



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 2. 2. 2018, č. j. 4377/18/5300-21443-701328

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 2. 2. 2018, č. j. 4377/18/5300-21443-701328, **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 zamítl odvolání žalobce a potvrdil dodatečné platební výměry ze dne 24. 1. 2017, č. j. 235673/17/3013-50521-705772, č. j. 235936/17/3013-50521-705772, a č. j. 236051/17/3013-50521-705772, a platební výměry ze dne 24. 1. 2017, č. j. 236116/17/3013-50521-705772, a č. j. 236304/17/3013-50521-705772, jimiž Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále též „správce daně“) žalobci doměřil, resp. vyměřil daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období duben 2013,

červenec 2013, září 2013, listopad 2013 a prosinec 2013 v souhrnné výši 945 409 Kč; současně byla žalobci za zdaňovací období duben 2013, červenec 2013 a listopad 2013 uložena povinnost zaplatit penále z doměřené daně v souhrnné výši 128 403 Kč.

2. Správce daně neuznal odpočet na dani na výstupu uplatněný žalobcem v předmětných zdaňovacích obdobích, a to vzhledem k pochybnostem o dodávkách zdanitelných plnění v podobě zboží (hnojiva, dopravních prostředků, náhradních dílů a zemědělských strojů) a služeb (servisních oprav) od dodavatelů AutoAgro Tech s. r. o., MOTOR OK car, s. r. o., Cainan Business, s. r. o., a Belafucia Company, 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, protože správce daně dospěl k závěru, že žalobce neprokázal uskutečnění zdanitelných plnění tak, jak bylo deklarováno na daňových dokladech, *in concreto* neprokázal, že předmětná zdanitelná plnění přijal od deklarovaných dodavatelů.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

3. Ve včas podané rozsáhlé žalobě žalobce podrobně rozepsal žalobní body, které se dají shrnout do dvou kategorií, a sice a) procesní vady v postupu žalovaného a správce daně v daňovém řízení a b) neunesení důkazního břemene žalovaným.
4. Ad a) žalobce uvedl, že daňové řízení bylo stíženo procesní vadou, neboť daňová kontrola u něj nebyla nikdy ukončena. Žalobce totiž po přerušení projednávání zprávy o daňové kontrole ze zdravotních důvodů svého zástupce chtěl v projednání daňové kontroly pokračovat, což správce daně nepřístojně vyhodnotil jako snahu o zdržování projednání zprávy o daňové kontrole, a zprávu o daňové kontrole mu tak bez projednání zaslal. Následně v odvolacím řízení toto jako pochybení shledal i žalovaný a uložil správci daně tuto chybu napravit, avšak ani tak nebyla zpráva o daňové kontrole s žalobcem dodatečně projednána. V takovém případě však daňová kontrola nemohla být nikdy ukončena, neboť správce daně s žalobcem neprojednal zprávu o daňové kontrole.
5. Žalobce též namítl prekluzi oprávnění správce daně stanovit mu daň v předmětných zdaňovacích obdobích. 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.
6. Dle žalobce bylo taktéž zasaženo do jeho procesních práv tím, že správce daně v rozporu se zákonnými požadavky nepřemístil veškeré podstatné písemnosti z vyhledávací části spisu do veřejné části spisu, čímž mohl žalobce připravit o důkazní prostředky, které mohl žalobce využít pro svou obranu.
7. Dále žalobce uvedl, že žalovaný se dopustil pochybení, jestliže neprovedl žalobcem navrhouvanou svědeckou výpověď R. P. za účelem prokázání, že hnojivo, které mělo být žalobci dodáno společností AutoAgro Tech s. r. o., získal tento dodavatel žalobce od subdodavatele LERDEZA s. r. o.
8. Žalobce taktéž namítl, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné, neboť jeho jednotlivé části, vztahující se k dílčím kontrolním zjištěním, trpí absencí jakéhokoliv smysluplného odůvodnění.

9. Ad b) pak žalobce uvedl, 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. V tomto ohledu žalobce odkázal též na judikaturu Soudního dvora Evropské unie.
10. Žalobce navrhl, aby soud napadené rozhodnutí zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě a replika žalobce

11. Žalovaný ve vyjádření k žalobě ze dne 13. 8. 2018 s ohledem na povahu žalobních námitek rekapituloval argumentaci vyjádřenou v odůvodnění napadeného rozhodnutí a v podrobnostech na ni odkázal. Navrhl, aby soud žalobu zamítl.
12. Taktéž žalobce v replice ze dne 29. 11. 2018 již pouze zopakoval argumentaci vyjádřenou v žalobě.

IV. Jednání konané dne 27. 4. 2022

13. Při jednání konaném z popudu žalovaného účastníci řízení setrvali na svých již dříve písemně uplatněných tvrzeních. Žalobce zdůraznil, že v daném případě nebylo zpochybněno pořízení zboží a oprav, ale toliko kdo byl jejich dodavatelem. Z daňových kontrol se stalo neefektivní detektivní pátrání. Daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2015 následně prováděl jiný správce daně a vše se obešlo bez kontrolního nálezu. V nyní projednávané věci bylo podáno i trestní oznámení, policie však po ověření skutkového stavu ani nezačala trestní stíhání. Žalobce též popsal postupný rozvoj svého podnikání a konkurenční boj v zemědělství. Žalovaný zopakoval, že v daném případě nebylo prokázáno přijetí zdanitelných plnění od dodavatelů deklarovaných na daňových dokladech.
14. K otázce soudu na aktuální judikaturu Soudního dvora Evropské unie a Nejvyššího správního soudu (*Kemwater ProChemie*) žalobce toliko uvedl, že se na danou věc nepochybně vztahuje, žalovaný se vyjádřit nechtěl.
15. Soud podrobně konstatoval obsah správního i soudního spisu.

