



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců Mgr. Petra Pospíšila a JUDr. Faisala Husseiniho, Ph.D., ve věci

žalobce: **AGRO Žádovice s. r. o.**, IČO 29201098
sídlem Žádovice 37, PSČ 696 49

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 1. 2018, č. j. 2568/18/5300-21443-701328

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 25. 1. 2018, č. j. 2568/18/5300-21443-701328, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je **povinen zaplatit** žalobci na náhradě nákladů řízení částku 3 000 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a průběh správního řízení

1. Shora označeným rozhodnutím žalovaný změnil dodatečný platební výměr ze dne 24. 1. 2017, č. j. 235830/17/3013-50521-705772, kterým Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále též „správce daně“) doměřil žalobci na základě zprávy o daňové kontrole ze dne 23. 1. 2017 daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období červen 2013 ve výši 18 627 Kč a současně mu uložil povinnost uhradit penále ve výši 3 725 Kč. Správce daně žalobci neuznal odpočet daně na výstupu uplatněný žalobcem v předmětném zdaňovacím

období, neboť dle názoru správce daně u žalobce vyvolávaly pochybnosti dodávky zdanitelných plnění v podobě služeb (zprostředkování prodeje nemovitých věcí – zemědělských pozemků) od dodavatele P.A.P.V. Trading s. r. o. Žalobce tyto pochybnosti (přes výzvu k prokázání skutečností dle § 92 odst. 4 a § 86 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád) v rámci daňové kontroly neodstranil, a proto správce daně dospěl k závěru, že žalobce neprokázal uskutečnění zdanitelných plnění tak, jak bylo deklarováno na daňovém dokladu, a proto v případě přijatého předmětného zdanitelného plnění částečně odmítl uznat nárok žalobce na odpočet daně od základu daně.

2. Změna provedená žalovaným spočívala v tom, že žalovaný neuznal nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění zprostředkovatelských služeb od společnosti P.A.P.V. Trading s. r. o. v plné výši, na rozdíl od správce daně, který tento nárok neuznal pouze částečně. Žalovaný tak změnil výši doměřené DPH za zdaňovací období červen 2013 na částku 72 252 Kč a výši penále na částku 14 450 Kč.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

3. Žalobce ve včasné žalobě uvedl, že daňové řízení bylo stíženo procesní vadou, neboť daňová kontrola u žalobce nebyla nikdy ukončena. Namítl též prekluzi oprávnění správce daně doměřit mu daň v předmětném zdaňovacím období. Zmocněnec žalobce totiž nebyl zmocněn k převzetí rozhodnutí o stanovení daně žalobci, proto toto rozhodnutí žalobci nebylo nikdy doručeno a nemohly tak nastat účinky prodloužení prekluzivní lhůty podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu.
4. Dále žalobce konstatoval, že žalovaný se dopustil pochybení, jestliže neprovedl žalobcem navrhované svědecké výpovědi. Žalobce navrhoval v odvolání provést svědecké výpovědi osob uvedených ve finálním seznamu vlastníků pozemků, které byly na žalobce převedeny zprostředkovatelsky díky službám společnosti P.A.P.V. Trading s. r. o. Žalovaný této žádosti nevyhověl, ačkoliv by bývalí vlastníci těchto pozemků mohli jednoznačně potvrdit, že převod vlastnického práva k jejich pozemkům zprostředkovávala P.A.P.V. Trading s. r. o.
5. Konečně žalobce namítl, že dostatečným způsobem prokázal svůj nárok na odpočet DPH, a že to byl naopak žalovaný, kdo dostatečně neunesl důkazní břemeno, kdy neprokázal, že se obchodní případy, které žalobce uskutečnil, odehrály jinak, než žalobce tvrdil.
6. Žalobce navrhl, aby soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě a replika žalobce

7. Žalovaný ve vyjádření k žalobě ze dne 10. 8. 2018 s ohledem na povahu žalobních námitek rekapituloval argumentaci vyjádřenou v odůvodnění napadeného rozhodnutí a v podrobnostech na ni odkázal.
8. Taktéž žalobce v replice ze dne 29. 11. 2018 již pouze zopakoval argumentaci vyjádřenou v žalobě. Nad rámec výše uvedeného pouze tvrdil, že rozhodnutí žalovaného je nepřezkoumatelné, neboť se žalovaný podrobně nevypořádal se všemi odvolacími námitkami.

