



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Magdaleny Ježkové a soudců JUDr. Jany Kábrtové a Mgr. Tomáše Blažka ve věci

žalobce: **JARYSEK s.r.o.**, sídlem Tovární 186, 507 91 Stará Paka
zastoupena JUDr. Adamem Valíčkem, MBA, advokátem
se sídlem nám. Svobody 87/18, 602 00 Brno

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

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. července 2021, č. j. 28244/21/5300-22443-712876

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 22. července 2021, č. j. 28244/21/5300-22443-712876, se zrušuje a věc se žalovanému vrací k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náklady řízení ve výši 15 342 Kč do 15 dnů od právní moci tohoto rozsudku do rukou jeho zástupce.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Včas podanou žalobou namítal žalobce nezákonnost shora identifikovaného rozhodnutí, jímž žalovaný zamítl jeho odvolání proti dodatečným platebním výměrům na daň z přidané hodnoty Finančního úřadu pro Královéhradecký kraj (dále jen „správce daně“)

č. j. 147480/20/2707-50522- 604203 ze dne 30. 1. 2020, č. j. 147753/20/2707-50522-604203 ze dne 30. 1. 2020, a č.j. 147855/20/2707-50522-604203 ze dne 30. 1. 2020 a tato rozhodnutí potvrdil ve smyslu § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále také „daňový řád“).

2. Uvedenými platebními výměry byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období červenec 2017 ve výši 175 157 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 35 031 Kč, za zdaňovací období srpen 2017 ve výši 168 001 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 33 600 Kč, a za zdaňovací období září 2017 ve výši 244 796 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 48 959 Kč.
3. Dne 25. 9. 2018 zahájil Finanční úřad pro Kraj Vysočina u žalobce daňovou kontrolu za shora vzpomínaná zdaňovací období a to v rozsahu přijatých zdanitelných plnění od společností Soglasie s.r.o. v likvidaci, Kaprova 42/14, Staré Město, 110 00 Praha 1, DIČ: CZ27598535 (dále jen „Soglasie“), Leader Trading Commodities s.r.o., Koněvova 2660/141, Žižkov, 130 00 Praha 3, DIČ: CZ24276928 (dále jen „Leader“) a ZHILIN COMPANY s.r.o., Kaprova 42/14, Staré Město, 110 00 Praha 1, DIČ: CZ24781312 – v současné době již zaniklá, již je vymazána z obchodního rejstříku (dále jen „ZHILIN“). Po provedeném dokazování dospěl správce daně k závěru, že žalobce neprokázal, že předmětná zdanitelná plnění byla uskutečněna dodavateli uvedenými na daňových dokladech, čímž nesplnil podmínku pro uplatnění nároku na odpočet daně ve smyslu ust. § 72 a § 73 odst. 1 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“). Správce daně dne 18. 12. 2018 vydal sdělení výsledku kontrolního zjištění, prostřednictvím kterého žalobce seznámil s výsledkem kontrolního zjištění při kontrole DPH za zdaňovací období červenec až září 2017. Na zaslané sdělení výsledku kontrolního zjištění žalobce reagoval dne 9. 1. 2019 a 10. 1. 2019. Poté vyzval správce daně společnosti FRAENKISCHE CZ s.r.o., DIČ: CZ26308223 a Wotan Forest a.s., DIČ: CZ26060701, tedy odběratele žalobce, k poskytnutí údajů správci daně. Na základě jejich reakce dospěl správce daně k závěru, že žalobce ve vztahu k dodavatelským společnostem prokázal rozsah a obsah přijatých plnění i jejich použití k ekonomické činnosti. Správce daně měl však i nadále pochybnosti o tom, zda předmětná plnění přijal žalobce od deklarovaných dodavatelů. Následně tedy vydal výzvu k prokázání skutečností č. 2, na níž žalobce reagoval dne 31. 7. 2019 a navrhl, aby správce daně doplnil dokazování o svědecké výpovědi 29 osob (z toho 27 občanů Maďarska a dva občané Ukrajiny), které měly prokázat plnění uskutečněná mezi žalobcem a deklarovanými dodavateli. Poté dne 30. 1. 2020 správce daně (Finanční úřad pro Královéhradecký kraj) vydal platební výměry, které žalobce napadl odvoláními.

II. Žalobní námítky

1) Vybraná působnost správce daně

4. Žalobce v odvolání proti platebním výměrům brojil zejména proti tomu, že řízení bylo zahájeno u místně nepřislušného finančního úřadu, a to Finančního úřadu pro Kraj Vysočina s odkazem na ustanovení § 8 odst. 2 a § 10 odst. 4 zákona č. 456/2011 Sb., zákona o Finanční správě ČR (dále také jako „zákon o Finanční správě“). Žalobce byl přesvědčen, že daňová kontrola měla být zahájena u místně příslušného správce daně, tedy Finančního úřadu pro Královéhradecký kraj, nikoliv u Finančního úřadu pro Kraj

Vysočina. Zdůraznil, že vybraná působnost finančního úřadu zahrnuje pouze provádění kontrolních postupů a vyhledávacích činností, nikoliv však pravomoc k vedení nalézacího řízení, či jiného řízení při správě daní jako celku. Vedení tohoto řízení, zejména stanovení daně na základě zjištění vzešlých z provedení uvedených postupů, má být nadále v působnosti správce daně, tj. finančního úřadu, kterého místní příslušnost je určena podle obecných pravidel místní příslušnosti, tj. § 8 odst. 2 věta první zákona o Finanční správě, a to ve spojení s § 13 daňového řádu. Na základě výše uvedeného, neznamená, že by Finanční úřad pro Kraj Vysočina byl oprávněn vést celé daňové řízení, vyjma napadených platebních výměrů. Uvedený názor vyplývá dle žalobce i z odborné literatury - Zákon o Finanční správě České republiky – komentář. Krupičková Lenka a Trubač Ondřej. Nakladatelství Wolters Kluwer, IN ASPI, EAN:9788074784453). Z ní žalobce dovodil, že ačkoli Finanční úřad pro Kraj Vysočina podnikl první úkony v řízení, zákon mu nedává zmocnění fakticky provést celé daňové řízení. Skutečnost, že tento správce daně provedl celé řízení, je patrná i z toho, že správce daně Finanční úřad pro Královéhradecký kraj pouze formalisticky vydal napadené platební výměry, jelikož v odůvodnění odkázal na zprávu z daňové kontroly. Tento odkaz dokládá skutečnost, že Finanční úřad pro Královéhradecký kraj nebyl vůbec obeznámen s průběhem daňového řízení a vydal rozhodnutí ve věci. Tento postup však nic nemění na tom, že celé řízení provedl především Finanční úřad pro Kraj Vysočina, vyjma pokusů o výslech svědků provedených dalšími dožádanými správci daně napříč celou Českou republikou. Žalovaný se s uvedenými námitkami dle názoru žalobce nevyřadil dostatečně a ani správně.