V. Posouzení věci

16. 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**.
17. Podstatu nyní projednávané věci tvoří polemika žalobce s oprávněností postupu žalovaného, na jehož základě neuznal žalobci odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění v podobě zboží a služeb, a to z důvodu neunesení důkazního břemene žalobcem ohledně dodavatelů přijatých zdanitelných plnění deklarovaných v daňovém dokladu.
18. Soud se v první řadě zabýval námitkami, 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. nález 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).

19. Žalobce v první řadě namítl prekluzi oprávnění správce daně na stanovení daně žalobci. Ve vztahu ke zdaňovacímu období září 2013 žalobce poukázal na nezákonné ukončení postupu k odstranění pochybností, protože ani nemohla být řádně zahájena daňová kontrola. Prekluzivní lhůta tak marně uplynula dnem 25. 10. 2016. U ostatních zdaňovacích období (kdy ve vztahu k prosinci 2013 nebyla ke dni zahájení daňové kontroly ještě vyměřena daňová povinnost) 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 stanovení daně. Tato rozhodnutí tak nebyla žalobci nikdy doručena a nemohla mít účinky prodloužení lhůty ke stanovení daně o 1 rok podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu.
20. 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 platebních výměrů za žalobce, což vyplývá ostatně implicitně i ze skutečnosti, že byl za žalobce oprávněn podat odvolání. Lhůta pro stanovení daně tak pro předmětná zdaňovací období byla prodloužena o 1 rok oznámením platebních výměrů a dodatečných platebních výměrů zmocněnci žalobce v souladu s § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu.
21. Dne 20. 2. 2014 byla u žalobce zahájena daňová kontrola (ve vztahu k září 2013 se tak stalo dne 16. 9. 2014, kdy došlo k zákonnému „překlopení“ postupu k odstranění pochybností do daňové kontroly, přičemž není zřejmé, proč by takto zahájená daňová kontrola neměla mít zákonem předpokládané účinky na běh prekluzivní lhůty), která vzhledem k započatému prověřování měla účinky ve smyslu § 148 odst. 3 daňového řádu, podle něhož tak lhůta pro stanovení daně od tohoto dne započala běžet znovu. Následně byly správcem daně dne 24. 1. 2017, tedy ještě před uplynutím lhůty pro stanovení daně připadající na 21. 2. 2017 (potažmo 16. 9. 2017), vydány napadené platební výměry a dodatečné platební výměry. 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 (potažmo do 16. 9. 2018). Napadené rozhodnutí žalovaného bylo žalobci doručeno dne 7. 2. 2018, tímto dnem také nabylo právní moci, a daň tak byla žalobci pravomocně stanovena před uplynutím lhůty ke stanovení daně. Námitka žalobce tak není důvodná.
22. Žalobce dále v žalobě na několika místech 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).
23. 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

věci 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 krajský 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.

24. 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, rozhodnutí správních soudů jsou dostupná na www.nssoud.cz). 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.
25. 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 jeho žádosti 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.
26. Soud se ztotožnil s nesporným závěrem žalobce a žalovaného, že neprojednání zprávy o daňové kontrole s žalobcem je procesním pochybením. Žalobce tvrdí, 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.
27. Podle § 88 odst. 4 daňového řádu, ve znění účinném v daném daňovém 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 být 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.

28. 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 by mohl 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 bude 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.
29. Odvolací daňové řízení je ovládáno § 109 a násl. daňového řádu, přičemž takové řízení se v jistých aspektech liší od standardního odvolacího řízení dle zákona č. 500/2004 Sb., správní řád. 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 správního řádu 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.
30. 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.“

31. 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.
32. Uvedeným postupem dle § 115 odst. 1 daňového řádu došlo ke zhojení vady v postupu správce daně, a jelikož orgány finanční správy v rámci projednání zprávy o daňové kontrole nepřehodnotily zjištěné skutkové a právní okolnosti, nebyl dotčený platební výměr žalovaným zrušen. V tomto postupu neshledává soud žádné pochybení, postup žalovaného lze bez dalšího označit za zákonný, mající oporu jak v literě zákona, tak v ustálené judikatuře správních soudů. Judikatura, na kterou odkazoval žalobce, 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 byl však koncipován jinak než daňový řád.
33. 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.