IV. Jednání konané dne 27. 4. 2022

9. Při jednání konaném z popudu žalovaného účastníci řízení setrvali na svých již dříve písemně uplatněných tvrzeních. Soud podrobně konstatoval obsah správního i soudního spisu.

V. Posouzení věci

10. Soud přezkoumal v mezích žalobních bodů napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i rozhodnutí správce daně včetně řízení předcházejících jejich vydání, a shledal, že **žaloba je důvodná**.
11. Podstatu nyní projednávané věci tvoří polemika žalobce s oprávněností postupu žalovaného, na jehož základě neuznal žalobci odpočet DPH z přijatého zdanitelného plnění v podobě činnosti zprostředkování prodeje nemovitých věcí – zemědělských pozemků, a to z důvodu neunesení důkazního břemene žalobce ohledně předmětu a rozsahu přijatých zdanitelných plnění deklarovaných v daňovém dokladu.
12. Soud se v první řadě zabýval námitkami žalobce, ke kterým je povinen přihlížet z úřední povinnosti i nad rámec uplatněných žalobních námitek – námitkami prekluze oprávnění správce daně stanovit daň a nepřezkoumatelnosti (k prekluzi srov. např. náleží Ústavního soudu ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07, dostupný na www.nalus.usoud.cz, k nepřezkoumatelnosti srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 6. 2004, č. j. 5 A 157/2002-35, rozhodnutí správních soudů jsou dostupná na www.nssoud.cz).
13. Žalobce v první řadě namítl prekluzi oprávnění správce daně na doměření daně žalobci. Žalobce uvedl, že jeho zmocněnec, který jej zastupoval v daňové kontrole, společnost Monasi group s. r. o., nebyl zmocněn k přijetí rozhodnutí správce daně o doměření daně žalobci za zdaňovací období červen 2013. Toto rozhodnutí tak nebylo žalobci nikdy doručeno a nemohlo mít účinky prodloužení lhůty ke stanovení daně o 1 rok podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu. V plné moci udělené žalobcem společnosti Monasi group s. r. o. je uvedeno, že zmocnění je uděleno zmocněnci mj. k „*veškerému právnímu jednání ve věci daňové kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2013 a daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až prosinec 2013 a souvisejícími vystavenými dodatečnými platebními výměry ...*“. Z citované pasáže plné moci je dle soudu zjevné, že zmocněnec žalobce byl zmocněn i k převzetí dodatečných platebních výměrů za žalobce, což vyplývá ostatně implicitně i ze skutečnosti, že byl za žalobce oprávněn podat odvolání. Lhůta pro stanovení daně tak pro zdaňovací období červen 2013 byla prodloužena o 1 rok oznámením dodatečného platebního výměru zmocněnci žalobce v souladu s § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu.
14. Dne 20. 2. 2014 byla u žalobce zahájena daňová kontrola. Podle § 148 odst. 3 daňového řádu tak lhůta pro stanovení daně od tohoto dne započala běžet znovu. Následně byl správcem daně dne 24. 1. 2017, tedy ještě před uplynutím lhůty pro stanovení daně připadající na 21. 2. 2017, vydán napadený dodatečný platební výměr. Lhůta pro stanovení daně tak byla prodloužena v souladu s § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu o 1 rok, tj. do 21. 2. 2018. Napadené rozhodnutí bylo žalobci doručeno dne 29. 1. 2018, tímto dnem také napadené rozhodnutí nabylo právní moci, a daň tak byla žalobci pravomocně stanovena před uplynutím lhůty ke stanovení daně. Námitka žalobce tak není důvodná.