2) Porušení zásady hospodárnosti a přiměřenosti

5. Žalobce měl za to, že správce daně i žalovaný jednali v rozporu se zásadou hospodárnosti, a to vzhledem k sídlu žalobce a zástupce, a zásadou přiměřenosti, co se týče znevýhodnění žalobce vůči ostatním osobám zúčastněným na daňovém řízení.
6. Žalobce sídlí ve Staré Pace a jeho zástupce pro daňové řízení má sídlo v Brně. S odkazem na ust. § 7 odst. 2 uvedl, že daňovou kontrolu zahájil Finanční úřad pro Kraj Vysočina a dále pak prováděly kontrolu finanční úřady napříč celou ČR (Svitavy, Pardubice, České Budějovice atd.). Účastníkům řízení vznikly tímto postupem nepřiměřené náklady spojené s daňovou kontrolou. Vzhledem k tomu, že daňové řízení prováděly finanční úřady místně nepřislušné, byla tímto narušena zásada hospodárnosti řízení a zásada přiměřenosti, kdy správce daně sice postupoval tak, aby co nejméně zatěžoval žalobcem navržené svědky, aby oni nemuseli vynakládat nepřiměřené finanční prostředky na dostavení se ke správci daně, ale to však na úkor žalobce, kdy správce daně nebral ohled na právo chráněné zájmy žalobce, který byl správcem daně neúměrně zatížen. V potaz musí být vzato také to, že k většině navržených svědeckých výpovědí ani nedošlo, a to tak, že se svědci bez jakékoliv omluvy nedostavili. Dalším faktem je to, že dožádaní správci daně stanovili termíny výslechů některých svědků u různých finančních úřadů na tentýž den a v takovém časovém horizontu, že nebylo ve fyzických možnostech žalobce se osobně zúčastnit a zároveň se přepravit na další výslech v daný den. Fakticky tedy bylo žalobci znemožněno se výslechu osobně zúčastnit, a to jak z časových, tak z finančních důvodů.
7. Pochybení správců daně potvrdil také žalovaný v napadeném rozhodnutí (body č. 49, č. 102). Nic na tom nemůže změnit ani to, že dožádaný správce daně chtěl např. výslech svědka Gyuly Ráce provést znovu, nebo že se žalobce nechtěl některých výslechů

zúčastnit (z důvodů právě nepřiměřené finanční i časové zátěže). Toto znemožnění se osobně účastnit bylo dle žalobce v rozporu se zásadou přimosti a s ust. § 96 odst. 5 daňového řádu. Právo daňového subjektu být přítomen výsledku svědků a klást jim otázky v průběhu dokazování svých práv a povinností podle ustanovení § 96 odst. 5 daňového řádu, je promítnutí článku 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, vždy tedy musí v rámci poměrování převážet nad zájmem na hospodárnosti správy daní [BAXA, Josef: § 96 (svědci. In: Daňový řád: komentář. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7357-564-9]. Žalobce měl za to, že výsledky svědků, které sám navrhl, měly být provedeny správcem daně místně příslušným podle § 13 daňového řádu.

8. Žalobce dále brojil také proti postupu finančního úřadu, kdy mu nebyla poskytnuta dostatečná lhůta k doložení správcem daně požadovaného tvrzení. Žalobce se pokusil požadované informace shromáždit, ale vzhledem k množství nebyl schopen relevantní důkazy předložit ve lhůtě k tomu určené, a proto dne 25. 4. 2019 požádal o její prodloužení. Ačkoli žalobce tuto žádost podal jeden den po lhůtě, tak toto prodloužení považujeme za minimální vzhledem ke skutečnosti, že patnáctidenní lhůta je v tomto případě zcela nedostatečná, a zákonodárce tuto lhůtu stanovil k předejití případných obstrukcí (srov. rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 28. 6. 2018 sp. zn. 30 Af 5/2017). Správce daně posléze uznal právo žalobce na navrácení lhůty, a lhůtu svým rozhodnutím stanovil na patnáct dnů, čehož žalobce využil a podal návrh na doplnění dokazování, a to tak, aby správce daně provedl dokazování prostřednictvím svědeckých výpovědí. O nedostatečné délce žalobci poskytnuté lhůty vypovídá i fakt, že správce daně požadoval důkazy a tvrzení, jejichž předložení nebylo pouze v dispozici žalobce. Požadované informace na prokázání existence vztahů a prokázání provedení plnění totiž vyžadovalo součinnost třetích subjektů, v tomto případě zejména smluvních partnerů. Vzhledem k tomu, že nebylo v moci žalobce vyhledat přesné identifikační údaje osob (tj. právě zmiňované nynější místo pobytu), které spolupracovaly pro společnost, které poskytovaly svoje zaměstnance na základě smlouvy žalobci pro výkon jeho práce, navrhl, aby je správce daně opatřil z jemu dostupných registrů. Správce daně se pokusil místa pobytu svědků opatřit, ale u 17 navržených osob se mu to nepodařilo, toto však nemůže být na újmu žalobci, a to vzhledem k tomu, že šlo o cizince, kteří činnost vykonávali skoro před dvěma lety, a navíc se je snažil správce daně nalézt v období letních prázdnin, kdy většina lidí čerpá dovolenou. Správce daně ani žalovaný toto nijak nezohlednili, a žalobce tak nemohl předložit své důkazy v plné míře, čímž mu bylo ztíženo se účinně hájit v daňovém řízení a prokázat tak oprávněnost odpočtu DPH. Žalobce k tomu dodal, že správce daně, ani dožádaní správci daně, neprovedli pokusy o předvolání svědků v dostatečném rozsahu. Kvalita snahy jednotlivých správců daně se také velmi lišila. Jako naprosto absurdní vnímal žalobce skutečnost, že správce daně zajistil osobní účast p. K., ale na realizaci výsledku rezignoval z důvodu absence tlumočnicka. Opakovaný pokus se zajištěním přítomnosti tlumočnicka správce daně neučinil, čímž žalobce poškodil na jeho právech. Dle názoru žalobce správci daně nevynaložili náležitou pečlivost, ani vytrvalost při zajištění osobní účasti uvedených osob na výsleších.
9. K výčtu procesních nedostatků na straně správců daně žalobce uvedl, že se dne 15. 9. 2021 pokusil prostřednictvím svého právního zástupce o nahlédnutí do spisu daňového subjektu ve smyslu § 66 a § 67 daňového řádu. Ačkoliv byla návštěva s dostatečným předstihem domluvena s příslušnými osobami, nebylo poté na místě umožněno nahlédnout do spisu v potřebném rozsahu, a to s odůvodněním na příliš velký rozsah

spisu. Dále bylo žalobci odepřeno nahlédnutí do většiny dokumentů vyhledávacího spisu, a to bez jakéhokoliv zdůvodnění. Žalobci se dostalo pouze soupisů písemností ve spisu a dokumenty obsahující stanovisko správce daně k podanému odvolání (viz protokol o ústním jednání ze dne 15. 9. 2021, č. j. 1635473/21/2707-50522-604203).