34. 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.“* Námitka 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, pokud 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.
35. Postup správce daně byl sice zatížen vadou procesního charakteru, nicméně aniž by došlo k závažnému porušení práv žalobce, a proto byl platební výměr ponechán v platnosti a rozhodnutí pouze částečně změněno. 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.
36. Za důvodnou však soud považuje námitku nesprávného postupu správce daně při přerazování písemností z vyhledávací části spisu do veřejné části spisu. Podle § 65 odst. 1 daňového řádu platí, že *„[d]o vyhledávací části spisu se zakládají a) písemnosti, které mohou být uplatněny v řízení jako důkazní prostředek, jestliže by jejich zpřístupnění daňovému subjektu zmařilo nebo ohrozilo cíl správy daní, účel úkonu nebo ohrozilo objektivnost důkazu, b) písemnosti, které mohou být použity při stanovení daně jako pomůcky, jejichž zpřístupnění daňovému subjektu by ohrozilo zájem jiného daňového subjektu nebo jiných osob zúčastněných*

na správě daní, c) úřední záznamy nebo protokoly o podaných vysvětleních, pokud nejsou použity jako pomůcky, d) písemnosti sloužící výlučně pro potřeby správce daně.“ Podle odst. 2 stejného ustanovení platí, že „[p]ísemnosti zakládáné do části vyhledávací podle odstavce 1 písm. a) lze v této části ponechat nejdéle do provedení hodnocení důkazů. Jde-li o důkazní prostředky, které jsou uplatněny v rámci daňové kontroly, lze je v části vyhledávací ponechat nejdéle do sdělení dosavadního výsledku kontrolního zjištění. (3) Při přerážení písemnosti z vyhledávací části spisu do příslušné části spisu musí být ze soupisu písemností patrné, která písemnost, zaevidovaná v části vyhledávací, byla přerážena, do které části, pod jakým pořadovým číslem a k jakému datu.“

37. K otázce práva daňového subjektu nahlížet do spisu ve vztahu k jeho vyhledávací části a k povinnostem správce daně při administrativě správního spisu se vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 29. 1. 2021, č. j. 2 Afs 188/2019-51, v němž uvedl, že „[d]aňový subjekt má právo nahlížet do úplného soupisu písemností obsažených ve vyhledávací části spisu a právo obdržet opis či kopii takového soupisu nebo výpis z něho. Z položek soupisu týkajících se vyhledávací části musí být v každém jednotlivém případě patrné, o jakou konkrétní písemnost jde, v té míře, aby si z toho mohl daňový subjekt učinit aspoň rámcovou představu, zda konkrétní písemnosti mohou být uplatněny v řízení jako důkazní prostředek, jak s tím počítají § 65 odst. 1 písm. a) a odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, včetně s tím spojeného povinného přesunu písemnosti z vyhledávací do „nevychledávací“ části spisu v okamžik stanovený zákonem. (...) Soupis písemností obsažených ve vyhledávací části spisu musí být veden jako seznam konkrétních písemností. O tom, zda budou písemnosti přesunuty do ‚nevychledávací‘ části spisu (§ 65 odst. 2 věta druhá zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu), či zda bude umožněno do nich výjimečně nahlédnout (§ 66 odst. 3 daňového řádu), si správce daně musí činit úsudek a svůj závěr sdělit daňovému subjektu tak, že vždy bude patrné, jaké konkrétní písemnosti (či více konkrétních písemností) jsou předmětem jeho postupu.“
38. Prizmatem výše uvedeného posoudil soud správní spis v nyní projednávané věci, a dospěl k závěru, že správce daně, resp. žalovaný, nedodrželi podmínky pro postup týkající se informování daňového subjektu o obsahu vyhledávací části spisu. Ze správního spisu se podává, že správce daně nedodržel podmínky pro soupis písemností ve vyhledávací části spisu, neboť z tohoto soupisu není v žádném případě zjevné, zda by daňový subjekt mohl použít předmětné písemnosti jako důkazní prostředek, což má za následek to, že se daňový subjekt musí v podstatě „spolehnout“ na tvrzení správce daně, aniž by toto tvrzení mohl jakkoliv ověřit. V takovém případě není podstatné, že bylo žalobci umožněno do soupisu písemností z vyhledávací části spisu správcem daně dne 13. 11. 2015, resp. žalovaným dne 18. 12. 2017 nahlédnout, neboť písemnosti v soupisu písemností jsou označeny jako „ostatní vlastní písemnost“, „ostatní došlá písemnost“ nebo „interní písemnost“.
39. Konečně ze správního spisu vyplývá, že poté, co byl žalobci správcem daně odepřen přístup k písemnostem ve vyhledávací části spisu, podal žalobce stížnost podle § 261 daňového řádu, kterou správce daně vyřídil jako nedůvodnou a žalovaný následně na základě prošetření způsobu vyřízení stížnosti postup správce daně potvrdil. Soud však uvádí, že ze způsobu vyřízení stížnosti a následného přezkumu žalovaným vyplývá, že důvody pro ponechání písemností ve vyhledávací části spisu jsou a) že obsahují údaje třetích osob, na jejichž ochraně je dán zájem a b) slouží výlučně pro potřeby správce daně. Skutečnost, že písemnosti obsahují údaje třetích osob, není podstatná pro jejich ponechání ve vyhledávací části spisu v řízení, ve kterém dochází ke stanovení daně dokazováním. Ze znění § 65 odst. 1 písm. b) daňového řádu je totiž zjevné, že tento důvod ponechání

písemnosti ve vyhledávací části spisu se uplatní pouze v řízení, ve kterém je daň stanovena pomůckami.