15. Žalobce v replice uvedl, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné. Je-li rozhodnutí správního orgánu nepřezkoumatelné, lze jen stěží uvažovat o jeho přezkumu správním soudem, což ostatně vyplývá již z lingvistické stránky věci, kdy nepřezkoumatelné rozhodnutí prostě nelze věcně přezkoumat. Takové rozhodnutí by bylo nutno zrušit pro nepřezkoumatelnost, která může nastat buď pro nesrozumitelnost (nelze seznat určitý a jednoznačný výrok, jde o výrok s obsahem rozporuplným, nevykonatelným apod.), nebo pro nedostatek důvodů (odůvodnění je v rozporu s výrokem, popř. uvádí jiné důvody než ty, v nichž má mít dle zákona oporu, odůvodnění postrádá rozhodný důvod pro výrok či neobsahuje žádné hodnocení provedených důkazů a závěr z nich učiněný).
16. S touto námitkou se ovšem soud neztotožnil, neboť k tomu, aby rozhodnutí správního orgánu bylo považováno za přezkoumatelné, je mimo jiné nezbytné, aby z odůvodnění rozhodnutí správního orgánu jednoznačně vyplývalo, že se správní orgán posuzovanou věcí zabýval a neopomenul žádné účastníkovy námitky. Stejně tak z odůvodnění musí plynout vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé, přičemž takto formulované právní závěry musí být srozumitelné, vnitřně bezrozporné a nacházející oporu právě ve skutkových zjištěních a provedených důkazech. V opačném případě by se jednalo skutečně o rozhodnutí nepřezkoumatelné, neboť by nedávalo dostatečné záruky vylučující libovůli v rozhodovací činnosti správce daně. O takový případ se však u žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného nejedná. Z odůvodnění rozhodnutí žalovaného je totiž jednoznačně zřejmé a seznatelné, na základě jakých důvodů dospěl k závěru, že námitky žalobce uplatněné v odvolání jsou nedůvodné a rozhodnutí správce daně správné. Na rozdíl od žalobce je tak soud toho názoru, že se žalovaný dostatečně a srozumitelně vypořádal se všemi jím uplatněnými námitkami, a to v míře odpovídající jejich relevanci pro podstatu projednávané věci, a není tak zatíženo vadou nepřezkoumatelnosti.
17. Jak ostatně vyplývá z judikatury Nejvyššího správního soudu, „[z]aujme-li krajský soud určitý právní názor, logicky jej opře o argumenty tento názor podporující. Rozsudek není nepřezkoumatelný pouze z toho důvodu, že jednotlivé argumenty, na nichž žalobní námitka stojí, výslovně nepopře. Stěžovatel tak fakticky brojí proti tomu, že jeho názoru krajský soud nepřisvědčil.“ (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2009, č. j. 2 Afs 54/2009-88, nebo ze dne 25. 3. 2010, č. j. 5 Afs 25/2009-98). Uvedené závěry lze analogicky použít i k hodnocení přezkoumatelnosti rozhodnutí správních orgánů, a proto, je-li v odůvodnění rozhodnutí správního orgánu obsažena dostatečně podrobná a přesvědčivá oponentura k tvrzení účastníka řízení, nelze dle krajského soudu považovat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pouze z důvodu, že se správní orgán nevyjádřil ke každému jednotlivému argumentu účastníka řízení. Nadto lze uvést, že žalobce v podané žalobě s argumenty žalovaného, resp. správce daně věcně polemizuje; je tak zřejmé, že jejich úvahám porozuměl.
18. Žalobce v žalobě namítal také to, že daňová kontrola s ním nebyla nikdy ukončena, neboť s ním nebyla projednána zpráva o daňové kontrole. Ze správního spisu se podává, že se žalobce dostavil k projednání daňové kontroly se správcem daně, avšak toto projednání bylo na základě žádosti žalobce předčasně ukončeno. Následně správce daně zaslal zprávu o daňové kontrole dne 23. 1. 2017 žalobci. Ze správního spisu se také podává, že žalovaný posoudil toto jednání správce daně jako procesní pochybení, a v rámci odvolacího řízení uložil správci daně toto pochybení napravit. Správce daně proto opakovaně vyzýval

žalobce k dostavení se k projednání zprávy o daňové kontrole, přičemž žalobce nejprve souhlasil s domluveným termínem projednání 13. 9. 2017, načež však ze strany žalobce následovala série žádostí o přesunutí termínu projednání zprávy o daňové kontrole a omluv z termínů navržených správcem daně.