3) Důkazní řízení

10. Za nesprávný úřední postup považoval žalobce také to, že jím předložené důkazy nebyly pro správce daně dostačující k prokázání oprávněnosti odpočtu DPH, a dokonce lze tyto požadavky považovat za téměř absurdní a nereálné. Žalobce uzavřel smlouvy o dílo, a to se společnostmi Soglasie, Leader a ZHILIN. Na základě takto uzavřených smluv je pro objednatele lhotejně, jakým způsobem k plnění smlouvy dojde, jelikož pro něj je podstatné – že k realizaci opravdu došlo, tj. že došlo ke zhotovení díla. Požadavek na doložení, zda k realizaci díla fakticky došlo včetně množství a popisu prací za každý měsíc, jaké množství dřeva bylo zpracováno, kde práce probíhaly, na čí příkazy pracovníci na pracovišti plnili, jací konkrétní pracovníci tyto práce prováděli apod., je nad rámec toho, co lze po žalobci požadovat. Pokud by měly podnikatelské subjekty opravdu evidovat veškeré tyto požadované informace, jejich činnost by byla prakticky ochromena. Žalobce však na tento požadavek z dobré vůle reagoval a dodal správci daně tyto informace. Žalobce tímto projevil svoji součinnost, kdy následně nemohl nést odpovědnost za to, že většinu svědků, kteří mohli svědčit v jeho prospěch, již nebylo možno nalézt, nebo správci daně nevytlačili dostatečnou snahu k jejich výsledku. Žalobce doložil smlouvy, na základě kterých došlo k plnění a na základě nichž byly vystavovány faktury. Nelze tedy zastávat závěry, že by ze strany žalobce nedošlo k součinnosti nebo že by nedošlo k doložení existujícího smluvního vztahu se svými partnery. Žalobce uvedl, že pro obvyklý podnikatelský styk je zcela běžné, že si smluvní strany ponechají písemné znění smlouvy, tj. smlouvy o dílo, a dále vystavený daňový doklad. Nelze tedy tvrdit, že by žalobce nedoložil smlouvu, na základě níž bylo jednou stranou poskytnuto plnění ze smlouvy, a faktury vystavené jako protiplnění druhé strany za zhotovení díla. A proto nemůže být pochybnost o prokázání existence tohoto smluvního vztahu a z něj vyplývajícího nároku na odpočet DPH.
11. Správce daně i žalovaný uvedli, jak žalobce konstatoval, že společnost Soglasie, Leader i ZHILIN mají status nespolehlivého plátce DPH. Toto označení však všem spolupracujícím subjektům bylo uděleno až dlouho po uskutečnění spolupráce (Soglasie od 6. 4. 2019, Leader od 12. 4. 2020, ZHILIN od 16. 10. 2019), takže žalobce v okamžiku uzavírání smlouvy o dílo v žádném případě nemohl vědět, že ji uzavírá se společnostmi, které bude tento status v roce 2019 nebo 2020 udělen. A proto v době uzavření a plnění smluvního závazku nemohly být žádné pochybnosti o věrohodnosti uvedených společností. Navíc byly všechny společnosti plátcí DPH po velmi dlouhou dobu před poskytnutím plnění (Soglasie od 21. 6. 2010, Leader od 3. 12. 2012, ZHILIN od 10. 8. 2021). Nejednalo se tedy o subjekty, které by vznikly krátce před plněním, s podezřele nízkým základním kapitálem atd. Stejně tak tvrzení správce daně o tom, že osoby, které měly podle předložených dokladů vykonávat vyfakturované práce, nejsou evidovány u České správy sociálního zabezpečení jako zaměstnanci u uvedených společností nemohou jít k tíži žalobce. A to vzhledem k tomu, že si žalobce nebyl schopen zajistit předmět plnění výlučně sám, a proto uzavřel spolupráci se společnostmi Soglasie, Leader a ZHILIN, kdy absolutně nemohl nést odpovědnost za to, kdo z osob podílejících se na zhotovení díla je a není zaměstnanec uvedených společností. Důkazní břemeno k

prokázání oprávněnosti nároku na odpočet je dle žalobce nutno aplikovat v zákonných mezích. Důkazní břemeno nelze pojímat extenzivně a rozšiřovat jej na prokázání všech, resp. jakýchkoli skutečností, tj. včetně těch, ohledně kterých taková povinnost stíhá odlišný subjekt (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2016, sp. zn. 2 Afs 55/2016, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 3. 2005, sp. zn. 5 Afs 131/2004, náleží Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99, rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2016, sp. zn. 2 Afs 55/2016).

12. Žalobce měl za to, že správci daně předložil podklady, ze kterých plyne, že společnosti Soglasie, Leader a ZHILIN provedly pro žalobce plnění ze smlouvy, na základě kterého byly od těchto společností vystaveny daňové doklady. Uvedené doklady jsou dle názoru žalobce dostatečné k prokázání tvrzených skutečností, a to i s ohledem na závěry judikatury (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 9. 2019, sp. zn. 3 Afs 291/2017, náleží Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04). Nad rámec hodnocení předložených dokladů žalobce poukázal na provedený výslech svědka T. F.. Svědek uvedl, že ve společnosti FRAENKISCHE (jeden z odběratelů) pracoval. Ačkoliv uvedl, že nezná společnosti Soglasie, Leader, ani ZHILIN, současně uvedl, že neví, kdo byl „jejich zaměstnavatelem“. Z uvedeného výroku tedy vyplývají dva závěry – 1. svědek potvrdil, že podobných pracovníků, jako on, bylo u odběratele více (např. další osoby svědků, jejichž výsledky se neuskutečnily), 2. svědek nezná zaměstnavatele, proto není schopen potvrdit ani vyloučit, že zaměstnavatelem byla společnost Soglasie, Leader nebo ZHILIN.
13. Napadené rozhodnutí dále trpí dle žalobce vadou v tom smyslu, že žalovaný, resp. i správce daně, nezákonně převedli důkazní břemeno zpět na žalobce, a to hned dvakrát. Z povahy daňového řízení je zjevné, že důkazní břemeno primárně tíží daňový subjekt, tj. žalobce. Z výše uvedeného, jakož i z obsahu spisu vyplývá, že žalobce své primární důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu unesl, když předložil tzv. primární důkazní prostředky (Rozeňal, T. Daňový řád. Praktický komentář. Praha: Wolters Kluwer, a.s., 2021. Komentář k § 92). Vyvstanou-li správci daně pochybnosti o důkazní hodnotě prostředků, které předložil daňový subjekt, přenáší se důkazní břemeno z daňového subjektu na správce daně (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2005, sp. zn. 5 Afs 131/2004). Správce daně je však v takovém případě povinen nejen vyjádřit „důvodné pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti dokladů zachycených v účetnictví, či jiných povinných záznamů“, ale tyto současně i prokázat. Tento závěr je plně v souladu s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 9. 2019, sp. zn. 3 Afs 291/2017). Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2016, sp. zn. 6 Afs 147/2016, je správce daně povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Mezi takovými pochybami by bylo možné hledat např. neexistenci plnění (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2012, sp. zn. 2 Afs 54/2011). Žalobce v průběhu daňového řízení prokázal, že deklarované plnění od něj minimálně na výstupu v deklarovaném obsahu a rozsahu odešlo (odběratelé FRAENKISCHE CZ s.r.o. a Woltan Forest a.s. toto vše náležitě potvrdili). Žalovaný ani správce daně se blíže nezabývali vysvětlením, kde by žalobce k danému plnění mohl přijít, pokud jej nezískal od společností Soglasie, Leader a ZHILIN, jak uvádí konzistentně po celou dobu. Správce daně spatřuje pochybnosti ohledně toho, zda byla

sporná plnění fakticky uskutečněna deklarovanými dodavateli Soglasie, Leader a ZHILIN.