40. V řízení, v němž dochází ke stanovení daně dokazováním, je pro ponechání písemnosti ve vyhledávací části spisu po seznámení daňového subjektu s výsledky kontrolního zjištění dáno pouze jediné kritérium, a sice že písemnost ani potenciálně nemůže být použita k dokazování. Jak přitom vyplývá z již citované judikatury Nejvyššího správního soudu (srov. bod č. 34 rozsudku č. j. 2 Afs 188/2019-51), správce daně si v takovém případě musí udělat o (ne)možnosti použít písemnost jako důkazní prostředek přezkoumatelný úsudek. V případě písemností využitých výlučně pro potřeby správce daně soud uvádí, že pokud byly tyto písemnosti využity pro potřeby správce daně, ale potenciálně by mohly být využity v rámci dokazování, a nebyl by tedy splněn požadavek na výlučné využití takových písemností pro potřeby správce daně, nebyl by dán ani důvod pro jejich ponechání ve vyhledávací části spisu. Správce daně tak pochybil, pokud přezkoumatelným způsobem neodůvodnil, proč nepovažuje písemnosti, obsažené ve vyhledávací části spisu, za použitelné k dokazování v daňovém řízení. Souhrn výše uvedených pochybení, vztahujících se k postupu žalovaného při administrativě vyhledávací části spisu přitom představuje zásah žalobce do práva na spravedlivý proces a na jeho informační sebeurčení, proto se jedná o vadu řízení, která měla vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.
41. Další námitkou žalobce bylo, že žalovaný neprovedl důkazní prostředky, navrhované žalobcem v odvolacím řízení – svědeckou výpověď R. P. Skutečnost, 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 předmětnou svědeckou výpověď R. P., jednatele společnosti LERDEZA s. r. o., k prokázání svého tvrzení, že hnojivo PK 25-25 mu bylo dodáno deklarováním dodavatelem – AutoAgro Tech s. r. o. V protokolu o svědecké výpovědi jednatele AutoAgro Tech s. r. o., R. D.a, totiž tento svědek vypověděl, že společnost LERDEZA s. r. o. měla jeho společnosti dodat hnojivo PK 25-25, které bylo následně prodáno žalobci. Žalovaný v napadeném rozhodnutí neosvědčil svědeckou výpověď R. D. jako důkaz o uskutečnění výdaje žalobcem tak, jak bylo deklarováno na daňovém dokladu, neboť shledal tuto výpověď neurčitou, bez dostatečné vypovídací hodnoty. Konkrétně k tomu, že R. D. uvedl jako subdodavatele AutoAgro Tech s. r. o. společnost LERDEZA s. r. o. žalovaný uvedl, že má pochybnosti, neboť svědek tuto informaci měl připravenou na papíru.
42. Tento důkazní návrh však žalovaný v bodě [118] napadeného rozhodnutí odmítl pro nadbytečnost, neboť dle jeho názoru nemohla přinést relevantní poznatky ve vztahu k osobě deklarování dodavatele uvedeného na daňovém dokladu. Předmětné zdůvodnění neprovedení svědecké výpovědi R. P. soud považuje za poněkud účelové. Právě k ověření odpovědi jednatele R. D. do protokolu nebylo pro žalovaného nic jednoduššího, než pokusit se provést svědeckou výpověď R. P., jednatele společnosti LERDEZA s. r. o., ohledně problematiky subdodávek hnojiva PK 25-25. Ostatně tuto informaci měl R. D. dle žalovaného taktéž připravenou na papíře, proto by se provedením svědecké výpovědi mohlo prokázat jako moc „formální“ odpovědi R. D. byly, namísto čistě spekulativního tvrzení žalovaného. Navíc soudu není zřejmé, jakým způsobem „formální odpovědi“ R. D. představují žalovaným tvrzené rozpory ve výpovědi tohoto svědka a P. K.. Co se týče rozporů ve způsobu přepravy a místě nakládky, soudu není zřejmé, o jaké rozpory se jedná – svědek R. D. uvedl, že si nepamatuje, zda bylo hnojivo

vezeno do Sobulek či přímo do Žadovic, P. K. uvedl, že do Žadovic. Co se týče místa nakládky, zde oba svědci shodně uvedli, že k nakládce mělo dojít v průmyslové zóně cca 5 km za obchodním centrem Olympia v Modřicích. Oba svědci taktéž shodně uvedli cestu k této průmyslové zóně. P. K. byl pouze schopen toto místo určit s větší přesností. Dle soudu důvody vyjádřené žalovaným nejsou v žádném případě způsobilé odůvodnit, proč žalovaný odmítl provést návrh důkazního prostředku, který byl určen k vyvrácení pochybností žalovaného, a byl k vyvrácení těchto pochybností způsobilý.

43. K neprovedení důkazních prostředků je 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.“
44. Z citované judikatury plyne, že důvod neprovedení svědecké výpovědi ze strany žalovaného nemůže obstát. Tvrzení, jímž žalovaný odmítl provést svědeckou výpověď, považuje soud za spekulativní. K tomu lze uvést, že 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 taktéž důvodná.
45. Dle soudu jsou tato procesní pochybení dostačujícím důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí, neboť mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Zároveň s ohledem na povahu procesních pochybení žalovaného, uvedených výše, není účelné věcně přezkoumávat napadené rozhodnutí v rozsahu týkajícím se uplatněného nároku na odpočet daně z nákupu hnojiva PK 25-25, neboť v navazujícím řízení by mohlo dojít k doplnění dokazování takovým způsobem, že by to nakonec věcné posouzení mohlo zásadním způsobem ovlivnit. Ve zbylé části věcnému přezkumu napadeného rozhodnutí nic nebrání. Soud tedy přistoupil k námitce, že žalovaný dostatečným způsobem nezpochybnil prokázání přijetí zdanitelných plnění od deklarovaných dodavatelů.
46. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu je povinností daňového subjektu prokázat „všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních“. Podle odst. 4 téhož paragrafu dále „pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence“. Správce daně podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu naopak prokazuje

„skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem“.