19. Soud uvádí, že se ztotožnil s nesporným závěrem žalobce a žalovaného, že neprojednání zprávy o daňové kontrole s žalobcem je procesním pochybením. Žalobce tvrdil, že za situace, kdy s ním nebyla projednána zpráva o daňové kontrole, je vydání dodatečného platebního výměru, jehož podkladem má být předmětná zpráva o daňové kontrole, předčasné. Z toho se pak snažil dovodit prekluzi práva správce daně na stanovení daně žalobci, neboť jestliže byly vydány platební výměry před ukončením daňové kontroly, nemohou mít žádný účinek, a nedošlo tak k prodloužení lhůty pro stanovení daně žalobci podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu.
20. Podle § 88 odst. 4 daňového řádu, ve znění účinném v době daňového řízení, platí, že *„[z]právu o daňové kontrole podepisuje kontrolovaný daňový subjekt a úřední osoba. Správce daně po podpisu předá stejnopis zprávy o daňové kontrole kontrolovanému daňovému subjektu. Podpisem zprávy o daňové kontrole je ukončeno její projednání, zpráva o daňové kontrole se považuje za oznámenou a současně je ukončena daňová kontrola.“* Podle § 147 odst. 4 daňového řádu platí, že *„[d]ojde-li ke stanovení daně výlučně na základě výsledku daňové kontroly, popřípadě výsledku postupu k odstranění pochybností, považuje se za odůvodnění zpráva o daňové kontrole, popřípadě protokol o projednání výsledku postupu k odstranění pochybností.“* Dle soudu nemůže mít daňová kontrola, v jejímž průběhu nedošlo k řádnému projednání zprávy o daňové kontrole, aniž by k tomu byly dány zákonné předpoklady (§ 88 odst. 5 daňového řádu), považována za ukončenou.
21. Tato skutečnost však nemá za následek „předčasnost“ rozhodnutí o stanovení daně vydaného správcem daně na základě této daňové kontroly. Následek, spojený s řádným neprojednáním zprávy o daňové kontrole, může spočívat v nepřezkoumatelnosti rozhodnutí o stanovení daně. To totiž zpravidla neobsahuje odůvodnění, za které je v souladu s § 147 odst. 4 daňového řádu považována právě zpráva o daňové kontrole. To znamená, že takové rozhodnutí o stanovení daně by musel odvolací orgán považovat za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Na druhou stranu to však také znamená, že tato vada je zhojitelná, neboť v okamžiku, kdy je zpráva o daňové kontrole řádně projednána s daňovým subjektem, byť po vydání rozhodnutí o stanovení daně, dojde k ukončení daňové kontroly, a zpráva o daňové kontrole se stane odůvodněním rozhodnutí o stanovení daně.
22. Odvolací daňové řízení je ovládáno § 109 a násl. daňového řádu, přičemž toto řízení se v jistých aspektech liší od standardního odvolacího řízení dle správního řádu. Dle § 115 odst. 1 daňového řádu může odvolací orgán v rámci odvolacího řízení provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně, který napadené rozhodnutí vydal, se stanovením přiměřené lhůty. Další ze zmiňovaných rozdílů od standardního správního odvolacího řízení podle zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, zakládá také § 116 odst. 1 daňového řádu, který stanoví, že odvolací orgán v rámci odvolacího řízení buď rozhodnutí změní, rozhodnutí zruší a řízení zastaví nebo odvolání zamítne a napadené rozhodnutí potvrdí. Žalovaný tedy nemá v rámci odvolacího řízení dle zákona možnost napadené rozhodnutí zrušit a věc vrátit správci daně k dalšímu řízení. K tomu lze plně odkázat na závěr usnesení

rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75, č. 1865/2009 Sb. NSS, že rozhodnutím odvolacího orgánu o odvolání proti platebnímu výměru daňové řízení končí. Vady odvoláním napadeného rozhodnutí či postupu správce daně prvního stupně v řízení, které vydání rozhodnutí předcházelo, musí být odstraněny v rámci odvolacího řízení. Je vyloučeno, aby po zrušení platebního výměru správce daně prvního stupně pokračoval v daňovém řízení a o dani znovu rozhodl.