14. Žalobce měl za to, že žádný z žalovaným uvedených důvodů není způsobilý k přenesení důkazního břemene ze správce daně zpět na žalobce.
15. Po seznámení žalobce s výsledkem kontrolního zjištění dne 17. 12. 2018 pak žalobce doplnil ještě rozpisy odpracovaných hodin, jména a příjmení osob, které měly tyto práce provádět, včetně jejich identifikace a dále kopie pasů těchto osob. Současně také žalobce sdělil, že je možné si provedení prací ověřit u odběratelů (FRAENKISCHE CZ a Wotan Forest), což správce daně také následně učinil. Z napadeného rozhodnutí (body č. 47, č. 62 a č. 76) vyplývá, že *„S ohledem na doložené důkazní prostředky dospěl správce daně k závěru, že odvolatel prokázal rozsah a obsah přijatých plnění a ověřením u odběratelů bylo prokázáno i jejich použití k ekonomické činnosti.“* Ačkoliv tedy k přenosu důkazního břemene dle názoru žalobce nemělo vůbec dojít, důkazní břemeno žalobce i tak unesl a prokázal všechny body, které po něm správce daně vyžadoval – tedy doslovně: správce daně požadoval prokázat *„obsah a rozsah poskytnutých plnění, a že plnění deklarovaná na daňových dokladech použil v rámci svých ekonomických činnosti“*, aby následně konstatoval, že *„odvolatel prokázal rozsah a obsah přijatých plnění a ověřením u odběratelů bylo prokázáno i jejich použití k ekonomické činnosti.“* Správce daně se následně rozhodl přenést důkazní břemeno na žalobce znovu, a to podáním č.j. 658706/19/2912-60562-707513. Dle ustálené judikatury však již důkazní břemeno nelze znovu přenést na daňový subjekt. Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2016, sp. zn. 6 Afs 147/2016 pak platí, že *„jestliže daňový subjekt prokáže uskutečnění zdanitelného plnění, může správce daně neuznat odpočet DPH jen v případě, že prokáže podvod na DPH, o kterém daňový subjekt věděl nebo měl vědět. Pokud je v této fázi důkazní břemeno uneseno, již dále nepřechází. Jakkoliv daňový subjekt zpochybňuje svou účast na podvodu, důkazní břemeno v tomto případě leží stále na správci daně a pořád se jedná o otázku jeho unesení.“* Nelze akceptovat postup správce daně, který by si tímto způsobem mohl hledat nové a nové pochybnosti, které by mu mohly ve vztahu k deklarovanému plnění vyvstat, a do nekonečna přenášet na daňový subjekt důkazní břemeno.
16. Ve světle výše uvedeného soudního rozhodnutí žalobce poukázal na bod č. 93 napadeného rozhodnutí, kde se žalovaný dopouští ničím nepodloženého a křivého obvinění žalobce z účasti na daňovém úniku. Žalobce taková obvinění odmítá a podobné úvahy žalovaného považuje za přinejmenším nevhodné. Nadto žalobce z opatrnosti dodává, že správce daně i žalovaný uzavřeli, že nemají za prokázané, že by sporná plnění poskytli právě Soglasie, Leader a ZHILIN. To znamená, že dle závěrů správce daně byl rozsah plnění prokázán, ale problémy správce daně spatřoval ve ztotožnění poskytovatele těchto plnění. K tomuto žalobce uvádí, že dle judikatury Nejvyššího správního soudu nedostatky v obsahu účetních dokladů je přesto možno dodatečně zhojit, a to *„pokud daňový subjekt jednoznačně prokáže, že deklarovaný výdaj skutečně nastal, byť za jiných okolností, nežli je uvedeno na daňovém dokladu“* (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2011, sp. zn. 5 Afs 24/2010). K tomuto žalobce poukazuje také na rozhodnutí citované žalovaným v napadeném rozhodnutí (usnesení Soudního dvora Evropské unie C-610/19 Vikingo Fövállalkozó), tj. že *„nelze odepřít nárok na odpočet daně osobě povinné k dani v případě, pokud daňové doklady nelze považovat za věrohodné z důvodu, že vystavitel těchto dokladů (tj. dodavatel plnění) nedisponoval potřebnými zdroji k uskutečnění plnění ...“*

III. Vyjádření žalovaného

Ad 1) Vybraná působnost správce daně

17. K této námitce žalovaný odkázal na body [96] až [100] žalobou napadeného rozhodnutí a vyslovil přesvědčení, že vybraný správce daně byl oprávněn provést daňovou kontrolu na základě institutu tzv. vybrané působnosti. Dle ustanovení § 8 odst. 2 věty druhé zákona o Finanční správě platí, že Finanční úřad vykonává vybranou působnost na celém území České republiky. V ustanovení § 10 odst. 4 písm. b) pak zákon řadí mezi vybranou působnost rovněž provádění daňové kontroly. Postup správce daně tak byl v souladu se zákonem, když pověřil provedením daňové kontroly vybraného správce daně. Dle názoru žalovaného ani z žalobcem citované komentářové literatury nevyplývá, že by vybraný správce daně nebyl oprávněn provést daňovou kontrolu.

Ad 2) Porušení zásad hospodárnosti a přiměřenosti

18. Žalovaný konstatoval, že námitky týkající se porušení zásad hospodárnosti a přiměřenosti byly již obdobně formulovány v odvolání a žalovaný tyto vypořádal v bodě [101] žalobou napadeného rozhodnutí. Setrval na svém závěru, totiž že uvedené zásady nebyly porušeny, když vybraný správce daně činil maximum kroků k tomu, aby se svědecké výpovědi uskutečnily. Tudíž využil institutu dožádání a dožádal jiné správce daně, aby provedli svědecké výpovědi v místě pobytu svědků, obzvláště jednalo-li se o svědky s cizí státní příslušností. Dle názoru žalovaného se tak zvýšila pravděpodobnost, že budou navrhovaní svědci vyslechnuti. K tomu doplnil, že se jedná o postup daňovým řádem aprobovaný. Institut dožádání je upraven v ustanovení § 17 daňového řádu, a tudíž je nepochybné, že vybraný správce daně postupoval podle zákona, když dožádal jiné správce daně o provedení výslechů svědků. Takový postup tak nemohl být v rozporu se zásadami hospodárnosti a přiměřenosti, neboť směřoval k tomu, aby se zvýšila reálná šance, že se výpovědi uskuteční, a to s přihlédnutím k faktu, že se jednalo o cizí státní příslušníky. Dílčí námitku stran časové kolize výslechů svědků již žalovaný vypořádal v bodě [102] žalobou napadeného rozhodnutí. Stalo se tak ve dvou různých případech, v prvním případě (kolize dne 9. 10. 2019) žalobce dožádaným správcům daně sdělil, že se nebude výslechů účastnit, a vzdal se práva účastnit se svědeckých výpovědí. V druhém případě (kolize dne 14. 10. 2019) byla řešena v rámci stížnosti, a bylo přijato opatření k nápravě, tj. aby byl zopakován výslech svědka R., přičemž žalobce později správci daně sdělil, že na opakovaném výslechu tohoto svědka netrvá. V tomto ohledu tak nelze konstatovat, že by byl žalobce zkrácen na svých právech. Žalovaný nerozuměl tomu, proč žalobce vznesl tuto námitku, když bylo procesní pochybení napraveno, resp. žalobce na jeho nápravě později v daňovém řízení netrval.