47. Otázkou rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně se ve své judikatuře již opakovaně zabýval Nejvyšší správní soud. Jeho judikaturu lze shrnout tak, že dle výše citovaných ustanovení je daňový subjekt povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62, nebo ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49). Prizmatem uvedeného proto soud nahlížel na zpochybnění jednotlivých nároků na odpočet daně uplatněných žalobcem ze strany žalovaného.
48. K pořízení vozidla MINI Cooper (tvrzený dodavatel Cainan Business, s. r. o.) soud uvádí, že ze správního spisu se podává, že žalovaný neměl pochyb o vlastnictví vozidla žalobcem, ani o jeho používání k ekonomickým účelům, zpochybnil však prodej tohoto vozidla žalobci deklarovaným dodavatelem, neboť dle technického průkazu k vozidlu měla být společnost Cainan Business, s. r. o., zapsána jako vlastník tohoto vozidla v technickém průkazu až poté, co byla uzavřena kupní smlouva s žalobcem. K tomu soud pouze stručně uvádí, že pokud byla společnost Cainan Business, s. r. o. uvedena v technickém průkazu jako vlastník vozidla MINI Cooper, byť později, než měla být uzavřena kupní smlouva s žalobcem, jedná se o významný důkaz ve prospěch tvrzení žalobce, neboť technický průkaz je veřejnou listinou, u níž je dána presumpce správnosti obsahu dle § 568 odst. 1 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník. V dané věci opak žalovaný neprokázal, proto soud nemá pochybnosti o tom, že Cainan Business, s.r.o. byla vlastníkem vozidla MINI Cooper, který byl následně prodán žalobci, a to bez ohledu na skutečnost, že k zápisu této společnosti jako vlastníka vozidla došlo až po uzavření kupní smlouvy s žalobcem. Jestliže ze skutkového stavu vyplývá, že žalobce označil za dodavatele vozidla určitou společnost, tato společnost byla vlastníkem předmětného vozidla, a bývalý jednatel této společnosti potvrdil prodej vozidla žalobci a vystavení faktury na cenu vozidla, uvedenou žalobcem, rozhodně nestačí samotná skutečnost o časovém nesouladu uvedení vlastníka vozidla v technickém průkazu ke zpochybnění deklarovaného dodavatele vozidla. Další skutečnosti, uváděné žalovaným, zejména obchodní řetězec, který provázal prodej vozidla od schválení jeho technické způsobilosti, pak již není pro projednávanou věc podstatný,

neboť součástí důkazního břemene žalobce není prokazovat, od koho jeho dodavatel nabyl předmětné vozidlo.

49. Ke stejnému závěru soud dospěl i u rozporovaného nároku na odpis z traktorového návěsu Joskin a traktorové cisterny Joskin, které měl žalobce pořídit od společnosti Belafucia Company, s. r. o. V tomto případě opět neměl žalovaný pochybnosti o existenci těchto strojů, jejich vlastnictví žalobcem a užití k ekonomickým účelům, přičemž cena za předmětné stroje měla být žalobcem uhrazena převodem přes účet společnosti Belafucia Company, s. r. o. Žalovaný zpochybnil nárok na odpočet z pořízení předmětných strojů zejména s ohledem na rozpory v tvrzení dodavatele žalobce ve vztahu k jeho subdodavatelům, společnosti ROADTECHNIK SK s. r. o. a MOREAU AGRI, spol. s r.o. Soud v tomto konkrétním obchodním případě nepopírá, že v daňovém řízení došlo v obchodním řetězci mezi MOREAU AGRI, spol. s r.o. – ROADTECHNIK SK s. r. o. a Belafucia Company, s. r. o. ze strany správce daně k prokázání řady nesrovnalostí (nesrovnalosti v datech a místech dodání, personální propojení mezi ROADTECHNIK SK s. r. o. a Belafucia Company, s. r. o.). To však nic nemění na skutečnosti, že v řízení bylo zjištěno, že žalobce disponuje předmětnými stroji, užívá je ke své ekonomické činnosti, a zaplatil na účet společnosti Belafucia Company, s. r. o. částku, deklarovanou na daňových dokladech.
50. K uskutečnění prodeje mělo dojít dne 18. 6. 2013. Ze spisového materiálu se podává, že kupní smlouva mezi ROADTECHNIK SK s. r. o. a MOREAU AGRI, spol. s r.o. na traktorový návěs a cisternu Joskin byla uzavřena 6. 6. 2013, a to ačkoliv společnost MOREAU AGRI, spol. s r.o. nakoupila předmětnou cisternu až 18. 6. 2013, tedy v den, kdy měla být tato cisterna již prodána žalobci společností Belafucia Company, s. r. o. Nicméně z kupní smlouvy mezi ROADTECHNIK SK s. r. o. a MOREAU AGRI, spol. s r.o. vyplývá, že tyto společnosti počítaly s dodáním strojů později, než ke dni uzavření kupní smlouvy, neboť se v kupní smlouvě prodávající zavázal dodat předmětné stroje do 30. 7. 2013 (nikoliv ke dni 30. 7. 2013, jak by mohlo vyplývat ze závěrů správce daně). Dne 18. 6. 2013 tak již MOREAU AGRI, spol. s r.o. byla způsobilá převést vlastnické právo k traktorové cisterně a návěsu Joskin, neboť již oba stroje měla ve své dispozici. To, že mohlo dojít k převodu vlastnického práva k traktorové cisterně a návěsu Joskin ze společnosti MOREAU AGRI, spol. s r.o. na společnost ROADTECHNIK SK s. r. o. dle kupní smlouvy až úplným zaplacením kupní ceny, a to, že k převodu vlastnického práva ze společnosti ROADTECHNIK SK s. r. o. na společnost Belafucia Company, s. r. o. došlo pravděpodobně vzhledem k jejich personální propojenosti pouze formálně, však nic nemění na skutečnosti, že s žalobcem mohla Belafucia Company, s. r. o. obchodovat. Jinými slovy, soud nepopírá, že okolnosti obchodních transakcí vztahujících se k traktorovému návěsu a cisterně Joskin jsou podezřelé, avšak podezřelé jsou v části, ve které se předmětné stroje měly dostat od MOREAU AGRI, spol. s r.o. k Belafucia Company, s. r. o. Na druhou stranu však tyto okolnosti, opět s ohledem na skutečnost, že není pochyb o vlastnictví těchto strojů žalobcem, jeho užívání předmětných strojů k ekonomické činnosti a úhradě deklarované kupní ceny na účet deklarovaného dodavatele, nevylučují možnost, že Belafucia Company s. r. o. s žalobcem ve věci prodeje předmětných strojů skutečně obchodovala, obzvláště za situace, kdy bývalý jednatel této společnosti obchodní spolupráci s žalobcem potvrdil.
51. Za situace, kdy daňový subjekt tvrdí, že nakoupil určité zboží od svého dodavatele, a toto tvrzení prokáže formálně bezvadným daňovým dokladem, dodavatel daňového subjektu

potvrdí uskutečnění tohoto obchodu, není pochyb o existenci předmětného zboží, není prokázáno personální propojení mezi dodavatelem a daňovým subjektem, a zároveň žalovaný nijak nerozporuje cenu, která měla být dle tvrzení daňového subjektu podle předloženého daňového dokladu za nákup tohoto zboží vynaložena, nemůže dle soudu žalovaný dostatečně zpochybnit unesení důkazního břemene tímto daňovým subjektem pouze poukazem na nesrovnalosti obchodního případu, které vznikly na straně dodavatele (např. že nemohlo být dodáno deklaroványi subdodavateli atd.). Příkladat takové skutečnosti žalobci k tíži by totiž bylo excesivním pojetím důkazního břemene v daňovém řízení. K obdobnému závěru dospěl krajský soud již například v rozsudku ze dne 25. 8. 2014, č. j. 62 Af 34/2013-78, který byl následně potvrzen Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 30. 4. 2015, č. j. 8 Afs 144/2014-46. Nárok na uplatnění odpočtu z pořízení traktorového návěsu a cisterny Joskin tak žalovaný odepřel žalobci nezákonně.

52. Soud se naopak ztotožnil s žalovaným v závěru týkajícím se pořízení vozidla Volkswagen. Žalovaný dostatečným způsobem zpochybnil dodání předmětného vozidla deklarováným dodavatelem tím, že zjistil z databáze evidence vozidel, že ačkoliv měl žalobce nakoupit od Belafucia Company, s. r. o. dne 21. 5. 2013, jako vlastník tohoto vozidla v evidenci vozidel byl deklarován již dne 1. 3. 2013. Předchozím vlastníkem přitom měla být společnost AnMar Investment CZ, s. r. o. Soud vycházel ze skutečnosti, že zápis vlastníka v databázi evidence vozidel, který je následně promítnut taktéž do technického průkazu, požívá presumpce správnosti obsahu. Dle údajů z evidence vozidel byla vlastníkem vozidla Volkswagen před žalobcem společnost AnMar Investment CZ, s. r. o. Pokud chtěl žalobce prokázat něco jiného (což samozřejmě mohl), musel tedy navrhnout důkaz opaku, který by tuto skutečnost, zapsanou v evidenci vozidel, spolehlivým způsobem vyvrátil. Dle soudu důkazem opaku není doklad o úhradě částky na účet společnosti Belfucia Company, s. r. o. ani čestné prohlášení A. F. – ten totiž v době, kdy se měly uskutečnit obchody mezi žalobcem a Belfucia Company, s. r. o., ještě ani nebyl jednatelem této společnosti, a nemohl proto osvědčit uskutečnění předmětného obchodu jako osoba, která obchodu byla přítomna. Jeho čestné prohlášení samozřejmě mohlo osvědčit uskutečnění prodeje vozidla Volkswagen žalobci společností Belfucia Company, s. r. o., avšak nejpravděpodobnější způsob, jak se o tomto obchodním případě mohl A. F. dozvědět tak, aby k němu následně mohl vydat čestné prohlášení, bylo z účetnictví Belfucia Company, s. r. o., které nebylo správci daně v rámci daňového řízení předloženo. Jiný způsob, jakým se A. F. mohl o prodeji užitkového vozidla Volkswagen společností Belfucia Company, s. r. o. žalobci dozvědět, žalobce nepřednesl, a soud proto vycházel ze skutečnosti, že A. F. nemohl být osobně přítomen prodeji vozidla Volkswagen žalobci a ani ze skutkového stavu nelze jeho znalost o dodání vozidla tímto dodavatelem osvědčit.
53. K nákupu hnojiva PK 25-25 od společnosti AutoAgro Tech s.r.o. se soud vyjádřil již výše, kde dospěl k závěru, že není účelné přezkoumávat věcně splnění podmínek pro odpočet daně, neboť se žalovaný v daňovém řízení dopustil procesní vady, která mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.
54. Soud však uvádí, že se ztotožnil s žalovaným co do hodnocení prokázání dodání hnojiva Wigor S. K prokázání uskutečnění tohoto obchodního případu tak, jak byl deklarován na daňovém dokladu, provedl správce daně v odvolacím řízení svědeckou výpověď R. D., bývalého jednatele AutoAgro Tech s. r. o. Zatímco k dodávce hnojiva PK 25-25 byl tento svědek schopen sám vypovědět jaký typ a množství dodal, jak bylo zboží k žalobci dopravováno, jaké množství tohoto zboží žalobci dodal, kde bylo zboží nakládáno a kdo