23. Žalovanému tak zákon stanoví pravomoc v odvolacím řízení napravit jakoukoliv odstranitelnou vadu daňového řízení, pokud při tom budou zachována procesní práva daňového subjektu. Mezi takovou pravomoc žalovaného je nutno řadit i možnost napravit vady při projednání zprávy o daňové kontrole. Zákon tak odvolacímu orgánu zakládá pravomoc dodatečně projednat zprávu o daňové kontrole. K nápravě takových pochybení je odvolací orgán oprávněn i prostřednictvím správce daně na základě § 115 daňového řádu. Lze tedy plně aplikovat závěr uvedený v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2016, č. j. 9 Afs 169/2015-97: *„Z výše uvedeného tedy jednoznačně plyne závěr, že jelikož odvolací orgán nemá možnost napadený platební výměr zrušit a věc vrátit správci daně, musí mít možnost odstranit jakékoliv pochybení prvostupňového správce daně. Odvolací orgán tak může v odvolacím řízení napravit i chybu správce daně spočívající v tom, že tento řádně neprojednal s daňovým subjektem zprávu o daňové kontrole před vydáním platebního výměru. Není tedy vadou, která by způsobovala nezákonnost napadeného platebního výměru, že zpráva o daňové kontrole (odůvodnění platebního výměru) byla se stěžovatelkou projednána až po jeho vydání, a to za situace, kdy i přes dodatečné výsledky svědků nebyly vyvráceny pochybnosti o průkaznosti daňových výdajů uplatněných stěžovatelkou v daňovém přiznání.“*
24. Mezi stranami není sporu, že jednáním správce daně došlo k procesnímu pochybení při projednání zprávy o daňové kontrole, kdy toto pochybení shledal sám žalovaný a v nařízení doplnění spisového materiálu nařídil správci daně projednat daňovou kontrolu s žalobcem. Ze správního spisu je však zjevné, že ačkoliv se správce daně opakovaně pokoušel s žalobcem projednat zprávu o daňové kontrole, žalobce se k projednání zprávy o daňové kontrole odmítl dostavit. Z toho důvodu následně mohl být uplatněn § 88 odst. 5 daňového řádu, a vzhledem k tomu, že zpráva o daňové kontrole již v tu dobu byla doručena žalobci do vlastních rukou dne 23. 1. 2017, za datum projednání zprávy o daňové kontrole a ukončení daňové kontroly je možno v souladu s § 88 odst. 5 daňového řádu považovat tento den.
25. Uvedeným postupem dle § 115 odst. 1 daňového řádu došlo ke zhojení vady v postupu správce daně, a jelikož daňové orgány v rámci projednání zprávy o daňové kontrole nepřehodnotily zjištěné skutkové a právní okolnosti, nebyl dotčený platební výměr žalovaným zrušen. V tomto postupu soud neshledává žádná pochybení, postup žalovaného lze bez dalšího označit za zákonný, mající oporu jak v literě zákona, tak v ustálené judikatuře správních soudů. Judikatura, na kterou žalobce odkazoval, je přitom pro nyní projednávanou věc nepřipadná. V žalobcem citovaném rozsudku ze dne 20. 3. 2007, č. j. 8 Afs 118/2005, totiž Nejvyšší správní soud rozhodoval za situace, kdy bylo v daňovém řízení postupováno podle jiného zákona než v nyní projednávané věci, a sice podle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Tento zákon však byl koncipován jinak než daňový řád.
26. Podle zákona o správě daní a poplatků byl výsledek zjištění zapracován do zprávy o daňové kontrole (§ 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků). Daňový subjekt měl podle

§ 16 odst. 4 písm. f) zákona o správě daní a poplatků právo vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění, případně navrhnout jeho doplnění. Toto právo bylo realizováno v rámci projednání zprávy o daňové kontrole. Při projednání zprávy o daňové kontrole měl tudíž daňový subjekt podle zákona o správě daní a poplatků právo vyjádřit se k výsledku zjištění, tento výsledek zpochybňovat, navrhnout nové důkazy, vznášet nová tvrzení atp. (viz např. rozsudek zdejšího soudu ze dne 25. 9. 2007, č. j. 8 Afs 36/2005-79). Pokud pak daňový subjekt tato svá práva využil, správce daně byl povinen do zprávy zaznamenat všechna vyjádření, návrhy a námítky daňového subjektu k obsahu zprávy o daňové kontrole a své stanovisko k nim, popř. výsledky doplněného dokazování (viz rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci ze dne 27. 1. 2006, č. j. 59 Ca 14/2004-29, č. 838/2006 Sb. NSS). Po projednání zprávy byla daňová kontrola uzavřena a daňový subjekt již v rámci prvostupňového řízení neměl právo její výsledek zpochybňovat. Daňový řád (který s účinností od 1. 1. 2011 nahradil zákon o správě daní a poplatků), však významně změnil proces ukončení daňové kontroly.