Ad 3) Výsledky svědků

19. K námitce stran zjišťování adres svědků v době letních prázdnin žalovaný odkázal na bod [104] žalobou napadeného rozhodnutí, kde vypořádal obdobně formulovanou odvolací námitku. Žalovaný setrval na svém závěru, totiž že tak činil v zájmu žalobce, aby nedocházelo k průtahům v daňovém řízení, neboť by se tak mohl dopustit nečinnosti ve smyslu ustanovení § 38 daňového řádu. Vyslovil přesvědčení, že vybraný správce daně učinil všechny možné kroky k tomu, aby mohly být výpovědi svědků provedeny. Shrnutí těchto důkazních návrhů provedl žalovaný v bodech [50], [64] a [78] žalobou napadeného rozhodnutí. Tři z navrhovaných svědků se podařilo vyslechnout (G. R., T.

F., F. P.), avšak jejich výpověď měla ve vztahu k prokázání dodání plnění deklarovanými dodavateli prakticky nulovou důkazní hodnotu. Svědek S. byl 2x marně předvolán a neúspěšný byl i pokus o předvedení, svědek K. nebyl vyslechnut z důvodu absence tlumočnicka, u ostatní svědků nebylo zjištěno místo pobytu. K námitkám žalovaný doplnil, že pokud žalobce spoléhal, že přijetí zdanitelných plnění bude prokázáno výsledkem cizích státních příslušníků, tak takový přístup nelze označit za obezřetný. Žalobce si musel být dopředu jasně vědom, že může nastat situace, kdy svědky nebude možno vyslechnout, a to právě z důvodů spočívajících v jejich jiné státní příslušnosti. Za situace, kdy důkazní břemeno stran prokázání přijetí plnění od deklarovaného dodavatele v deklarovaném rozsahu tížilo žalobce, pak nemožnost vyslechnout navržené svědky k unesení důkazního břemene žalobcem nepřispěla.

20. K dílčí námitce žalobce stran nevyslechnutí svědka K. žalovaný uvádí, že žalobce namítá procesní pochybení pouze účelově. Jak vyplývá z protokolu č. j. 164979/21/2912- 60562-707513 ze dne 9. 2. 2021 (žalovaný přikládá k vyjádření k žalobě), svědek K. byl vyslechnut v jiném řízení daňového subjektu (kterým byl jednatel žalobce pan F. a zástupcem rovněž JUDr. Valíček – řízení je vedeno u Krajského soudu v Hradci Králové pod sp. zn. 31 Af 28/2021), a odpovídal rovněž na otázky zasláné správcem daně písemnou formou (strany 4 a 5 uvedeného protokolu). Z jeho odpovědí vyplynulo, že nezná jak žalobce, tak ani žádného z dodavatelů Soglasie, Leader a ZHILIN. Je tak logické, že nemohl znát ani žádné skutečnosti týkající se obchodování žalobce s třemi uvedenými společnostmi, které byly deklarovány na daňových dokladech jako dodavatelé. Protokol o výpovědi svědka včetně jeho odpovědí je žalobci dobře znám, a přesto je v žalobě namítáno, že svědek K. nebyl vyslechnut, ačkoliv je z výše uvedeného naprosto zřejmé, že by jeho výpověď měla nulovou vypovídající hodnotu. Žalovaný je tak přesvědčen, že nevyslechnutí svědka K. nemělo žádný vliv na zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí.

21. K námitce ohledně výpovědi svědka F. žalovaný odkazuje na body [50], [64] a [78] žalobou napadeného rozhodnutí, kde je výpověď svědka F. shrnuta ve vztahu k jednotlivým deklarovaným dodavatelům. Z této výpovědi je zřejmé, že měla prakticky nulovou vypovídající hodnotu stran prokázání přijetí plnění žalobcem od deklarovaných dodavatelů Soglasie, Leader a ZHILIN. Svědek neznal svého zaměstnavatele a ze společností byl schopen označit jen tu, ke které byl přidělen k výkonu práce, tj. společnost FRANKISCHE.

Ad 4) Nahlížení do spisu

22. K námitce žalovaný předně uvedl, že žalobou napadené rozhodnutí ze dne 22. 7. 2021 bylo doručeno do datové schránky zástupce žalobce dne 26. 7. 2021, což je den kdy rozhodnutí nabylo právní moci, neboť proti němu nebylo možno podat odvolání (srov. ustanovení § 103 odst. 1 daňového řádu). Nahlížení do spisu se uskutečnilo teprve dne 15. 9. 2021, tedy téměř dva měsíce po nabytí právní moci žalobou napadeného rozhodnutí. Skutečnosti nastalé po nabytí právní moci rozhodnutí nemohou mít žádný vliv na správnost či zákonnost takového rozhodnutí.

Ad 5) Důkazní standard

23. K námitkám žalovaný předně odkázal na body [105] až [107] žalobou napadeného rozhodnutí, kde vypořádal obdobně formulované odvolací námitky. Žalovaný měl za to,

vybranému správci daně vznikly pochybnosti stran předložených dokladů (k pochybnostem blíže bod [108] žalobou napadeného rozhodnutí), které kvalifikovaně vyjádřil prostřednictvím výzev k prokázání skutečností (s důrazem na druhou výzvu k prokázání skutečností ze dne 3. 4. 2019). Oznámením (resp. doručením) těchto výzev žalobci přešlo důkazní břemeno stran prokázání nároku na odpočet daně zpět na stranu žalobce. Žalobce pak důkazní břemeno stran prokázání přijetí plnění od deklarovaných dodavatelů neunesl, když pouze navrhl výslech celkem 17 svědků, avšak svědecké výpovědi nebylo možno provést, resp. výpovědi tří svědků neměly prakticky žádnou důkazní sílu. Správce daně tak neměl jinou možnost, než nároky na odpočet daně odeprít a doměřit příslušnou DPH včetně uložení povinnosti hradit penále. Dílčí námitku stran skutečnosti, že nemůže být kladena k tíži žalobce nemožnost provedení výslechů svědků, žalovaný uvádí, že tuto skutečnost nekladl k tíži žalobce, avšak musel konstatovat, že tato nepřispěla k objasnění skutkového stavu, potažmo k prokázání nároku na odpočet daně.

Ad 6) Přenos důkazního břemene

24. Žalovaný uvedl, že se shodne se žalobcem v tom, že byl správce daně povinen prokázat důvodné pochybnosti stran předložených dokladů. To koneckonců vyplývá i z ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Žalovaný vyslovil přesvědčení, že správce daně důkazní břemeno stran prokázání pochybností unesl. Jak již uvedl žalovaný v bodech [37], [47], [56], [62], [70] a [76] žalobou napadeného rozhodnutí, oprávněné pochybnosti vyjádřil správce daně kvalifikovaným způsobem ve výzvě k prokázání skutečností č. j. 1706685/18/2912-60562-707513 ze dne 5. 11. 2018 (dále jen „první výzva k prokázání skutečností“) a č. j. 658706/19/2912-60562-707513 ze dne 3. 4. 2019 (dále jen „druhá výzva k prokázání skutečností“). Žalovaný k tomuto doplnil, že se pochybnosti týkaly jednak obsahu a rozsahu uskutečněných zdanitelných plnění (viz první výzva k prokázání skutečností), a taktéž samotných osob deklarovaných dodavatelů (viz druhá výzva k prokázání skutečností). Žalovaný byl přesvědčen, že vybraný správce daně kvalifikovaným způsobem vyjádřil své pochybnosti stran obsahu a rozsahu přijatých plnění a jejich přijetí od osob deklarovaných na daňových dokladech, a proto přešlo důkazní břemeno zpět na osobu žalobce. Žalovaný dodává, že důkazní břemeno stran prokázání obsahu a rozsahu přijatých plnění žalobce unesl, avšak v případě prokázání přijetí plnění od deklarovaných dodavatelů nikoliv. K rozsudkům Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 131/2004-90 ze dne 25. 3. 2005, č. j. 3 Afs 291/2017-43 ze dne 18. 9. 2019 a č. j. 2 Afs 54/2011-91 ze dne 19. 1. 2012 žalovaný uvedl, že postup vybraného správce daně týkající se přenosu důkazního břemene je v souladu se závěry obsaženými v těchto rozsudcích, jelikož ten kvalifikovaným způsobem vyjádřil pochybnosti ohledně přijetí zdanitelných plnění (rozsah plnění a jejich přijetí od deklarovaného dodavatele).
25. K dílčí námitce stran nemožnosti přenášet důkazní břemeno podruhé na daňový subjekt (resp. žalobce) žalovaný poznamenává, že žádný takový požadavek z právních předpisů ani z judikatury tuzemských správních soudů nevyplývá. Navíc se přenos důkazního břemene týkal odlišných podmínek dle § 72 a 73 zákona o DPH, tedy nejprve rozsahu a obsahu přijatých zdanitelných plnění, a poté přijetí plnění od deklarovaných dodavatelů. Zákaz přenášet důkazní břemeno nevyplývá dle názoru žalovaného ani z žalobcem citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 6 Afs 147/2016-28 ze dne 21. 12. 2016, neboť citovaná pasáž se týká přenosu důkazního břemene u podvodu na DPH, které je však konstruováno jinak než v případě prokázání podmínek nároku na odpočet

daně (v případě prokázání podvodu na DPH – existenci podvodu a zapojení daňového subjektu do něj - nese důkazní břemeno správce).

Ad 7) Přijetí plnění od deklarovaného dodavatele

26. Žalovaný v souvislosti s touto otázkou odkázal na bod [89] a [90] žalobou napadeného rozhodnutí, kde uvedl důvody, pro které usnesení SDEU ve věci C-610/19 nepřiléhá na zde řešenou věc. Žalovaný k tomu sděluje, že nezpochybňuje dodání plnění odběratelům, ale má pochybnosti o tom, že předmětná plnění byla provedena deklarovanými dodavateli Soglasie, Leader a ZHILIN. Žalovaný dále uvedl, že dle ustálené judikatury NSS Č. j.: 45322/21/5100-41451-712626 strana 10 (celkem 10) (viz např. rozsudky č. j. 1 Afs 10/2010-71 ze dne 16. 3. 2010, č. j. 9 Afs 233/2014-26 ze dne 9. 7. 2015, č. j. 5 Afs 111/2014-37 ze dne 15. 10. 2015, č. j. 10 Afs 160/2015-32 ze dne 13. 4. 2016, č. j. 6 Afs 252/2016-35 ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 147/2016-28 ze dne 21. 12. 2016, č. j. 5 Afs 144/2016-32 ze dne 24. 5. 2017) je daňový subjekt povinen při uplatnění nároku na odpočet daně prokázat nejenom to, že zdanitelné plnění fakticky přijal, ale též to, že toto plnění přijal od dodavatele uvedeného na předloženém daňovém dokladu. K položeným předběžným otázkám SDEU ve věci Kemwater ProChemie žalovaný sděluje, že NSS ve svém usnesení ze dne 11. 3. 2020, č. j. 1 Afs 334/2017-54, ve kterém definoval předběžné otázky SDEU, považoval dosavadní rozhodovací praxi NSS za správnou. Ani položení předběžných otázek SDEU ve věci Kemwater ProChemie tak žalovanému nebránilo v tom, aby rozhodl v dané věci tímto způsobem, což lze podpořit i rozsudkem Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 22. 7. 2020, č. j. 31 Af 40/2018-205.

IV. Jednání před soudem

Při nařízeném jednání zástupce žalobce odkázal na argumentaci obsaženou v podané žalobě se zdůrazněním, že na vyslovených závěrech trvá a žádá, aby napadené rozhodnutí žalovaného bylo zrušeno a věc mu vrácena k dalšímu řízení.

Pověřený pracovník žalovaného odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a písemně vyjádření k žalobě. Připomenul, že dle zákona o Finanční správě je správce daně oprávněn provést daňovou kontrolu na základě institutu tzv. vybrané působnosti. Je přitom obvyklé, že jeden finanční úřad provede daňovou kontrolu a platební výměr pak na základě výsledků této kontroly vydá domovský finanční úřad. K otázce uplatnění odpočtu na DPH pak uvedl, že žalobce v průběhu daňového řízení neoznačil faktického dodavatele zdanitelného plnění, takže důkazní břemeno neunesl. S odkazem na ust. § 6 odst. 1 zákona o DPH pak vyslovil přesvědčení, že napadené rozhodnutí ob stojí i pod vlivem nové soudní judikatury vyslovené rozšířeným senátem Nejvyššího správního soudu.

V. Posouzení věci krajským soudem

27. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) a usoudil následovně.
28. Krajský soud se prvotně zabýval otázkou namítané místní nepřislušnosti správce daně v daňovém řízení. Z jeho průběhu lze zjistit, že na základě ust. § 8 odst. 2 a § 10 odst. 4 zákona o Finanční správě se stal v daném případě příslušným správcem daně Finanční úřad pro kraj Vysočina, neboť finanční úřady mají možnost provádět tzv. vybranou působnost na celém území České republiky a to bez ohledu na místní příslušnost

vymezenou ust. § 13 daňového řádu. Dle ust. § 10 odst. 4 zákona o Finanční správě tuto vybranou působnost představuje provádění vyhledávací činnosti při správě daně nebo postupu k odstranění pochybností, daňové kontroly nebo jiných kontrolních postupů při správě daní. Nejedná se tedy o novou působnost. Jak vzpomenu žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí, účelem zavedení takové celostátní působnosti finančních úřadů je zajištění efektivnějších kontrolních mechanismů a rovnoměrnějšího rozložení kontrolních procesů. Krajský soud se rovněž ztotožnil s názorem žalovaného, dle něhož pokud kontrolní postup zahájí správce daně příslušný k provedení tohoto úkonu na základě vybrané působnosti, je rovněž zahájeno (automaticky) nalézací řízení u místně příslušného správce daně, který pak na základě zjištění vyplývajících z daňové kontroly vydá platební výměry. Pokud tedy v projednávané věci provedl daňovou kontrolu na základě dožádání Finanční úřad pro kraj Vysočina, o čemž byl žalobce řádně poučen, nelze tomuto postupu nic vytknout. Účel dožádání byl přitom vyčerpán okamžikem podpisu zprávy o daňové kontrole. Na základě uvedeného je tedy zřejmé, že se žalobce mylí, pokud dovozuje, že vybraný správce daně vedl celé nalézací řízení. Z průběhu daňového řízení je zřejmé, že daňovou kontrolu, jakožto dílčí kontrolní postup v nalézacím řízení, a to od jejího zahájení po její ukončení projednáním zprávy o daňové kontrole, vedl vybraný správce daně. Dodatečné platební výměry následně vydával místně příslušný správce daně, neboť k tomu už nemá pravomoc vybraný správce daně, ale činí tak místně příslušný správce daně. Lze rovněž konstatovat, že shora naznačený postup finančních orgánů není v žádném případě v rozporu s žalobcem vzpomínanou odbornou literaturou. Žalobní námitku tedy nelze označit za důvodnou.

29. Naznačený zákonný postup správce daně nemohl v žádném případě způsobit žalobcem namítané porušení zásady hospodárnosti a přiměřenosti řízení. Krajský soud se nepřiklonil ani k názoru žalobce zpochybňujícímu zákonnost provedení navržených jednotlivých svědeckých výpovědí. Z průběhu daňového řízení je zřejmé, že vzhledem k navrženému velkému počtu těchto důkazů a různým místům pobytu navržených svědků, dožádal správce daně k provedení výslechů ty finanční úřady, jejichž sídlo korespondovalo s místem pobytu svědků. Takový postup je racionální. Dále je zřejmé, že pokud při provádění těchto důkazů termíny svědeckých výpovědí kolidovaly, v takovém případě správce daně zvolil opatření, která by eliminovala poškození práv žalobce (dožádaný správce daně zvolil jiný termín výslechu svědka, výslech svědka byl zopakován, správce daně přihlédl ke sdělení žalobce, který na opakovaném výslechu svědka již netrval nebo se již výslechu nechtěl účastnit). Lze se tak přiklonit k názoru žalovaného, že správce daně postupoval zákonně se snahou všechny navrhované výslechy svědků zrealizovat a stalo se tak v souladu s procesními pravidly, když k provedení důkazů využil institutu dožádání s tím, že situaci ztěžovala i ta skutečnost, že se v případě svědků jednalo o cizí státní příslušníky. Lze rovněž konstatovat, že v postupu správce daně při zvažování žádosti o prodloužení lhůty nelze v žádném případě spatřovat jakékoliv porušení procesních práv žalobce. Je totiž seznatelné, že správce daně na žalobcovu žádost o prodloužení lhůty stanovené ve výzvě nakonec reagoval rozhodnutím o navrácení lhůty v předešlý stav. V tom nelze než spatřovat jeho maximální snahu o vyhovění žádosti žalobce. K samotnému výslechu svědků je možno konstatovat, že nelze přičítat k tíži správce daně, že se svědci k výslechu nedostavili, ač k tomu byli dvakrát vyzváni a neúspěšně skončil i pokus o jejich předvedení. Zjišťování adres navržených svědků lze ze strany správce daně považovat za vstřícný krok, neboť tato povinnost, řádně označit svědka včetně jeho adresy, náleží prioritně žalobci. Správce daně činil

jednotlivé kroky pro zjištění adres svědků v době, kdy si tuto skutečnost daňové řízení vyžádalo a z důvodu předejití zbytečným průtahům mu daňový řád neumožňuje jakkoliv otálet.

30. K žalobní námitce dotýkající se využití práva žalobce nahlížet do spisu krajský soud předně konstatuje, že tento úkon se ze strany žalobce uskutečnil teprve dne 15. 9. 2021, tedy téměř dva měsíce po nabytí právní moci žalobou napadeného rozhodnutí, je tedy zřejmé, že tento úkon nemůže mít žádný vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Z průběhu daňového řízení rovněž vyplynulo, že se správce daně se zástupcem žalobce domluvil na předání požadovaných dokumentů elektronicky do datové schránky. Takový postup tedy nemůže svědčit o porušení procesních práv žalobce. Žalobní námitka zpochybňující postup správce daně je proto nedůvodná.
31. Dále z průběhu řízení vyplynulo, že správce daně a potažmo žalovaný dospěli na základě doplněného důkazního řízení provedeného ve vazbě na podání žalobce učiněné dne 9. a 10. 1. 2019 k závěru, že žalobce unesl důkazní břemeno stran prokázání rozsahu a obsahu přijatých plnění a ověřením u odběratelů bylo prokázáno i jejich použití k ekonomické činnosti. Současně však žalovaný konstatoval, že přijetí plnění od deklarovaných dodavatelů, tedy společností Soglasie, Leader a ZHILIN, žalobce neprokázal, ačkoliv byl k tomu správcem daně výzvou ze dne 3. 4. 2019 řádně vyzván.
32. Podstatou sporu je tedy posouzení otázky, zda lze odepřít nárok na odpočet DPH proto, že nebylo daňovým subjektem prokázáno poskytnutí plnění dodavatelem deklarovaným na daňovém dokladu.
33. Krajský soud při posouzení této otázky konstatuje, že projednávaná věc nyní nachází oporu v rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, č.j. 1 Afs 334/2017-208 ve věci *Kemwater ProChemie, s.r.o.*, a to v návaznosti na rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 9. 12. 2021, *Kemwater ProChemie*, C-154/20, neboť do jeho vydání nebylo posouzení této otázky v soudní judikatuře zcela vyjasněno.
34. Nejvyšší správní soud ve shora identifikovaném rozsudku konstatoval, že: *„nemusí být dodavatel jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce DPH nutně měl. Důkazní břemeno o tom tíží osobu uplatňující nárok na odpočet DPH. Výjimkou je situace, že údaje potřebné k ověření, zda je hmotněprávní podmínka nároku na odpočet naplněna, má k dispozici správce daně.“* V odůvodnění rozsudku rozšířený senát dále uvedl, že se obrátil na Soudní dvůr Evropské unie s předběžnými otázkami ohledně nároku na odpočet DPH v situaci, kdy není jednoznačně zjištěna osoba dodavatele. Soudní dvůr EU na položené předběžné otázky odpověděl rozsudkem ze dne 9. 12. 2021 ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie*, takto: *„Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládána v tom smyslu, že uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty (DPH) zaplacené na vstupu musí být odepřeno, aniž je správce daně povinen prokazovat, že se osoba povinná k dani dopustila podvodu na DPH nebo že věděla či vědět měla, že plnění, jehož se dovolává na podporu nároku na odpočet daně, bylo součástí takového podvodu, jestliže skutečný dodavatel daného zboží či služeb nebyl identifikován a tato osoba povinná k dani nepodá důkaz o tom, že tento dodavatel měl postavení osoby povinné k dani, to však za podmínky, že s ohledem na skutkové okolnosti a informace, jež osoba povinná k dani poskytla, nejsou k dispozici údaje potřebné k ověření, že skutečný dodavatel toto postavení měl.“* Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu konstatoval, že SDEU

potvrdil, „že postavení dodavatele zboží nebo poskytovatele služeb jako osoby povinné k dani (v případě ČR plátce DPH) je jednou z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH. Nicméně připustil, že za určitých podmínek nemusí být tento dodavatel jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce DPH nutně měl. Důkazní břemeno o tom tíží osobu uplatňující nárok na odpočet DPH. Výjimkou je situace, že údaje potřebné k ověření, zda je hmotněprávní podmínka nároku na odpočet DPH naplněna, má k dispozici správce daně.“ Dle rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu SDEU připustil i možnost, že „nebude zjištěna identita dodavatele, přesto však budou splněny hmotněprávní podmínky vzniku nároku na odpočet DPH, pokud budou s ohledem na skutkové okolnosti k dispozici údaje potřebné k ověření, že dodavatel měl postavení plátce DPH.“

35. K hodnocení postupu finančních orgánů v případě prokázání poskytnutí plnění dodavatelem deklarovaným na daňovém dokladu se již Nejvyšší správní soud vyjádřil i v následujících rozsudcích navazujících na shora zmiňovanou judikaturu, např. rozsudku ze dne 27. 4. 2022, č.j. 7 Afs 254/2018-48, v němž dovodil, že ze závěrů rozšířeného senátu plyne, že dosavadní závěry judikatury byly buď popřeny, nebo významně doplněny. „Účastníci řízení vedených před vydáním odkazovaného rozhodnutí SDEU proto nemohli předvídat, že pro splnění hmotněprávních podmínek vzniku nároku na odpočet daně v případech neprokázání konkrétního dodavatele, může být rozhodná otázka, zda přesto nejsou s ohledem na skutkové okolnosti k dispozici údaje potřebné k ověření, že dodavatel měl fakticky postavení plátce DPH. Daňový subjekt (jehož v tomto ohledu tíží primární důkazní břemeno) nemohl vědět, že má svá tvrzení a důkazní návrhy směřovat i tímto směrem. Orgány finanční správy si pak podobně nemohly být vědomy toho, že mají posuzovat, zda daňový subjekt v tomto ohledu unesl důkazní břemeno (či, zda daný závěr neplyne z informací, které mají orgány finanční správy k dispozici). V takové situaci jsou správní soudy zásadně povinny zrušit napadená správní rozhodnutí, a poskytnout tak daňovému subjektu prostor navrhnout před orgány finanční správy důkazy ohledně postavení skutečného dodavatele jako plátce DPH, byť by nebyla známa jeho totožnost (viz body 33 až 35 rozsudku rozšířeného senátu).“
36. Takto vysloveným názorem je vázán i zdejší soud v projednávané věci. Aplikací závěrů rozšířeného senátu shora prezentovaných dospěl krajský soud k závěru, že napadené rozhodnutí žalovaného je nezákonné, a proto jej ve smyslu ust. § 78 odst. 1 s. ř. s. zrušil.
37. Žalovaný v napadeném rozhodnutí odmítl uznat žalobci uplatňovaný nárok na odpočet DPH, neboť měl za to, že žalobce neprokázal přijetí plnění od deklarovaných dodavatelů - společností Soglasie, Leader a ZHILIN. Správce daně ani žalovaný se nezabývaly však tím, zda s ohledem na skutkové okolnosti případu neexistují údaje svědčící o tom, že případní dodavatelé byli plátcí DPH. A právě tímto směrem se mělo dokazování ubírat. Žalobce měl být v tomto směru k prokázání takových skutečností, pokud by důkazy osvědčujícími danou skutečnost nedisponovaly samotné finanční orgány, vyzván.
38. V nově otevřeném odvolacím řízení tedy bude povinností žalovaného postupovat v intencích shora nastíněného postupu, neboť pro přiznání nároku na odpočet DPH postačí, bude-li prokázáno, že dodavatel (ač tento nebude konkrétně určen) měl s jistotou postavení plátce DPH.
39. Krajský soud pro upřesnění k věci uvádí, že správní soudy jsou povinny respektovat rozhodnutí rozšířeného senátu i u neskončených řízení. K tomu viz např. závěr uvedený

v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 10. 2008, č. j. 8 As 47/2005 - 86: „pokud [...] rozšířený senát Nejvyššího správního soudu sjednotí doposud rozdílný přístup senátů zdejšího soudu stejně jako krajských soudů rozhodujících ve věcech správního soudnictví, účinky tohoto rozhodnutí jsou orientovány výlučně do budoucna. [...] Soudy rozhodující ve správním soudnictví však mají povinnost od okamžiku vyhlášení rozhodnutí rozšířeného senátu podle tam zaujatého právního názoru postupovat ve všech probíhajících a v budoucnu zahájených řízeních.“

40. Žalovaný je tedy v nově otevřeném odvolacím řízení vázán právním názorem shora vysloveným (§ 78 odst. 5 s. ř. s.). K tomu krajský soud připomíná i názor vyslovený v následně vydaném rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2022, č.j. 7 Afs 254/2018-50, v němž tento soud dodává, „že si uvědomuje obtížné postavení žalovaného při řešení výše nastíněných otázek, s ohledem na výše uvedené judikaturní závěry (jimiž je soud vázán) však soud nemohl v dané věci postupovat jinak. Pro úplnost lze dodat, že výše uvedené závěry judikatury nelze vyložit tak, že orgány finanční správy mají v dalším řízení stěžovateli sporné odpočty daně bez dalšího přiznat. Takový závěr z rozsudku RS (ani z jemu předcházejícího rozhodnutí SDEU) neplyne. Z těchto rozhodnutí (kterými je nyní rozhodující senát vázán) plyne pouze tolik, že je nutno nárok na odpočet daně posoudit i optikou, zda předmětné plnění bylo s ohledem na skutkové okolnosti věci fakticky dodáno s jistotou plátcem DPH (podrobněji viz výše).“
41. Ohledně nákladů řízení postupoval krajský soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s., dle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Ve věci měl úspěch žalobce. Jeho důvodně vynaloženými náklady byl zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč a dále odměna zástupci a jeho režijní výlohy. Odměna za zastupování se u soudních řízení dle s. ř. s. stanoví podle zásad pro mimosmluvní odměny, tedy podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve znění pozdějších předpisů (advokátní tarif). Zástupce učinil celkem 3 úkonů právní služby po 3 100 Kč, a to převzetí věci, sepsání žaloby a účast při jednání. Dále krajský soud přiznal žalobci nárok na úhradu 3 režijních paušálů po 300 Kč (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu). To vše včetně DPH. Krajský soud uložil žalovanému takto vyčíslené náklady ve výši 15 342 Kč zaplatit do 15 dnů od právní moci tohoto rozsudku do rukou zástupce žalobce na bankovní účet č. 1160290005/2700 vedený u UniCredit Bank, a.s.

Poučení:

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

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

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

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Hradec Králové 12. května 2022

JUDr. Magdalena Ježková v. r.
předsedkyně senátu