byl subdodavatelem tohoto zboží pro žalobce a další detaily, v případě hnojiva Wigor S pouze formálně potvrdil dodávky tohoto zboží, a to s vysokou mírou nejistoty. Za pouze formální soud toto potvrzení považuje proto, že na dotaz, zda někdy vůbec AutoAgro Tech s. r. o. obchodovala s hnojivem Wigor S, svědek uvedl „[n]evím, je to možný, když se ptáte, tak asi jo“, na dotaz zda toto zboží někdy dodal žalobci, uvedl „[n]epamatuji se, je to možné“, na veškeré další dotazy na množství, dopravu, subdodavatele, přítomnost při nakládce, uvedl, že neví nebo si nevzpomíná. Svědek si tak nejenže nebyl jistý tím, zda vůbec kdy dodal toto zboží žalobci, ale dokonce ani tím, zda kdy s tímto zbožím obchodoval. Soud přitom má pochopení pro určitou míru nepřesností či nejistoty v odpovědích svědka na dotazy týkající se skutečností, které nastaly téměř 4 roky před uskutečněním svědecké výpovědi. Zde je však nutno přihlídnout k tomu, že míra nejistoty vůbec samotného obchodování dodavatele žalobce s deklarovaným zbožím je vysoká, svědek si nepamatoval, že by toto zboží žalobci dodal, pouze připustil tuto možnost, žádné další informace k tomuto obchodu si nepamatoval nebo nevěděl. Dle soudu tak byly pochybnosti žalovaného ve vztahu k prokázání dodávky hnojiva Wigor S žalobci tak, jak deklaroval na daňovém dokladu, důvodné, přičemž žalobce tyto pochybnosti dostatečným způsobem nevyvrátil.

55. Co se týče náhradních dílů, které měla společnost AutoAgro Tech s. r. o. dodat žalobci, správce daně v odvolacím řízení opět k tomuto plnění vedl dotazy na R. D., bývalého jednatele AutoAgro Tech s. r. o. R. D. dodání náhradních dílů na základě vystavených faktur potvrdil, v tomto případě se však ze způsobu odpovědí svědka na dotazy správce daně nejeví toto potvrzení jako pouze formální. Svědek i bez předložených faktur hned k prvnímu dotazu správce daně uvedl, že dodal žalobci náhradní díly, některé z nich byl schopen vyjmenovat, uvedl, že se jednalo o náhradní díly na zemědělskou techniku, jakým způsobem proběhla poptávka ze strany žalobce, a uvedl i subdodavatele těchto náhradních dílů. Soud si je vědom skutečnosti, že správce daně se dotazoval společnosti BISO Schrattenecker s. r. o. na to, zda obchodovala se společností AutoAgro Tech s. r. o., a tato společnost spolupráci s AutoAgro Tech s.r.o. popřela. Na druhou stranu však z rejstříku živnostenského podnikání vyplývá, že tato společnost prováděla opravy silničních vozidel a opravy ostatních dopravních prostředků a pracovních strojů, a do roku 2008 tato společnost disponovala i podnikatelským oprávněním k výrobě strojů pro zemědělství a lesnictví, velkoobchod s pracovními a zemědělskými stroji a poskytování specializovaných služeb pro zemědělství a zahradnictví zemědělskou technikou. Jedná se tak o společnost, která zjevně podnikala v oblasti zemědělství a se zemědělskými stroji. Nadto byl dotaz na tuto společnost směřován v dubnu 2017, přičemž v září 2017 byl na tuto společnost podán insolvenční návrh, od listopadu 2017 bylo s touto společností zahájeno insolvenční řízení a v červnu 2018 bylo rozhodnuto o prohlášení konkursu na majetek této společnosti. Je tedy otázkou, jak věrohodná odpověď této společnosti je, a proč správce daně neprověřil údajného subdodavatele AutoAgro Tech s. r. o. podrobněji, pokud již chtěl vyvrátit, že tento subdodavatel náhradní díly společnosti AutoAgro Tech s. r. o. prodal.
56. Nadto již výše soud uvedl, že za situace, kdy daňový subjekt tvrdí, že nakoupil určité zboží od svého dodavatele, a toto tvrzení prokáže formálně bezvadným daňovým dokladem, dodavatel daňového subjektu potvrdí uskutečnění tohoto obchodu, není pochyb o existenci předmětného zboží, není prokázáno personální propojení mezi dodavatelem a daňovým subjektem, a zároveň žalovaný nijak nerozporuje cenu, která měla být dle

tvrzení daňového subjektu podle předloženého daňového dokladu za nákup tohoto zboží vynaložena, nemůže žalovaný dostatečně zpochybnit unesení důkazního břemene tímto daňovým subjektem pouze poukazem na nesrovnalosti obchodního případu, které vznikly na straně dodavatele žalobce. K dodávce náhradních dílů tak soud uvádí, že žalovaný dostatečným způsobem neprokázal existenci důvodných pochybností k přenosu důkazního břemene ohledně uskutečnění tohoto plnění tak, jak bylo deklarováno na příslušném daňovém dokladu, zpět na žalobce.

57. Posledním rozporovaným odpočtem, který chtěl žalobce uplatnit, byly servisní opravy zemědělských strojů. U tohoto výdaje shledal soud pochybnosti žalovaného důvodné. Dle žalobce měla opravy zemědělských strojů vykonat společnost MOTOR OK car, s. r. o., která však dle vyjádření místně příslušného správce daně byla nekontaktní, poslední daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob podala za rok 2008, nikoho z této společnosti se nepodařilo správci daně zkontaktovat. Při svědecké výpovědi zaměstnanec žalobce R. O. potvrdil, že na zemědělských strojích žalobce bylo potřeba provést opravy, které byly dle předložených dokladů provedeny společností MOTOR OK car, s. r. o., avšak nedokázal provedení oprav touto společností potvrdit. Dále tento svědek uvedl, že opravám měl být přítomen mj. pan R. D., avšak v řízení nebyla prokázána jakákoliv vazba R. D. na tuto společnost, jeho bratr R. D., již v době deklarováných oprav nebyl jednatelem MOTOR OK car, s. r. o. a v rámci svědecké výpovědi uvedl, že mu není známo, čím se společnost MOTOR OK car, s. r. o. zabývala po ukončení jeho působení v této společnosti. Dle soudu jsou tyto pochybnosti dostatečné k tomu, aby na jejich základě vznikla žalobci povinnost dostatečně prokázat uskutečnění předmětného výdaje tak, jak bylo deklarováno na příslušném daňovém dokladu, vč. deklarováného dodavatele, a vyvrátit tak pochybnosti správce daně. V tomto konkrétním případě tak žalovaný postupoval správně.
58. Závěrem nicméně nutno zopakovat, že ve všech sporných plněních dospěl žalovaný toliko k závěru, že žalobce neprokázal přijetí těchto plnění od subjektů deklarováných na daňových dokladech jako dodavatelé (viz body [61], [71], [72], [95], [109] napadeného rozhodnutí). V této souvislosti nutno upozornit na novou judikaturu Soudního dvora Evropské unie a rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ve věci *Kemwater ProChemie* (rozsudek Soudního dvora ve věci C-154/20 a rozsudek rozšířeného senátu ze dne 23. 3. 2022, čj. 1 Afs 334/2017-208, č. 4336/2022 Sb. NSS), která jednoznačně vyslovila, že správce daně musí odepřít právo na odpočet v případě, že skutečný dodavatel zboží či služeb není znám a jejich příjemce neprokáže, že tento skutečný dodavatel měl postavení osoby povinné k dani. Správce daně přitom není povinen prokazovat, že plátce, který uplatňuje nárok na odpočet, věděl nebo mohl vědět o svém zapojení do daňového podvodu. Právo na odpočet ovšem nelze odepřít, pokud informace poskytnuté příjemcem zboží či služeb umožňují ověřit, že skutečný dodavatel byl také plátcem DPH. Rozšířený senát ve svém rozsudku zdůraznil, že postavení dodavatele zboží či služeb jako plátce DPH je jednou z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH. Dodavatel však nemusí být konkrétně označen, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce DPH nutně měl. Došlo tak k významnému doplnění dosavadní judikatury Nejvyššího správního soudu, která předtím většinově zastávala názor, že je třeba postavit najisto, která konkrétní osoba byla dodavatelem. Nová judikatura však vedle této základní situace připouští i možnost prokázat jen to, že skutečný dodavatel byl v postavení plátce DPH.

59. Nelze si nepovšimnout, že v nyní projednávané věci orgány finanční správy postupovaly striktně podle dřívější judikatury (což jim nelze vyčítat), a ani v jednom případě tudíž nedošlo ke zkoumání okolností týkajících se posouzení, zda skutečný dodavatel byl v postavení plátce DPH, přestože o jednotlivých obchodních případech byla zjištěna řada souvisejících indicií. I z tohoto důvodu tak soud přistoupil ke zrušení napadeného rozhodnutí v plném rozsahu, neboť judikatorní posun předpokládá postup jak orgánů daňové správy, tak daňového subjektu v rozsahu, který povaha soudního přezkumu neumožňuje.

VI. Závěr a náklady řízení

60. Soud proto s ohledem na výše uvedené rozhodnutí žalovaného zrušil částečně proto, že se žalovaný i správce daně dopustili v daňovém řízení procesních vad, které mohly mít vliv na zákonnost napadených rozhodnutí [§ 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.], částečně pro nezákonnost (§ 78 odst. 1 s. ř. s.), a současně věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V dalším řízení je žalovaný vázán právním názorem soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.) a bude tedy na něm, aby zajistil nápravu shora vytčených vad.
61. 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