27. Podle daňového řádu je nutno rozlišovat od sebe dva okamžiky, které v rámci daňové kontroly nastávají. Jedním okamžikem je seznámení daňového subjektu s výsledkem daňové kontroly (§ 88 odst. 2 daňového řádu) a druhým je okamžik projednání zprávy o daňové kontrole (§ 88 odst. 4 daňového řádu). Jak uvedl Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 14. 6. 2017, č. j. 1 Afs 362/2016 – 36: *„Těžištěm daňové kontroly co do poskytnutí informací daňovému subjektu o jejích výsledcích a poskytnutí možnosti se k nim vyjádřit je institut seznámení daňového subjektu s výsledky kontrolního zjištění (§ 88 odst. 2) a na něj navazující institut lhůty k vyjádření se k těmto výsledkům (§ 88 odst. 3). Oba instituty společně vytvářejí procesní záruku náležitě zjištěného skutkového stavu během daňové kontroly (srov. rozsudek ze dne 8. 9. 2016, č. j. 10 Afs 103/2016-45). První z právě jmenovaných ustanovení slouží k seznámení daňového subjektu s podklady, z nichž bude vycházeno při zpracování zprávy o daňové kontrole. Prostřednictvím něj se výsledky kontrolního zjištění předkládají daňovému subjektu k eventuálnímu vyjádření (srov. obdobně § 36 odst. 3 správního řádu). Na rozdíl od toho je smyslem § 88 odst. 3 daňového řádu zabránit účelovému oddalování projednání zprávy o daňové kontrole a opakovaným doplňováním kontrolních zjištění správce daně (viz obdobně rozsudek ze dne 4. 7. 2013, č. j. 7 Afs 12/2013-42). Jeho funkcí je koncentrovat kontrolní postup ve vztahu k doplňování kontrolních skutkových zjištění, a tím tak umožnit následné vydání zprávy o daňové kontrole, která může být stěžejním podkladem rozhodnutí o výši daňové povinnosti (srov. rozsudek č. j. 10 Afs 103/2016-45, bod 11). Oproti tomu smyslem seznámení daňového subjektu se zprávou o daňové kontrole je již pouhým formálním zakončením daňové kontroly. Navíc, byla-li kontrolní zjištění stěžovateli sdělena a na základě vyjádření daňového subjektu nedošlo ke změně výsledku kontrolního zjištění, kontrolní závěry již v této fázi nelze změnit (§ 88 odst. 3 daňového řádu). V návaznosti na odlišný smysl těchto dvou procesních fází judikatura dovodila, že seznámení daňového subjektu se zprávou o daňové kontrole až po vydání platebních výměrů v rámci odvolacího řízení možné je.“* Námítka žalobce je tedy s ohledem na výše uvedené nedůvodná. Žalobce byl seznámen s výsledkem kontrolního zjištění dne 12. 9. 2016 a následně se vyjádřil k výsledku daňové kontroly a navrhl doplnění dokazování. To, jak se správce daně vypořádal s důkazními návrhy žalobce, již nemá na zde řešenou otázku vliv. Správce daně však následně pochybil, když s žalobcem řádně neprojednal zprávu o daňové kontrole, nicméně jde pouze o formální zakončení daňové kontroly, tuto vadu lze napravit v odvolacím řízení, k čemuž

také došlo a žalobci byla zpráva o daňové kontrole zaslána z důvodu, že se opakovaně odmítl se zprávou o daňové kontrole seznámit.

