daně k dispozici doklady u účetnictví žalobce, a dále, že v rámci ústního jednání ve věci vyjádření se ke skutečnostem týkající se ekonomické činnosti žalobce (viz protokol o ústním jednání ze dne 27. 11. 2014, č. j. 4145447/14/3003-60564-711215) jednatel žalobce neuvedl žádné konkrétní důvody, které by již předběžně osvětlily spolupráci žalobce a ZMS Stavební a GREAT GROOXE a okolnosti vydání ve výzvách uvedených daňových dokladů.
73. Vzhledem k tomu (a ke způsobu formulace žalobního bodu) dospěl soud k obecnému závěru, že správce daně své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu unesl vyjádřením kvalifikovaných pochybností ve výzvách k prokázání skutečností. Ani tento žalobní bod proto soud neshledal jako důvodný.

V. Závěr a náklady řízení

74. Po celkovém hodnocení všech tří žalobních bodů dospěl soud k závěru, že žádný z nich není důvodný a rozhodnutí žalovaného bylo vydáno v souladu se zákonem. Soudu proto nezbylo, než žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítnout.
75. Výroky o nákladech řízení mají oporu v § 60 odst. 1 s.ř.s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce v řízení úspěšný nebyl, proto mu právo na náhradu nákladů řízení nepřisluší. Žalovanému, který měl v řízení plný úspěch, však žádné náklady spojené s tímto řízením nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Poučení:

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

Brno 27. ledna 2022

JUDr. Jaroslava Skoumalová v. r.
předsedkyně senátu