28. Postup správce daně byl sice zatížen vadou procesního charakteru, nicméně aniž by však došlo k závažnému porušení práv žalobce, a proto byl platební výměr ponechán v platnosti a odvolání zamítnuto. Žalobce tímto postupem nebyl zkrácen na svých procesních právech, jelikož mu byly oznámeny výsledky daňové kontroly, byť náhradním způsobem dle § 88 odst. 5 daňového řádu. Soud tak hodnotí tuto námitku žalobce jako nedůvodnou.
29. Další námitkou žalobce bylo, že žalovaný neprovedl důkazní prostředky, navrhované žalobcem v odvolacím řízení – svědecké výpovědi osob, od nichž měl být žalobci zprostředkován společností P.A.P.V. Trading s. r. o. prodej nemovitých věcí – pozemků. Je pravdou, že prokázání toho, že DPH zaplacenou z provize pro zprostředkovatele lze daňově uplatnit, je součástí důkazního břemene, které tíží daňový subjekt. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 1. 11. 2006, č. j. 2 Afs 14/2006-55: *„Především tedy je nutné, aby zájemce prokázal, že zprostředkovatel v jeho zájmu ve vztahu ke třetím osobám vůbec jednal (a to ať již ve vztahu přímo k nim či ve vztahu k osobám, o nichž se zprostředkovatel mohl rozumně domnívat, že na tyto třetí osoby budou působit ve prospěch zájemce). Vzhledem k velmi různorodým způsobům jednání, které zde připadají v úvahu, bude na zájemci, aby si zajistil přiměřené záznamy (příp. svědectví) o jednání zprostředkovatele; typicky jimi budou záznamy či zprávy zprostředkovatele o provedených jednáních s konkrétními osobami či záznamy o tom, kterým konkrétním osobám či na jaká konkrétní místa (např. těm útvarům oslovovaných právnických osob, které měly na starosti investice či nákup materiálu) byly zasílány podklady s údaji o zájemcem nabízených službách či zboží a co bylo jejich obsahem. Důležitá v této souvislosti bude identifikace, s kým a kdy bylo jednáno či komu (kam) a jaké materiály byly zasílány, neboť z této informace bude lze posoudit, zda zprostředkovatel vyvíjel svoji aktivitu ve vztahu k osobám, o nichž se mohl rozumně domnívat, že mohly rozhodovat či (ať již přímo nebo zprostředkovaně) působit na k rozhodnutí oprávněné osoby v tom směru, aby zájemce získal příležitost k uzavření smlouvy, a zda tato aktivita byla svojí povahou, rozsahem, obsahem a náklady na ni vynaloženými přiměřená cíli, který jí měl být dosažen.“*
30. To, že důkazní břemeno k prokázání nároku na odpočet DPH na vstupu od základu daně leží na žalobci, však neznamená, že žalovaný neposkytne k prokázání tohoto nároku žalobci náležitou součinnost. Žalobce navrhoval v odvolacím řízení doplnit dokazování o svědecké výpovědi bývalých vlastníků pozemků, které měly být zprostředkovaně prodány žalobci. K tomuto důkaznímu návrhu žalovaný uvedl v bodě [46] napadeného rozhodnutí, že tyto svědecké výpovědi neprovede, neboť tyto osoby nemohou mít povědomí o smluvním vztahu mezi žalobcem a P.A.P.V. Trading s. r. o. K neprovedení důkazních prostředků je však s ohledem na zásadu materiální pravdy v daňovém řízení potřeba přistupovat restriktivně. Ústavní soud k tomu v nálezu ze dne 8. 12. 2009 sp. zn. I. ÚS 118/09, vyjádřil právní názor, že *„[n]eakceptování důkazního návrhu účastníka řízení lze založit pouze třemi důvody. Prvním je argument, podle něhož tvrzená skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení je navrhován důkaz, nemá relevantní souvislost s předmětem řízení. Dalším je argument, podle kterého důkaz není s to ani ověřit ani vyvrátit tvrzenou skutečnost, čili ve vazbě na toto tvrzení nedisponuje vypovídací potencií. Konečně třetím je pak nadbytečnost důkazu, tj. argument, podle něhož určité tvrzení, k jehož ověření nebo vyvrácení je důkaz navrhován, bylo již v dosavadním řízení bez důvodných pochybností (s praktickou*

jistotou) ověřeno nebo vyvráceno.“ Obdobně Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 18. 8. 2017, č. j. 5 Afs 184/2016-20, uvedl, že „[s]právce daně neporuší zákon, pokud neprovede důkaz, jehož se daňový subjekt dovolává, jestliže ze všech okolností případu je zřejmé, že navržený důkazní prostředek nemůže přispět ke zjištění stavu. Může odmítnout důkaz, pokud by tento nepřinesl žádnou novou skutečnost nebo by byl proveden nadbytečně, protože jiné provedené důkazy jsou zcela jednoznačné.“

31. Z citované judikatury plyne, že důvod neprovedení svědeckých výpovědí ze strany žalovaného nemůže obstát. Provedení žalobcem navrhovaných svědeckých výpovědí totiž nebylo podstatné z hlediska prokázání obsahu smlouvy mezi žalobcem a P.A.P.V. Trading s. r. o. jako takové, ale z hlediska faktického fungování vztahu mezi žalobcem a jeho dodavatelem. Je zřejmé, že navrhovaní svědci nejspíše nepotvrdí žalovanému, jaká měla být ujednaná výše provize mezi žalobcem a P.A.P.V. Trading s. r. o. Navrhovaní svědci by však mohli být relevantní pro zjištění fakticity vztahu mezi žalobcem a P.A.P.V. Trading s. r. o., zejména by byli schopni vypovědět o tom, kdo s nimi o prodeji pozemků jednal, jakým jménem a na čí účet, kdo pro ně zařizoval převod vlastnického práva a další záležitosti, které dle obsahu správního spisu měly být předmětem poskytnutých služeb P.A.P.V. Trading s. r. o. žalobci. Důkazy získané v průběhu správního řízení má totiž žalovaný povinnost vyhodnocovat ve vzájemné souvislosti, a proto byl zcela legitimní požadavek ze strany žalobce provést svědecké výpovědi osob, s nimiž měla jednat jednatelka P.A.P.V. Trading s. r. o. v jeho prospěch, a ověřit, zda ve vzájemné souvislosti s těmito výpověďmi ob stojí svědecká výpověď P. K. a tvrzení žalobce. Ostatně v soukromém právu je pro hodnocení právního jednání podstatný jeho obsah, nikoliv forma – podstatné tak je, jaký byl obsah vztahu mezi žalobcem a P.A.P.V. Trading s. r. o., k osvětlení čehož navrhované svědecké výpovědi dle soudu jednoznačně přispět mohou (k tomu srov. z recentní judikatury např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 6. 2021, č. j. 7 Afs 241/2019-52, bod 39).
32. Svědecká výpověď stojí jako samostatný důkazní prostředek (§ 96 daňového řádu), a aby bylo možno přihlížet k tvrzením svědka jako k důkazu, není nezbytné potvrzení těchto tvrzení dalšími důkazními prostředky, ledaže by správce daně dostatečným způsobem zpochybnil svědeckou výpověď, nebo ji spolehlivým způsobem shledal jako nedostačující pro prokázání sporných skutečností. Tato námitka žalobce je proto důvodná.
33. Dle soudu je toto procesní pochybení dostačujícím důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí, neboť mohlo mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Zároveň s ohledem na povahu procesního pochybení žalovaného není účelné věcně přezkoumávat napadené rozhodnutí v rozsahu týkajícím se uplatněného odpočtu DPH za zprostředkovatelské služby, neboť v navazujícím řízení by mohlo dojít k doplnění dokazování takovým způsobem, že by to nakonec věcné posouzení mohlo zásadním způsobem ovlivnit.

VI. Závěr a náklady řízení

34. Soud proto s ohledem na výše uvedené rozhodnutí žalovaného zrušil proto, že se žalovaný dopustil v daňovém řízení procesní vady, která mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí [§ 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.], a současně věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V dalším řízení je žalovaný vázán právním názorem soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.) a bude tedy na něm, aby zajistil nápravu shora vytčených vad.

35. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce dosáhl v řízení o žalobě plného úspěchu, a proto má právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému. Ze spisu vyplývá, že žalobci vznikly toliko náklady na zaplacení soudního poplatku za žalobu ve výši 3 000 Kč, soud mu proto přiznal náhradu nákladů řízení vůči žalovanému v této výši.

Poučení:

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

Brno 6. května 2022

JUDr. Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu