



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: **Strojírna Kukleny spol. s r.o.**, IČ 45534802
se sídlem Kalendova 670/15, Kukleny, 500 04 Hradec Králové
zastoupena JUDr. Ing. Tomášem Matouškem, advokátem NNK a
partneři s.r.o., advokátní kancelář, IČO 07233655
se sídlem Dukelská 15, 500 02 Hradec Králové,

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

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. června 2020, č. j. 24643/20/5300-22443-710132

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 24. června 2020, č. j. 24643/20/5300-22443-710132, se zrušuje a věc se žalovanému vrací k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náklady řízení ve výši 19 456 Kč do 15 dnů od právní moci tohoto rozsudku do rukou jeho zástupce.

Odůvodnění:

1. Včas podanou žalobou namítal žalobce nezákonnost shora identifikovaného rozhodnutí, jímž žalovaný zamítl odvolání žalobce do patnácti dodatečných platebních výměřů na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec, září, listopad a prosinec roku 2014,

únor, březen, duben, červen, červenec, srpen, říjen a listopad roku 2015 a dále leden, únor a březen roku 2016. Současně týmiž dodatečnými platebními výměry byla žalobci uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně.

I. Obsah žalobních námitek

2. Žalobce uvedl, že důvodem doměření DPH byla skutečnost, že žalobce podle názoru správce daně neprokázal přijetí zdanitelných plnění od dodavatelů deklarovaných na daňových dokladech, tj. od společnosti MAX & kom s.r.o. se sídlem Ke Strašnické 50/16, 100 00 Praha 10, DIČ: CZ25459911 a od společnosti MantiPro Ltd., Baxley Square 6, M3 BZ SALFORD, MANCHESTER, Spojené království Velké Británie a Severního Irska, DIČ: CZ683335466, organizační složka v České republice, Poděbradská 520/24 (v současné době Náměstí Přátelství 1518/2), 190 00 Praha 9, DIČ: CZ01964071, čímž mělo dojít k porušení podmínek daných v ustanovení § 73 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), tedy z důvodu nesplnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění a pro přiznání nároku na odpočet daně.

1) Nezákonný přenos důkazního břemene na žalobce

3. Žalobce již ve svém vyjádření ze dne 14. 5. 2020 poukázal na skutečnost, že v projednávaném případě nejde primárně o pochybnosti správce daně potažmo žalovaného o skutečném dodavateli předmětného zboží (hutního materiálu), nýbrž jde o podezření na možný podvod na DPH. To žalobce podepřel mimo jiné odkazem na skutečnost, že správce daně podal na jednatele žalobce trestní oznámení, které bylo řešeno Generálním ředitelstvím cel, odbor 75.8-pátrání Ústí nad Labem, oddělení 758.3-odhalování daňových podvodů, se sídlem Hoření 3540/7A, 40011 Ústí nad Labem, kdy trestní řízení bylo vedeno pod č.j.: GŘC-107-248/TČ-2019-8358830. Žalobce v této souvislosti předložil žalovanému protokoly o výsleších některých osob z tohoto trestního řízení a požadoval, aby žalovaný připojil k daňovému celý trestní spis. Poukázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle které leží důkazní břemeno ohledně údajného podvodného jednání na DPH včetně údajné vědomosti daňového subjektu o takovém jednání plně na správci daně (jak plyne např. z tehdy nejnovějšího rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14.5.2020, č.j.: 1Afs 493/2019-32). K tomu žalobce konstatoval, že daňové orgány své důkazní břemeno ohledně daňového podvodu a konkrétní chybějící daně neunesly. Žalovaný se s těmito námitkami žalobce vypořádal stručně v odstavci 61 žalobou napadeného rozhodnutí. Zde uvedl, že do daňového spisu zařadil usnesení, kterým Generální ředitelství cel odložilo tuto trestní věc. Žalovaný pak k tomu doplnil, že nebylo rozporováno přijetí zdanitelných plnění, nýbrž přijetí od konkrétního dodavatele uvedeného na dokladech, neboť v řízení musí být postaveno najisto, že ten kdo plnění poskytl, je plátcem daně, jinak není splněna podmínka pro uplatnění nároku na odpočet DPH uvedená v ustanovení § 73 zákona o DPH. Žalovaný dodal, že závěry správce daně ani odvolacího orgánu se podvodného jednání nijak netýkaly, a že za takového skutkového stavu jsou úvahy o podvodu předčasné.
4. Argumentaci žalovaného označil žalobce za nesprávnou, nezákonnou a zcela odporující judikatuře Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora Evropské unie. Předně je naprosto nesprávné tvrzení žalovaného, že závěry správce daně i žalovaného se nijak netýkají podvodného jednání. Podvody na DPH se již mnohokrát zabýval Nejvyšší správní soud, který například v již uvedeném rozsudku č.j.: 1 Afs 493/2019-32 s odkazem

na judikaturu Soudního dvora EU uvedl, že podvodem na DPH se označuje situace, v níž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem směrnice Rady 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Právě o toto v projednávané věci jde, neboť například ze zprávy o daňové kontrole celkem zřetelně vyplývá, že správce daně nabyt podezření, že žalobce si odečetl DPH na vstupu, ačkoliv dodavatelé žalobce tj. společnosti MAX & kom s.r.o. a MantiPro Ltd. tuto daň nebo nějakou její část neodvedly svému místně příslušnému správci daně. To, že správce daně dospěl k podezření o možném podvodu na DPH, dále celkem jednoznačně plyne také z již výše uvedeného trestního oznámení, které bylo vůči jednateli žalobce podáno. Argumentace správce daně i žalovaného o tom, že nebyl prokázán skutečný dodavatel zboží, a že takto nedošlo ke splnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně ve smyslu § 73 zákona o DPH, měla podezření o možném daňovém podvodu v podstatě jen zakrýt; nehledě k tomu, že tato argumentace byla založena na vysoce tendenčním a selektivním hodnocení důkazů (viz dále). K tomu pak žalobce poukázal na další rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, konkrétně jeho rozsudek č.j.: 4 Afs 58/2017-78, ve kterém rekapituloval judikaturu Soudního dvora EU (ve věcech C-285/11:Bonik EOOD, C-277/14:PPUH Stehcemp) a na základě toho formuloval jednoznačný závěr, že „i v případě, kdy není možné určit subjekt, který daňovému subjektu zdanitelné plnění skutečně poskytl, není možné daňovému subjektu odeprít nárok na odpočet DPH, pokud není zároveň prokázáno, že předmětné plnění bylo součástí podvodu na dani, o kterém osoba uplatňující nárok na odpočet daně věděla, nebo musela vědět.“ (odstavec 42 rozsudku). Shodně jako v citovaném rozsudku NSS také v projednávaném případě platí, že „správce daně ani žalovaný v daňovém řízení nezpochybnili, že dotčená plnění spočívající v poskytnutí služeb byla dodána a zaplacená.“ (odstavec 43 rozsudku – k tomu žalobce doplnil, že v projednávaném případě nešlo o poskytnutí služeb, nýbrž zboží a dále, že správce daně v úvodní fázi daňového řízení sice zpochybnil, zda dotčená plnění skutečně byla dodána, pod tíhou jednoznačných důkazů o existenci plnění však tuto argumentaci opustil a dále jak správce daně, tak i žalovaný uznávali, že předmětná plnění spočívající v dodání zboží uskutečněna byla – o tom, že tato plnění byla zaplacená bezhotovostními převody na bankovní účet dodavatelů, nevznikly pochybnosti nikdy). Na základě uvedeného tedy v citovaném rozhodnutí Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že tamní žalovaný i krajský soud pochybili, pokud dospěli k závěru, že v posuzovaném případě se žalobci nepodařilo prokázat jím tvrzené skutečnosti, tedy že práce byly skutečně provedeny žalobcem uvedenými dodavateli a rozsah těchto vyfakturovaných prací (odstavec 46 rozsudku NSS). Nejvyšší správní soud pak v souvislosti s tím také v citovaném rozhodnutí jednoznačně konstatoval, že „pochybnosti vyjádřené v daňovém řízení správcem daně neměly za následek přenos důkazního břemene na stěžovatele“ (odstavec 39 rozsudku NSS).

5. Totožný závěr je dle žalovaného nezbytné přijmout i v projednávané věci. Žalovaný tedy neměl právo neustále přenášet důkazní břemeno na žalobce, respektive tvrdit, i přes velké množství provedených důkazů a další neuskutečněné důkazní návrhy, že žalobce v podstavení daňového subjektu své daňové břemeno neunesl. Namísto toho se měl zabývat skutkovým a právním posouzením údajného daňového podvodu, jak žalobce ve vyjádření ze 14. 5. 2020 požadoval. K tomu pak zopakoval, že z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že je to výlučně správce daně, kdo nese „důkazní

břemeno stran prokázání konkrétních skutkových okolností daňového podvodu v konkrétním případě, a to včetně identifikace chybějící daně“ (odstavec 33 již zmíněného rozsudku NSS č.j.: 1Afs 493/2019-32), respektive že v případě podezření na daňový podvod „leží důkazní břemeno k prokázání všech rozhodných okolností jen a pouze na správci daně a procesní aktivita daňového subjektu je v tomto ohledu bezvýznamná“ (odstavec 36 téhož rozsudku).

2) Nesprávné hodnocení a ignorování důkazů

6. Žalobce uvedl, že žalovaný a shodně s ním i správce daně zcela nesprávně a v podstatě tendenčně hodnotili provedené důkazy, a to tak, aby toto hodnocení odpovídalo správcem daně formulovaným pochybnostem o osobách dodavatelů hutního materiálu tj. společnostech MAX & kom s.r.o. a MantiPro Ltd. V některých případech provedené důkazy dokonce přímo odporují tomu, co správce daně potažmo žalovaný tvrdili. Některé důkazní prostředky pak správce daně či žalovaný zcela ignorovali, patrně z důvodu, že nezapadaly do rámce vyslovených pochybností.

K nesprávnému hodnocení důkazů žalobce uvedl následující:

7. a) Podle tvrzení správce daně, se kterým se ztotožnil i žalovaný, nekorespondoval předmět činnosti obou dodavatelů zjištěný z veřejně dostupných zdrojů s předmětem plnění uvedeným na předložených daňových dokladech. Toto tvrzení nedopovídá dle žalobce skutečnosti. Z veřejně dostupných zdrojů, konkrétně z výpisu z obchodního rejstříku dodavatelských společností, totiž mimo jiné vyplývá, že jedním ze zapsaných předmětů podnikání je také výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách č. 1 – 3 živnostenského zákona. Dodavatelské společnosti tedy byly oprávněny zabývat se také obchodní podnikatelskou činností a v rámci toho tedy mohly zcela legálně dodávat kovový (hutní) materiál žalobci. Hodnocení důkazů daňovými orgány je tedy nesprávné. To platí tím spíše, vezmou-li se v úvahu okolnosti, za kterých došlo k seznámení žalobce se zástupcem obou dodavatelských společností (a jejich majitelem) panem Mgr. Ing. M. D. – jak vyšlo najevo z výpovědi jednatele žalobce Ing. R. N., která byla učiněna v rámci trestního řízení, seznámil se Ing. N. s panem Mgr. Ing. D. na veletrhu For Industry Praha, kde měl žalobce výstavní stánek a pan Mgr. Ing. D. tehdy jako zástupce společnosti MAX & kom s.r.o. nabídl žalobci dodávky hutního materiálu. Žalobce vzhledem k těmto a několika dalším okolnostem (viz níže) neměl žádný důvod k pochybnostem o legalitě podnikatelské činnosti obou dodavatelských společností a konkrétně ani o tom, že by nemohly dodávat žalobci kovový (hutní) materiál potřebný k výrobní činnosti žalobce.
8. b) Daňové orgány, jak žalobce uvedl, dále formulovaly své pochybnosti na základě toho, že z bankovních výpisů obou dodavatelů údajně vyplývá, že v kontrolovaných zdaňovacích obdobích nerealizovali žádné bezhotovostní úhrady související s nákupem materiálu, který měl být dále dodán žalobci, a hotovostní úhrady částek za pořízení předmětného materiálu v řádu stovek tisíc Kč se daňovým orgánům jevily jako nestandardní a nepravděpodobné. Také toto hodnocení důkazních prostředků považoval žalobce za nesprávné. Předně není zřejmé, zda některé položky na bankovních výpisech dodavatelů nejsou úhradou za materiál, který byl žalobci dodáván. Vedle toho se daňové orgány zcela nesprávně zaměřují pouze na kontrolovaná zdaňovací období, to však byly pouze některé kalendářní měsíce z let 2014, 2015 a 2016. Z ničeho přitom neplyne, že by obě dodavatelské společnosti nemohly materiál, který byl posléze dodán žalobci, pořídit a zaplatit v některém jiném kalendářním měsíci, než který byl předmětem daňové kontroly. Na tom by nebylo vůbec nic neobvyklého. Kromě toho pak nelze souhlasit ani

s tvrzením, že hotovostní úhrady v řádu stovek tisíc Kč by byly nestandardní a nepravděpodobné, naopak z provedených důkazů (výslech Mgr. Ing. M. D.) plyne, že právě za účelem úhrady materiálu, dodávaného žalobci, předával Mgr. Ing. D. peníze v hotovosti panu K., který s nimi měl dále za materiál platit. Z provedeného dokazování se tedy právě naopak jeví jako pravděpodobné, a nikoliv nepravděpodobné, že přinejmenším v některých případech došlo k úhradě dodávaného materiálu některou z dodavatelských společností v hotovosti. K tomu žalobce upozornil, že hotovostní platby se v žádném případě netýkají samotného žalobce, který vždy platil bezhotovostně na účet té které dodavatelské společnosti, přičemž žalobce si vždy pečlivě prověřoval, zda se jedná o účet zveřejněný na stránkách finanční správy.

9. c) Žalobce konstatoval, že daňové orgány formulovaly své pochybnosti na základě toho, že obě dodavatelské společnosti údajně neplní své zákonné povinnosti, jsou nekontaktní a není možné ověřit u nich faktickou realizaci deklarovaných dodávek materiálu. Toto hodnocení důkazů nepovažoval žalobce za správné. Předně, pokud jde o údajnou nekontaktnost dodavatelů – v průběhu prověřovaných dodávek tzn. v letech 2014, 2015 a 2016 byly obě dodavatelské společnosti pro žalobce plně kontaktní, jednalo se o bezproblémové dodavatele. Obě společnosti zastupoval jejich majitel pan Mgr. Ing. M. D., se kterým žalobce pravidelně jednal ať už osobně, nebo telefonicky či prostřednictvím e-mailů. Vedle toho pak žalobce několikrát telefonicky jednal i s panem J. K., který působil jako jednatel ve společnosti MAX & kom s.r.o. a zároveň jako vedoucí organizační složky MantiPro Ltd. v ČR a se kterým žalobce dojednával některé podrobnosti objednávek, zejména konkretizaci termínu a místa dodání materiálu na základě uzavřených obchodů. Obě dodavatelské společnosti ovšem byly kontaktní nejen v době probíhajících obchodů, ale i později. Dodavatelské společnosti byly přitom kontaktní nejen pro žalobce, ale dokonce i pro orgány finanční správy, konkrétně prvostupňového správce daně. Tak prokazatelně pracovnice prvostupňového správce daně paní V. S. komunikovala telefonicky i prostřednictvím e-mailů se zástupcem obou dodavatelských společností panem Mgr. Ing. M. D. v dubnu a květnu 2016, přičemž v rámci této komunikace pan D. zaslal správci daně požadované doklady z účetnictví společnosti MantiPro Ltd. – organizační složka v ČR. V této souvislosti se pan D. také odkazoval na pana J. K. jakožto vedoucího organizační složky a výslovně uváděl, nechť správce daně v případě potřeby kontaktuje vedoucího organizační složky (tj. J. K.) nebo přímo pana D. (viz e-mail ze dne 25.4.2016 odeslaný panem Mgr. Ing. M. D. z e-mailové adresy podatelna@mantipro.cz). Pro žalobce pak byly tyto dodavatelské společnosti kontaktní dokonce ještě i podstatně déle, konkrétně v roce 2018, kdy se žalobce pokoušel zajistit od těchto dodavatelských společností součinnost tak, že by byly poskytnuty potřebné doklady pro daňové řízení. Tak konkrétně lze doložit e-mailovou žádost Ing. R. N., jednatele žalobce o zaslání podkladů pro prokázání původu zboží a jeho dopravu do Hradce Králové (sídlo a provozovna žalobce) – e-mail z 27.2.2018, na který reagoval pan Mgr. Ing. M. D., který vyzval pana K. a pana K., aby z archivu dohledali o dodavateli všechny potřebné dokumenty, konkrétně pan K. nákladové listy, vážní lístky, výdejky dodavatele, pan K. pak příjmové doklady (faktury, dodací listy, kopie nákladových listů a podobně) – e-mail z 28.2.2018, na který ještě téhož dne reagoval pan K. z e-mailové adresy X s tím, že toto zařídí. E-mailem z téhož dne pan Mgr. Ing. M. D. přeposlal odpověď pana K., vedoucího organizační složky MantiPro Ltd. v ČR, žalobci. Dodání podkladů pak žalobce urgoval e-mailem ze 7.3.2018, na což žalobce obdržel odpověď od pana J. K. (e-mail ze dne 12.3.2018), ve kterém uvedl, že se snaží podklady zkompletovat,

na což reagoval jednatel žalobce pan Ing. R. N. další urgencí ze dne 4.4.2018, kde upozornil, že již byly vydány dodatečné platební výměry na DPH a že pro odvolání potřebuje doklady o dopravě a o nákupu zboží dodavatelem. Na to opět reagoval pan J. K., e-mailem ze dne 10.4.2018, kde uvedl, že zkouší doklady sehnat a prosí o trpělivost. Z uvedeného je zcela zřejmé, že bylo ještě i v roce 2018 možné e-mailově kontaktovat a komunikovat s oběma zástupci obou dodavatelských společností. Důkazy: - e-mailová komunikace správce daně s Mgr. Ing. M. D. (e-mail Mgr. Ing. M. D. z 25.4.2016 a ze dne 3.5.2016, e-mail V. S. ze dne 3.5.2016) - e-mailová komunikace žalobce s Mgr. Ing. M. D. a s panem J. K. (e-maily Ing. R. N., Mgr. Ing. M. D. aj. K. – ze dne 27.2.2018, 28.2.2018, 7.3.2018, 12.3.2018, 4.4.2018, 10.4.2018)

10. K údajnému neplnění zákonných povinností u obou dodavatelských společností žalobce uvedl, že není zřejmé, které zákonné povinnosti a v jakém rozsahu nebyly splněny. Správce daně v rámci řízení v prvním stupni sice uváděl nepodání daňových přiznání za některá období a rovněž obecně některé dlužné daně. Z ničeho ovšem nevyplývalo, které konkrétní daně a v jakém rozsahu byly nezaplaceny, zda tyto údajné dluhy mají jakoukoliv souvislost s řešenými dodávkami hutního materiálu, a rovněž není zřejmé ani to, zda a v jakém rozsahu zůstaly tyto zákonné povinnosti případně nesplněné v době vydání žalobou napadeného rozhodnutí.
11. K tvrzení žalovaného, že z důvodu nekontaktnosti ani není možné ověřit u obou dodavatelských společností faktickou realizaci deklarovaných dodávek materiálu, žalobce uvedl, že ani toto tvrzení není zcela pravdivé, ve skutečnosti byl totiž k celé věci vyslechnut jako svědek Mgr. Ing. M. D., zástupce obou dodavatelských společností, který faktickou realizaci deklarovaných dodávek jednoznačně a v podrobnostech potvrdil. Ověřit faktickou realizaci deklarovaných dodávek tedy možné bylo a skutečně i k tomu došlo.
12. d) Žalovaný dále (odstavec 28 rozhodnutí) uvedl, že žalobce kromě daňových dokladů, dodacích listů, skladových příjemek a evidence pro účely DPH ve smyslu § 100 zákona o DPH nepředložil nic, co by prokazovalo, že pro něj zdanitelná plnění uskutečnily společnosti MAX & kom s.r.o. a MantiPro Ltd. Současně žalovaný uvedl, že tyto důkazní prostředky po vydání výzvy prvoinstančním správcem daně pozbyly svou důkazní hodnotu (s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu, která byla uvedena v odstavcích 14 a 15 žalobou napadeného rozhodnutí). K tomu žalobce konstatoval, že uvedené doklady ve skutečnosti nejsou jedinými doklady, které by prokazovaly uskutečnění zdanitelných plnění dodavatelskými společnostmi MAX & kom s.r.o. a MantiPro Ltd. Především však není možné zkratkovitě uzavřít, že uvedené doklady pozbyly svou důkazní hodnotu, a to s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu. Samozřejmě judikaturu, kterou žalovaný zmiňuje, je třeba respektovat v tom smyslu, že nárok na odpočet daně nemá základ pouze ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění, z čehož vyplývá, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nejsou dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH. K vyvrácení pravdivosti dokladů, které žalobce správci daně předložil, by však musely existovat silné a objektivní pochybnosti o tom, že k uskutečnění zdanitelných plnění ve skutečnosti došlo jiným způsobem. V projednávané věci však naopak z dalších shromážděných důkazních prostředků jednoznačně plyne, že obchody skutečně proběhly tak, jak je deklarováno v účetnictví žalobce a v jím předložených daňových dokladech, tedy že dodavateli byly společnosti MAX & kom s.r.o. a MantiPro Ltd.

13. e) Následně v rámci odvolacího řízení byly provedeny další důkazy, především kontrolní hlášení dodavatele MantiPro Ltd. Žalovaný k tomu uvedl (odstavec 31 rozhodnutí) že tato dodavatelská společnost za zdaňovací období leden březen a květen roku 2016 kontrolní hlášení nepodala, což žalobce nemá žádnou možnost ověřit. Dále žalovaný uvedl, že kontrolní hlášení za zdaňovací období únor duben a červen roku 2016 podána byla, přičemž v kontrolním hlášení za zdaňovací období únor roku 2016 byly skutečně zjištěny daňové doklady (č. 116007, 116008, 116010), které byly vystaveny pro žalobce. Z uvedeného žalobce dovodil, že přinejmenším část dodávek byla jednoznačně prokázána obsahem kontrolního hlášení společnosti MantiPro Ltd. Žalovaný k tomu uvedl, že kontrolní hlášení může sloužit jako zdroj informací či pochybností správce daně, přesto však samotné uvedení daňových dokladů v kontrolním hlášení dodavatele neprokazuje, že uvedená zdanitelná plnění byla poskytnuta. Takové hodnocení tohoto důkazního prostředku považoval žalobce za naprosto tendenční až absurdní, neboť se zcela mýlí se samotnou podstatou a účelem systému kontrolních hlášení, které byly od 1.1.2016 zavedeny v České republice. Pro úplnost žalobce zmínil, že pokud jde o společnost MAX & kom s.r.o., nebylo možné z kontrolních hlášení této společnosti nic zjistit, protože tato společnost dodávala žalobci hutní materiál v letech 2014 a 2015, tedy před zavedením systému kontrolních hlášení. Nicméně i samotná skutečnost, že předmětné dodávky byly identifikovány v kontrolních hlášeních společnosti MantiPro Ltd. – organizační složka v ČR, zvyšuje pravděpodobnost závěru, že i v případě daňových dokladů společnosti MAX & kom s.r.o. se jednalo skutečně o dodávky od tohoto dodavatele (a to opět i s přihlédnutím ke všem dalším provedeným důkazům).
14. f) V rámci doplnění důkazních prostředků v odvolacím řízení byl dále proveden výslech Mgr. Ing. M. D., zástupce a současně majitele obou dodavatelských společností (společnost MantiPro Ltd. vlastnil přímo, společnost MAX & kom s.r.o. vlastnil zprostředkovaně právě přes společnosti MantiPro Ltd.). Hodnocení této svědecké výpovědi žalovaným označil žalobce za neobjektivní a zkreslující. Žalobce považoval za jednoznačné, že touto svědeckou výpovědí bylo prokázáno faktické uskutečnění všech dodávek, včetně toho, že pan Mgr. Ing. M. D. vysvětlil podrobnosti, jakým k realizaci obchodů docházelo, konkrétně že dodávky fakticky zajišťovali pan J. K. a pan I. K., přičemž svědek potvrdil, že přímo osobně uzavíral obchody s jednatelem žalobce panem Ing. R. N., i to, že byl několikrát v Brně u nakládky materiálu pro žalobce, že manipulaci se zbožím měl zjišťovat pan K., kterému svědek předával peníze v hotovosti, atd. I přes jednoznačný obsah svědecké výpovědi byl žalovaný schopen uvést, že „svědek nebyl obchodům osobně přítomen a nemohl tak správci sdělit bližší okolnosti“ (odstavec 34 rozhodnutí). Na toto a další zjevné nesprávnosti v hodnocení této svědecké výpovědi žalobce, jak uvedl, poukázal již ve svém vyjádření ze dne 14.5.2020 (například tvrzení žalovaného, že Mgr. Ing. M. D. předával hotovost panu K., přestože nevěděl, zda je zaměstnancem některé ze společností – svědek v rámci své výpovědi přitom zcela jasně uvedl, že pan K. měl plnou moc jako obchodní zástupce a byl oprávněn zajišťovat dodávané zboží – viz odpověď č. 42 na straně 10 protokolu o výsledku svědka Mgr. Ing. M. D., na což žalovaný reaguje (odstavec 57 rozhodnutí) již pouze konstatováním, že i nadále považuje svědeckou výpověď za nedůvěryhodnou, „neboť se jedná o pouhá tvrzení Ing. D., které nebyla podložena relevantními důkazními prostředky a bez svědeckých výpovědí J. K. a I. K. nelze její pravdivost potvrdit“. K tomu žalobce zopakoval, že se jedná o zcela nesprávné hodnocení – v případě výsledku svědka Mgr. Ing. M. D. a totiž nejde o „pouhá tvrzení“, nýbrž o svědeckou výpověď, kterou je třeba jako

takovou hodnotit. Není možné zaměňovat svědeckou výpověď s tvrzeními žalobce jakožto daňového subjektu, což žalovaný zřejmě učinil. Ve svědecké výpovědi pana Mgr. Ing. M. D. se neobjevil žádné podstatné rozpory ani žádné skutečnosti, které by odporovaly ostatním provedeným důkazům. Je tedy třeba primárně vycházet ze skutečnosti, že se jedná o výpověď ve své podstatě pravdivou. K tvrzení, že by mělo jít o výpověď nepravdivou či že se jedná o výpověď nedůvěryhodnou, neexistuje žádná opora. Svědek ani není povinen podkládat svoji výpověď žádnými „relevantními důkazními prostředky“, jak žalovaný mylně požaduje. Svědecká výpověď je totiž sama důkazním prostředkem, navíc – jak uvedeno – je tato výpověď v souladu s ostatními provedenými důkazními prostředky (daňové doklady, dodací listy, objednávky, e-mailová komunikace, atd). Rovněž tak není pravdou, že bez svědeckých výpovědí J. K. a I. K. nelze potvrdit pravdivost výpovědi Mgr. Ing. M. D.. Pravdivost této výpovědi totiž prokazují všechny ostatní důkazní prostředky, které byly v řízení provedeny, a mimo jiné i důkaz provedený v řízení trestním – výslech Ing. R. N., jednatele žalobce (který však žalovaný ve svém rozhodnutí ignoroval). K hodnocení svědecké výpovědi Mgr. Ing. M. D. a žalobce dodal, že žalovaný také v rámci tohoto hodnocení uvádí naprosto irelevantní údaje o dalších společnostech, jejichž vlastníkem je pan Mgr. Ing. M. D., a o obchodech které tyto jiné společnosti uskutečňovaly (konkrétně společnost Farma Hvězda – odstavec 35 rozhodnutí žalovaného). Vůbec není zřejmé, proč žalovaný o těchto skutečnostech ve svém rozhodnutí hovoří, když evidentně žádnou spojitost s projednávaným případem nemají a ani samotný žalovaný žádnou spojitost nenaznačuje. Žalovaným uváděné skutečnosti kromě toho ani nezpochybují osobu pana Mgr. Ing. M. D. a jeho věrohodnost jako svědka. Jediné, co tedy lze konstatovat, je fakt, že pan Mgr. Ing. M. D. byl vlastníkem nejen obou dodavatelských společností, ale zřejmě i dalších obchodních korporací a že z tohoto důvodu měl oprávnění disponovat s bankovními účty těchto společností. Podle přesvědčení žalobce ovšem z tohoto faktu nic zvláštního pro projednávaný případ nevyplývá.

15. g) Dále žalobce nesouhlasil ani s hodnocením předložených objednávek a e-mailové komunikace mezi jednatelem žalobce Ing. R. N. a panem Mgr. Ing. M. D.. Pokud jde o objednávky, žalobce v rámci odvolacího řízení předložil kompletní sadu archivovaných objednávek ke všem uskutečněným respektive prověřovaným obchodním případům. V některých případech byly na objednávkách i rukou napsány čísla zakázek, ke kterým se v rámci výrobní činnosti žalobce objednaný materiál vztahoval (na základě toho pak bylo možné prokázat vazbu takto nakoupeného materiálu s výrobky žalobce, které byly dále dodávány odběratelům žalobce, tedy jinými slovy pořízení zboží za účelem uskutečňování ekonomické činnosti žalobce). S tím souvisí i doložená e-mailová komunikace, ze které jednoznačně plyne, že předmětné objednávky byly v některých případech zasílány a potvrzovány e-mailem, kdy potvrzení prováděl pan Mgr. Ing. M. D. jako zástupce společností MAX & kom s.r.o. respektive MantiPro Ltd. Lze doplnit, že v některých dalších případech byly objednávky předávány a potvrzovány při osobních jednáních s panem Mgr. Ing. M. D., a dále, že u žalobce se z důvodu výměny počítače nepodařilo dohledat všechny e-maily z let 2014 – 2016, neboť došlo v souvislosti s výměnou počítačového vybavení ke ztrátě části e-mailového archivu. Nicméně doložené e-maily zcela jednoznačně potvrzují průběh obchodů, tedy odesílání objednávek a jejich potvrzování ze strany dodavatelských společností. Hodnocení žalovaného (odstavec 44 rozhodnutí), který k tomu uvedl, že tato e-mailová komunikace byla mezi odvolatelem a panem M. D. a nikoliv mezi odvolatelem a společnostmi MAX & kom s.r.o. a MantiPro

Ltd. jako dodavateli, je opět velice zkreslující. Je sice pravdou, že žalobce adresoval tyto e-maily panu Mgr. Ing. M. D., avšak žalobce s touto osobou komunikoval vždy jako se zástupcem obou dodavatelských společností (ostatně tak se pan Mgr. Ing. M. D. žalobci představil) – žalobce totiž s panem Mgr. Ing. M. D. jako se soukromou osobou ani nikdy nijak nejednal ani nekomunikoval. Skutečnost, že žalobce takto tedy jednal s dodavatelskými společnostmi považoval žalobce za nezpochybnitelnou. Objednávku a její potvrzení lze z právního hlediska kvalifikovat zcela jednoznačně jako uzavření smlouvy. Jestliže tedy určité osoby (zde společnosti MAX & kom s.r.o. a MantiPro Ltd.) uzavřely se žalobcem smlouvu o dodávkách zboží, pak lze s vysokou pravděpodobností předpokládat, že dodávku takového zboží uskutečnila ta osoba, která k tomu byla podle smlouvy povinna. Tyto důkazy jednoznačně přispívají k celkovému závěru o tom, že bylo prokázáno, že zboží dodávaly společnosti MAX & kom s.r.o. a MantiPro Ltd., a to s přihlédnutím ke všem provedeným důkazům.

16. Dále pokud jde o ignorování předložených důkazů, je nezbytné poukázat na skutečnost, že žalovaný ve svém rozhodnutí nikde vůbec nezmiňuje a tím pádem ani nehodnotí další žalobcem předložené důkazní prostředky. Konkrétně se jedná o následující:
17. aa) Žalobce již v rámci odvolacího řízení (konkrétně ve vyjádření ze dne 14.5.2020) předložil žalovanému důkazy o tom, že prvostupňový správce daně jednající svou pracovní paní V. S. v roce 2016 bez obtíží komunikoval s panem Mgr. Ing. M. D. jakožto zástupcem zpochybných dodavatelských společností, z čehož jednoznačně vyplývá, že tyto dodavatelské společnosti není možné označit za nekontaktní. Na tyto důkazy žalovaný ve svém rozhodnutí vůbec nijak nereaguje, ani neuvádí, že tyto důkazy existují, pouze v odstavci 54 svého rozhodnutí zmínil, že pokud správce daně společnosti MantiPro Ltd. sdělil, že „už je to v pořádku“, nebylo tím potvrzeno faktické přijetí plnění od deklarovaného dodavatele, ale pouze skutečnost, že plnění bylo uvedeno v kontrolním hlášení. Je zřejmé, že pravou podstatou takto předložených důkazů (důkazy o bezproblémové kontaktnosti dodavatelských společností) se žalovaný nezabývá. V této souvislosti je nutné již na tomto místě dodat, že žalobce v rámci svého vyjádření ze 14.5.2020 v souvislosti s touto e-mailovou komunikací navrhl, aby byly do daňového spisu jako důkazy založeny veškeré dokumenty týkající se komunikace správce daně s osobou Mgr. Ing. M. D. (veškeré e-maily včetně všech příloh, úřední záznamy prokazující obsah telefonické komunikace správce daně s osobou Mgr. Ing. M. D. atd). Žalovaný se ovšem ani tímto důkazním návrhem nezabýval a otázka, jaký byl úplný obsah komunikace správce daně s osobou Mgr. Ing. M. D. a zda správce daně neopomněl vyžádat si některé dokumenty, jejichž absenci následně vytýkal žalobci v rámci prováděného daňového řízení, tak zůstala nezodpovězená.
18. ab) Jak již bylo uvedeno výše, správce daně podal na jednatele daňového subjektu trestní oznámení, zcela zjevně z důvodu podezření na daňový podvod. V rámci takto vedeného trestního řízení byly přímo v budově žalobce vyslechnuty následující osoby: Ing. R. N., jednatel žalobce, A. K., účetní a pan Z. K., skladník. Žalobci byly vyšetřovatelem předány kopie úředních záznamů o výslechu těchto osob a tyto dokumenty následně žalobce jako důkaz předložil žalovanému (opět v rámci vyjádření ze dne 14.5.2020). Tyto důkazy ovšem žalovaný naprosto ignoroval, nikde ve svém rozhodnutí je nezmiňuje ani nehodnotí. Jedná se přitom o důkazy, které dále potvrzují průběh obchodů tak, jak uváděl žalobce v rámci daňových řízení. Takovéto důkazy tedy nemohou být ignorovány.

19. Důkaz: vyšetřovací spis z trestního řízení, č.j.: GŘC-107-248/TČ-2019-8358830, který necht' je soudem vyžádán od Generálního ředitelství cel, odbor 75.8-pátrání Ústí nad Labem, oddělení 758.3- odhalování daňových podvodů, se sídlem Hoření 3540/7A, 40011 Ústí nad Labem

3) další neprovedené důkazní návrhy

20. Dále je třeba upozornit, že žalovaný neprovedl některé další žalobcem navržené důkazy, které měly přispět k objasnění skutkového stavu, o kterém daňové orgány vyslovovaly pochybnosti. Konkrétně se jedná o následující:
21. a) výslech svědků pana J. K. a pana I. K. – **žalobce nejen navrhoval výslech těchto svědků, ale v podání ze dne 14.5.2020 rovněž navrhl** žalovanému velkou řadu způsobů, jakými mělo být zjištěno aktuální místo pobytu obou svědků a tím zajištěno, že bude možné jejich výslech realizovat. Žalovaný ovšem většinu těchto důkazních návrhů neprovedl, je pravdou, že se žalovaný pokusil předvolat a posléze i předvést pana J. K., to však pouze z adresy bydliště aktuálně plynoucí z výpisu z obchodního rejstříku, podle odpovědi Celního úřadu pro Hlavní město Prahu však údajně svědek v místě adresy bydliště nebydlí, o předvolání či předvedení z jiných adres se pak žalovaný vůbec nepokusil. Rovněž tak se žalovaný vůbec nepokusil zjistit aktuální adresu pobytu svědka žádnými z dalších způsobů, které žalobce navrhl, ba dokonce žalovaný v odstavci 58 rozhodnutí označil další návrhy žalobce na zjištění aktuální adresy místa pobytu svědků za obstrukční jednání s cílem přimět správce daně k vyhledávací činnosti za odvolatele. S takovýmto hodnocením žalobce nemůže v žádném případě souhlasit. Nejde tu totiž o žádnou vyhledávací činnost, nýbrž o zjištění adresy místa pobytu svědka, který je důležitý pro probíhající daňové řízení. Žalovaný při tomto hodnocení také zjevně vůbec nepřihlíží k faktu, že žalobce nemá žádné právní ani faktické možnosti zjistit, kde se navržené svědci ve skutečnosti zdržují, na rozdíl od orgánů daňové správy, které ze zákona mohou vyžadovat součinnost od dalších orgánů i soukromých osob. Žalovaný se pokusil kontaktovat pana J. K. i pana I. K. na sdělených e-mailových adresách, a to konkrétně e-maily ze dne 18.6.2020, avšak ke dni 23.6.2020 oba navržené svědkové na zaslaný e-mail nereagovali. K tomu žalobce uvedl, že ke dni 23.6.2020 uplynulo pouhých 5 dnů ode dne odeslání předmětných e-mailů, z toho ještě dny 20.6. a 21.6. byly sobota a neděle, ve skutečnosti tedy uplynuly ke dni 23.6.2020 pouhé tři pracovní dny. Za takto krátkou dobu snad ani uvedené osoby neměly povinnost reagovat a žalovaný rozhodně měl vyčkat delší dobu, když například pro doručování datových zpráv prostřednictvím datové schránky platí fikce doručení až desátým dnem po odeslání, s tím, že současně musí být daňovému subjektu či jiným osobám poskytnuta přiměřená lhůta pro reakci, která má dle daňového řádu činit nejméně 8 dní. V souvislosti s výše uvedeným žalobce odmítl nepravdivé tvrzení žalovaného, které je uvedeno v odstavci 55 napadeného rozhodnutí, že „*taktéž odvolatel mohl kontaktovat e-mailem svého dodavatele, aby mu pomohl unést své důkazní břemeno, což neučinil*“. Skutečnost je právě opačná – jak vyplývá z již výše uvedené komunikace mezi žalobcem, panem Mgr. Ing. M. D. a panem J. K. z roku 2018, žalobce tak učinil, tedy svého dodavatele emailem kontaktoval, a to právě za tím účelem, aby bylo možné předložit správci daně dokumenty o přepravě zboží a o jeho nabytí dodavatelskými společnostmi. Součinnost dodavatelských společností byla žalobci e-mailem opakovaně přislíbena, avšak nakonec žalobce žádné podklady neobdržel, přičemž žalobci není zřejmé, z jakého důvodu vlastně nakonec podklady poskytnuty nebyly a proč pan K. a pan K. nesplnili pokyny majitele dodavatelských společností pana

Mgr. Ing. D.. Povinností žalovaného podle přesvědčení žalobce bylo využít všechny možnosti a zajistit jak potřebné svědecké výpovědi, tak nezbytné podklady, například v podobě účetních dokumentů obou dodavatelských společností.

22. Žalovaný v odstavci 55 také zmínil, že nelze očekávat, že by společnost MantiPro Ltd. splnila své povinnosti na základě e-mailu nebo telefonického kontaktu správce daně, když tak neučinila ani pod pohrůžkou pokuty.
23. b) Žalobce dále ve vyjádření ze dne 14.5.2020 navrhl, aby žalovaný vyžádal od příslušného vyšetřovacího orgánu (viz výše) kompletní vyšetřovací spis sp.zn.: GŘC-107-248/TC-2019-835830 a aby byl tento spis respektive jeho kopie zařazen jako součást spisového materiálu v rámci daňového řízení. Na vysvětlenou k tomu žalobce sdělil, že je pravděpodobné, že z trestního spisu budou zjistitelné adresy pobytu obou navržených svědků tj. J. K. a I. K., současně pak žalobce vyjádřil přesvědčení, že vyšetřovací orgán v rámci předmětného trestního řízení provedl i řadu dalších úkonů za účelem zjištění, jakým způsobem probíhaly předmětné obchodní případy, jak probíhala přeprava zboží, pořízení zboží společnostmi MAX & kom s.r.o. a MantiPro Ltd. atd. Žalovaný však na takto uskutečněný návrh významného důkazního prostředku nereagoval a důkaz neprovedl. Přesně řečeno, žalovaný pouze do spisového materiálu daňového řízení zařadil dne 18.6.2020 usnesení, kterým trestní orgán danou trestní věc odložil (odstavec 61 žalobou napadeného rozhodnutí). Žalovaný k tomu podotknul, že i přes odložení věci trestním orgánem není dotčena odpovědnost daňového subjektu v daňovém řízení. Toto konstatování žalovaného nehodlá žalobce zpochybňovat, nicméně je zjevné, že žalovaný se tímto způsobem fakticky provedení požadovaného důkazu vyhnul. Žalobce má přitom podezření, že tak mohlo být učiněno ze strany žalovaného záměrně, neboť zřejmě skutečnosti zjištěné v rámci trestního řízení neodpovídají pochybnostem, které prvoinstanční správce daně i žalovaný formulovali v rámci předmětného daňového řízení. Tomu jednoznačně nasvědčuje skutečnost, že trestní orgán celou trestní věc odložil. Tím, že nebyly provedeny další důkazy navržené žalobcem, respektive nebyly ani provedeny důkazy směřující ke zjištění aktuálních adres místa pobytu navržených svědků, došlo k podstatnému zásahu do procesních práv žalobce jakožto daňového subjektu. Žalovaný v takovéto situaci nemůže vytýkat žalobci, že v daňovém řízení neunesl důkazní břemeno, když žalovaný ignoroval či nevyvinul potřebné úsilí k zajištění důkazních prostředků, které žalobce navrhoval a které žalobce sám rozhodně nemohl zajistit.

II. Vyjádření žalovaného

24. Žalovaný setrval na svém právním názoru, že žalobce v daňovém řízení neprokázal přijetí zdanitelných plnění od deklarovaných dodavatelů a v důsledku toho mu nepřislušní nárok na odpovídající odpočet DPH.

a) Vyjádření k žalobní námitce, dle níž nedošlo k přenosu důkazního břemene na žalobce

25. Žalovaný nepřisvědčil žalobní námitce, dle níž na žalobce důkazní břemeno nepřešlo, neboť v dané věci jde o prokázání účasti žalobce na podvodu na DPH, a důkazní břemeno tak leží výlučně na straně správce daně a nemůže přejít na žalobce. Odkázal přitom na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 47/2018 – 58 ze dne 19.7.2018, dle něhož při prověřování obchodních transakcí je vždy prioritou přezkoumání hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH. Teprve

poté, co správce daně shledá naplnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet, může přistoupit k posouzení toho, zda nebyl tento, z hmotněprávního hlediska oprávněný nárok na odpočet, uplatněn v rozporu se Směrnicí a jedná se tak o obchodní transakce zasazené podvodem na DPH.

26. Žalovaný upozornil, že z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí nijak nevyplývá, že by správce daně či žalovaný v dané věci prověřovali účast žalobce na podvodu na DPH. Správce daně postupoval zcela v souladu s konstantní judikaturou správních soudů, když nejprve posuzoval, zda žalobce splnil všechny hmotněprávní podmínky pro uplatnění nároku na odpočet.
27. Žalovaný připustil, že v rámci probíhající daňové kontroly sice žalobce předložil doklady, kterými unesl své prvotní důkazní břemeno ve vztahu k prokázání průběhu předmětných obchodních případů, avšak následně vznikly správci daně důvodné pochybnosti o tom, zda dodávky zboží (hutní materiál) byly žalobci dodány deklarovanými dodavateli MantiPro Ltd. a MAX & kom.
28. Uvedené důvodné pochybnosti správce daně specifikoval ve výzvě žalobci ze dne 14.9.2017, přičemž podstatným důvodem pro vznik těchto pochybností byly zejména skutečnosti, že předmět činnosti z veřejně dostupných zdrojů nekorespondoval s předmětem plnění uvedeným na předložených daňových dokladech, na účtech obou dodavatelů nebyly evidovány žádné platby související s nákupem materiálu, který měl být následně dodáván žalobci a skutečnost, že oba dodavatelé si neplnili své zákonné povinnosti, a nebylo u nich možné ověřit faktickou realizaci deklarovaných dodávek materiálu.
29. Žalovaný měl za to, že doručením této výzvy žalobci tak došlo k přenosu důkazního břemene zpět na žalobce a bylo na něm, aby dalšími důkazy pochybnosti správce daně rozptýlil a prokázal tak, že jeho dodavateli byly výše uvedené subjekty MantiPro Ltd. a MAX & kom. Žalovaný k tomu uvádí, že ačkoliv mohou existovat indicie nasvědčující tomu, že v určité věci mohlo dojít ke spáchání podvodu na DPH, má správce daně vždy povinnost prvotně přezkoumat hmotněprávní podmínky pro uplatnění nároku na odpočet. Teprve po jejich naplnění může prověřovat existenci podvodu na DPH. Tato podmínka dovozená soudní judikaturou však neplatí pro prověřování existence podvodu na DPH orgány činnými v trestním řízení, neboť trestní a daňové řízení jsou řízení na sobě nezávislá a sledující různé cíle. V dané věci je tak irelevantní, zda správce daně na základě prvotního vyhodnocení indicií pojal podezření, že v dané věci mohl být spáchán podvod na DPH, pokud oznámil příslušnému orgánu svoje podezření ze spáchání trestného činu, avšak v rámci daňového řízení zcela v souladu s judikaturou správních soudů nejprve přistoupil k prověření naplnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně. Vzhledem k tomu, že žalobce v průběhu daňového řízení ani neprokázal nárok na odpočet DPH, jsou pak úvahy o nutnosti prokazování jeho účasti na podvodu na DPH správcem daně zcela irelevantní. K prokazování vědomé účasti žalobce na podvodu na DPH by správce daně mohl přistoupit teprve za podmínky splnění hmotněprávních podmínek pro nárok na odpočet ze strany žalobce, k čemuž však v daném případě nedošlo.
30. K žalobcem uvedenému rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 493/2019 žalovaný konstatoval, že tento na daný případ přímo nedopadá, neboť jeho podstata tkví v posuzování podvodu na DPH (viz bod [36] uvedeného rozsudku), avšak v daném

případě správce daně a žalovaný zkoumali výlučně otázku naplnění hmotněprávních podmínek pro nárok na odpočet DPH, přičemž i v tomto judikátu navíc Nejvyšší správní soud v bodě [23] připomíná, že jestliže daňový subjekt prokáže přijetí zdanitelného plnění a splní stanovené podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně, může správce daně neuznat odpočet DPH jen v případě, že prokáže podvod na DPH, o kterém daňový subjekt věděl nebo měl vědět, a to k okamžiku obchodování, tj. v podstatě kopíruje závěry žalovaným uvedeného judikátu Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 47/2018 – 58 ze dne 19.07.2018, který stanovuje posloupnost pro postup správce daně při odmítání nároku na odpočet – tj. nejprve posouzení splnění hmotněprávních podmínek pro nárok na odpočet daně a teprve poté posouzení vědomé účasti na podvodu.

31. K odkazu žalobce na rozsudek č. j. 4 Afs 58/2017-78 ve věci STAVITELSTVÍ MELICHAR s.r.o. (dále jen „rozsudek ve věci STAVITELSTVÍ MELICHAR“) a související judikaturu Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“), ve kterém je otázka identifikace deklarováného dodavatele označena za nepodstatnou při prokazování podmínek pro nárok na odpočet DPH žalovaný odkázal na usnesení Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 334/2017 ze dne 23.8.2018, které v bodě [36] uvedený judikát označuje za ojedinělý a vymykající se dosavadnímu přístupu soudů k otázce hmotněprávních podmínek nutných pro přiznání nároku na odpočet daně. Uvedená otázka nutnosti prokazování dodání zboží deklarováným dodavatelem tak byla usnesením Nejvyššího správního soudu předložena rozšířenému senátu k posouzení, přičemž předkládající senát se se závěrem rozhodnutí ve věci STAVITELSTVÍ MELICHAR neztotožňuje a poukazuje na to, že prokázání dodavatele zboží (poskytovatele služby) je přitom jednou z hmotněprávních podmínek, při jejímž nedodržení dochází k narušení neutrality DPH. Je tomu tak, neboť právě identifikací konkrétní osoby povinné k dani dochází k potvrzení toho, že konkrétní zboží dodala či službu poskytla osoba, která je součástí systému DPH. Daň na výstupu osoby povinné k dani se „páruje“ s daní na vstupu jiné osoby povinné k dani. V opačném případě by osobě povinné k dani postačilo tvrdit, že za dané zboží či službu zaplatila, použila ho k deklarovánému účelu a sama je osobou povinnou k dani, přičemž by zdanitelné plnění mohla nabýt od neplátce, čímž by došlo k narušení neutrality DPH – nebyla by tak odvedena část DPH na výstupu, ačkoliv by tato byla později uplatněna v rámci odpočtu daně na vstupu. Bylo tak namístě, aby za situace, kdy správci daně vznikly důvodné pochybnosti ohledně deklarováných dodavatelů žalobce, zaslal žalobci výzvu podle ust. § 86 odst. 3 a ust. § 92 odst. 3 a 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), přičemž v důsledku vydání a doručení této výzvy žalobci na žalobce přešlo důkazní břemeno k prokázání, že předmětná zdanitelná plnění přijal od deklarováných dodavatelů. Námitka žalobce je tak nedůvodná.

b) Nesprávné hodnocení důkazů

Předmět činnosti dodavatelů

32. K námitce nesprávného vyhodnocení předmětu činnosti dodavatelů žalobce z veřejných zdrojů žalovaný poukázal na skutečnost, že hodnocení správce daně je v této věci založeno na tom, že z žádných veřejně dostupných zdrojů nebyla k dispozici informace, že se dodavatelé žalobce zabývají prodejem hutního materiálu. Kromě toho, že tuto informaci ani nemohl poskytnout obecný předmět činnosti v živnostenském či

obchodním rejstříku (výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona), nevyplývala tato informace ani z jiných veřejně dostupných zdrojů, a to ani z prezentací těchto subjektů na internetu (viz str. 4 a 5 výzvy správce daně). Z veřejně dostupných zdrojů u dodavatele MAX & kom byla kromě obecného předmětu podnikání (výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona) dostupná pouze informace, že se zabývá likvidací a konkurzy obchodních společností, přičemž obchodní podíl jeho společníka je od r. 2012 postižen exekučním příkazem a u dodavatele MantiPro Ltd. pak kromě informací z obchodního rejstříku o obecném předmětu podnikání (výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona) a činnosti účetních poradců, vedení účetnictví, vedení daňové evidence a poskytování tělovýchovných a sportovních služeb v oblasti instruktor v potápění, bylo při prezentaci na internetových stránkách uvedeno, že se zabývá účetním poradenstvím, oceňováním podniků, kurzům potápění, školy jachtingu a horskou turistikou. Námitka žalobce tak byla dle žalovaného nedůvodná.

Absence bezhotovostních úhrad za pořízené zboží dodavateli žalobce

33. Žalovaný uvedl, že na bankovních výpisech obou dodavatelů žalobce nebyly zjištěny žádné úhrady související s nákupem zboží, které mělo být dále dodáno žalobci, přičemž tato skutečnost byla s ohledem na statisícové hodnoty těchto obchodních operací správcem daně vyhodnocena jako nestandardní a vzbuzující pochybnosti. K argumentaci žalobce, že tyto částky mohly být bezhotovostně uhrazeny mimo kontrolovaná období a dále, že docházelo k hotovostním úhradám za takto pořízené zboží, pak žalovaný dodal, že ačkoliv takové skutečnosti nelze zcela vyloučit, pro danou věc je však podstatné, že standardním postupem v rámci obchodních operací ve značném rozsahu je bezhotovostní úhrada za dodané zboží.

Hodnocení nekontaktnosti dodavatelů a neplnění jejich zákonných povinností

34. Žalovaný poukázal na fakt, že správce daně konstatoval nekontaktnost obou dodavatelů na str. 4 a 5 výzvy správce daně, a to v souvislosti s pokusem zahájit u těchto subjektů daňovou kontrolu. Poukaz žalobce na to, že ze správního spisu vyplývá kontakt z dubna 2016 mezi správcem daně a Mgr. Ing. D., jednajícím za deklarované dodavatele, je tak s ohledem na výše uvedené irelevantní. Za podstatné považoval žalovaný v této souvislosti také skutečnost, že ačkoliv pro žalobce byli oba dodavatelé kontaktní průběžně až do roku 2018, přes četné urgencye ani jemu na jeho opakované žádosti nezaslali požadované podklady k obchodním operacím – doklady o dopravě zboží a také doklady o pořízení předmětného zboží, ačkoliv mu to přislíbili.
35. V otázce neplnění zákonných povinností dodavateli žalobce pak žalovaný zdůraznil, že zjištění správce daně ohledně neplnění zákonných povinností dodavateli žalobce byla hodnocena v rámci daňové kontroly, přičemž tato zjištění přispěla ke vzniku pochybností správce daně a byla uvedena jako jeden z důvodů pro vydání výzvy správce daně. Touto výzvou pak přešlo důkazní břemeno na žalobce, přičemž na tomto faktu pak již nemůže následně změnit ničeho ani teoretická možnost, že by tyto povinnosti byly dodavateli splněny někdy v budoucnu. Pro vznik důvodných pochybností ohledně dodavatelů žalobce pak žalovaný považuje za dostatečné konstatování správce daně na str. 4 a 5 výzvy, kde podrobně popsal nestandardní okolnosti jejich podnikání, ve vztahu ke konkrétním obchodním případům pak z tohoto výčtu vyplývá mj. skutečnost, že tito dodavatelé nepodali řádně daňová přiznání v části rozhodných období, správce daně u

nich eviduje daňové nedoplatky a ani jeden z dodavatelů nepodal ani přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2015.

Hodnocení důkazů prokazujících uskutečnění dodávek

36. Žalovaný uvedl, že žalobce sice předložil prvotní doklady, výzvou správce daně však na něho znovu přešlo důkazní břemeno, přičemž toto následně neunesl, neboť důkazy provedenými po přechodu důkazního břemene nebyly vysvětleny pochybnosti správce daně uvedené ve výzvě a dodání zboží deklarovanými dodavateli nepotvrdily. Takovým důkazem nemohly být ani údaje z kontrolních hlášení dodavatele MantiPro Ltd., na které žalobce poukazuje, neboť se jedná výlučně o tvrzení tohoto subjektu, které není s to prokázat skutečné dodání zboží, a to ani v kontextu dalších existujících důkazů.

Hodnocení výslechu Mgr. Ing. D.

37. Z výpovědi Mgr. Ing. D. žalovaný dovodil (viz shrnutí v bodě [33] žalobou napadeného rozhodnutí), že tento svědek nikdy nebyl u vykládky zboží u žalobce, pouze 2x nebo 3x byl u nakládky dodávaného zboží. V rámci své výpovědi ani neosvětlil okolnosti dodání zboží žalobci s tím, že odkazoval na jiné osoby – pana K. a pana K., které se však správci daně nepodařilo vyslechnout (viz bod [58] a [59] žalobou napadeného rozhodnutí). Takovou svědeckou výpovědí tudíž nemohlo být prokázáno faktické uskutečnění dodávek, jak se snaží tvrdit žalobce, přičemž žalovaným tvrzená nedůvěryhodnost výpovědi tohoto svědka není výsledkem libovůle daňových orgánů, nýbrž je odůvodněna dalšími zjištěními správce daně (viz bod [35] a [41] žalobou napadeného rozhodnutí), přičemž za podstatnou označil nesoučinnost svědka se správcem daně ve věci zajištění dokladů, prokazujících porizení následně prodávaného zboží, dokladů o přepravě předmětného zboží, dokladů prokazujících finanční toky tvrzené svědkem a dále žalovaným i správcem daně popsané finanční operace v rámci obou dodavatelských společností.

Hodnocení e-mailové komunikace mezi jednatelem žalobce a Mgr. Ing. D.

38. Žalovaný konstatoval, že samotné objednávky nejsou způsobilé, a to ani v kontextu dalších důkazů, prokázat dodání zboží konkrétními deklarovanými dodavateli, když samotnému faktickému dodání předchází a z předložených objednávek ani není zřejmé, kterému dodavateli byla příslušná objednávka určena. Ani na těchto dokladech žalobcem vyznačená vazba na jednotlivé realizované zakázky takovým důkazem není. Žalovaný vyhodnotil, že za důkazní situace, kdy mj. nebyl objasněn způsob dopravy, když označené společnosti dopravu dle vlastního sdělení neprováděly (viz bod [42] žalobou napadeného rozhodnutí) a ani nebylo doloženo faktické převzetí zboží od konkrétních deklarovaných dodavatelů zaměstnanci žalobce (viz bod [38] a [39] žalobou napadeného rozhodnutí), nelze dospět k závěru, že žalobce prokázal dodání zboží deklarovanými dodavateli.

c) Ignorování předložených důkazů

39. Žalovaný uvedl, že komunikaci správce daně a Mgr. Ing. D. ve svém rozhodnutí neignoroval, když tuto hodnotil v bodě [54] žalobou napadeného rozhodnutí, přičemž uzavřel, že tato komunikace neumožňuje učinit závěr, že bylo potvrzeno faktické přijetí plnění žalobcem od deklarovaných dodavatelů. Nesouhlasil se spekulací žalobce, zda si správce daně neopomněl od Mgr. Ing. D. vyžádat některé dokumenty, jejichž absenci následně vytýkal žalobci. Z rozložení důkazního břemene v uvedené věci je zřejmé, že

skutečnosti, prokazující faktické dodání zboží žalobci deklarovanými dodavateli, je povinen prokazovat žalobce a není povinností správce daně tyto skutečnosti prokazovat za žalobce (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 40/2005-72 ze dne 12. 4. 2006).

40. K otázce výsledku osob v rámci trestního řízení žalovaný uvedl, že tyto osoby již byly vyslechnuty či se vyjádřily v rámci daňového řízení, a to ještě předtím, než byly vyslechnuty v rámci trestního řízení. Výsledky totožných osob v rámci trestního řízení, jehož předmětem je otázka trestněprávní odpovědnosti v rámci podvodu na DPH, nikoliv prokazování dodání zboží deklarovaným dodavatelem, pořízené nadto se skoro ročním odstupem od jejich výsledků či vyjádření v rámci daňového řízení, jsou tak za této situace irelevantní, když vyhodnocení výsledků či vyjádření těchto osob v rámci daňového řízení bylo správcem daně i žalovaným provedeno a jednalo by se tak o duplicitně prováděné dokazování.

d) Neprovedení důkazů

41. Žalovaný uvedl, že navrhovaný svědek J. K. byl správcem daně opakovaně předvoláván k výsledku správcem daně, avšak nikdy se na výsledku nedostavil, neúspěšným byl dokonce i pokus o jeho předvedení. Ani pokus o neformální kontakt s tímto navrhovaným svědkem nevedl k úspěchu a provedení svědecké výpovědi přes zvýšenou snahu správce daně nebylo objektivně možné.
42. Dalšímu navrhovanému svědkovi I. K., jehož adresu měl uvést předchozí navrhovaný svědek J. K., byl ke dni 25. 4. 2009 ukončen dlouhodobý pobyt na území ČR a z šetření Generálního ředitelství cel vyplynulo, že nemá na území ČR povolen žádný druh pobytu. E-mailové adresy předložené žalobcem žalovaný využil k pokusu kontaktovat svědka, avšak tyto adresy nebyly aktivními e-mailovými adresami a nebylo tak možné jejich prostřednictvím svědka kontaktovat. I přes zvýšenou snahu správce daně tak nebylo ani tento navrhovaný výsledek možné realizovat.
43. Žalovaný v této souvislosti odkázal na konstantní judikaturu Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek 9 Afs 71/2019 – 33 ze dne 13. 6. 2019 a v něm uvedené další rozsudky), ze které vyplývá, že pokud se svědek nenachází na adrese trvalého bydliště, avšak v průběhu řízení byla zjištěna jeho další možná adresa, je povinností správce daně prověřit i tuto známou adresu a pokusit se svědka kontaktovat a správce daně by měl taktéž prověřit informace, které mu o možném pobytu svědka sdělí sám daňový subjekt, např. telefon, e-mail nebo způsob, jak svědka daňový subjekt v minulosti kontaktoval. Výše uvedené požadavky, vyplývající z judikatury Nejvyššího správního soudu správce daně beze zbytku dle názoru žalovaného splnil, přičemž požadavky žalobce na další zjišťování pobytu bez uvedení konkrétních údajů umožňujících kontaktování svědka je pak nutné považovat za nepřiměřené ve vztahu k cíli správy daní, a to i z toho důvodu, že dle § 7 daňového řádu je správce daně povinen postupovat bez zbytečných průtahů a tak, aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady.
44. K otázce připojení trestního spisu pak žalovaný dodal, že připojení celého trestního spisu se jeví jako nadbytečné, neboť předmětem daňového řízení v projednávané věci je pouze otázka prokázání dodání zboží deklarovaným dodavatelem (nikoliv faktická plnění, kterou správce daně nerozporoval), přičemž předmětem trestního řízení je komplexní posouzení trestněprávní odpovědnosti související s případným podvodem na DPH.

Pokud však žalobce disponoval dalšími důkazy, které předložil v rámci trestního řízení, a které nebyly provedeny v řízení daňovém, mohl je stejně tak předložit správci daně, bez toho, aby bylo nutné připojovat celý trestní spis.

III. Jednání před soudem dne 16. 2. 2022

45. Při nařízeném jednání zástupce žalobce odkázal na písemné vyhotovení žaloby a stručně zrekapituloval jednotlivé žalobní body s důrazem na nesprávné hodnocení a ignorování důkazů ze strany správce daně. Vyslovil přesvědčení, že důkazy prokazující, že dodavateli zboží byly zmiňované dvě společnosti, tedy společnost MAX & kom s.r.o. a společnost MantiPro Ltd., jsou dostatečné. Znovu vyslovil přesvědčení, že tito dodavatelé byli kontaktní a žalobcem navrhované důkazy, jakož i kontrolní hlášení, postavily dodání zboží najisto. Zástupce žalobce rovněž vzpomenuk rozsudek SDEU vydaný dne 9. 12. 2021 ve věci C-154/20, na jehož základě s jistotou dovodil, že závěry v něm vyslovené svědčí ve prospěch žalobního tvrzení. V dané věci totiž žalobce dle jeho mínění prokázal postavení dodavatele zboží coby plátce DPH, když při nařízeném jednání předložil důkaz ve formě přehledu přijatých faktur od svého dodavatele - společnosti MAX & kom s.r.o. za období let 2012 až 2014.
46. Pověřený pracovník žalovaného uvedl, že ze strany žalobce nedošlo ke splnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění a přiznání nároku na odpočet daně. Připomenul, že ve vydané výzvě správce daně sdělil žalobci pochybnosti o průkaznosti jeho tvrzení, tím přešlo důkazní břemeno na žalobce a ten je, jak vyplývá z průběhu daňového řízení, neunesl. Výpověď Mgr. Ing. D. označil za nepřesvědčivou. Ke shora vzpomínanému rozsudku SDEU ve věci C-154/20 uvedl, že hovoří ve prospěch názorů žalovaného. Pokud v dané věci existují pochybnosti o tom, že zboží bylo dodáno deklarovaným dodavatelem, pak není významné, že je tento dodavatel plátcem DPH. Dle žalovaného se v projednávané věci neví, kdo zboží dodával. Dále žalovaný připomenul, že žalobcem navrhovaný důkaz ve formě kontrolního hlášení od dodavatele nemůže dodání zboží žalobci potvrdit (viz řetězové podvody).

Jednání před soudem dne 3. 8. 2022

47. Zástupce žalobce znovu poukázal na to, že důkazní řízení nebylo vedeno zákonným způsobem a že v žalobě je uvedeno mnoho argumentů svědčících ve prospěch tvrzení, že deklarovaný dodavatel hutního materiálu byl i dodavatelem skutečným.
48. Pověřený pracovník upozornil, že z daňového řízení nelze dovodit, že by uvedené zboží dodal jiný plátce, navíc zboží mohlo být dodáno několika různými dodavateli, kteří vzhledem k nižším dodávkám již požadavek na výši obrátu v částce 1 milionu Kč nemuseli splňovat. Zdůraznil tak, že žalobce nesplnil hmotněprávní podmínku pro aplikaci ust. § 72 a § 73 zákona o DPH. Odkázal přitom na judikaturu Nejvyššího správního soudu uvedenou pod sp. zn. 4 Afs 317/2021, 10 Afs 254/2018 a 5 Afs 215/2019.

IV. Přezkoumání věci krajským soudem

49. 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 a po prostudování obsahu správního spisu v kontextu s žalobními námitkami pak usoudil následovně.

50. Z obsahu správního spisu krajský soud zjistil, že hlavní ekonomickou činností žalobce je strojírenská činnost. Dále je zřejmé, že správce daně zahájil dne 22. 8. 2017 u žalobce daňovou kontrolu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec, září, listopad a prosinec roku 2014, únor, březen, duben, červen, červenec, srpen, říjen a listopad roku 2015 a leden až březen roku 2016 a dospěl k závěru, že žalobce neprokázal přijetí plnění od dodavatelů deklarovaných na daňových dokladech, tj. od společnosti MAX & kom, s.r.o., Ke Strašnické 50/16, 100 00 Praha 10, DIČ: CZ25459911 (dále jen „MAX & kom“) a společnosti MantiPro Ltd., Baxley Square 6, M3 BZ SALFORD, MANCHESTER, Spojené království Velké Británie a Severního Irska, DIČ: CZ683335466, MantiPro Ltd. - organizační složka v České republice, Poděbradská 520/24 (v současné době Náměstí Přátelství 1518/2), 190 00 Praha 9, IČO: CZ01964071. Tím došlo k porušení ust. § 73 odst. 1 zákona o DPH. Na základě těchto zjištění pak správce daně nárok žalobce na odpočet daně v celkové výši 1 013 085 Kč neuznal, neboť dle jeho názoru žalobce neprokázal, že předmětná zdanitelná plnění přijal od deklarovaných dodavatelů. S těmito závěry byl žalobce seznámen a následně s ním byla projednána zpráva o daňové kontrole. Poté správce daně vydal dodatečné platební výměry, proti nimž se žalobce odvolal. V probíhajícím odvolacím řízení pak žalovaný vydal písemnost, a to v souladu s ust. § 115 odst. 2 daňového řádu nazvanou jako „Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení“, na níž žalobce reagoval dalším podáním.
51. Z naznačeného procesního postupu lze usoudit snahu žalovaného obhájit důvody, které měly za následek doměření daně z přidané hodnoty, přičemž současně nelze žalobci upřít jeho aktivní přístup v tomto daňovém řízení. Podstatou sporu je tedy posouzení otázky, zda lze odeprít nárok na odpočet DPH proto, že nebylo daňovým subjektem prokázáno poskytnutí plnění dodavatelem deklarovaným na daňovém dokladu.
52. 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.
53. 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 odepráno, 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.“

54. 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 dovedl, 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).“
55. 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 je ve smyslu ust. § 78 odst. 1 s. ř. s. zrušil. Tento závěr nemohl být vyvrácen judikaturou Nejvyššího správního soudu vzpomínanou žalovaným při nařízeném jednání.
56. Žalovaný v napadeném rozhodnutí odmítl uznat žalobci uplatňovaný nárok na odpočet DPH, neboť měl za to, že žalobce neprokázal přijetí plnění od deklarovaných dodavatelů – společnosti MAX & kom s.r.o. a společnosti MantiPro Ltd. Správce daně ani žalovaný se však nezabývali 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. Pokud žalovaný konstatoval, že celková částka za dodané zboží mohla být rozdělna mezi víc dodavatelů, takže každý z nich nemusel dosáhnout 1 milionu Kč, pak tento závěr měl být s žalobcem konfrontován již v průběhu důkazního řízení.

57. V nově otevřeném odvolacím řízení tedy bude povinností žalovaného postupovat v intencích shora nastíněných závěrů, neboť pro přiznání nároku na odpočet DPH postačí, bude-li prokázáno, že dodavatel (ač tento nebude konkrétně určen) měl s jistotou postavení plátce DPH.
58. 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.“
59. 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).“
60. 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 4 úkonů právní služby po 3 100 Kč, a to převzetí věci, sepsání žaloby a 2x účast při jednání. Dále krajský soud přiznal žalobci nárok na úhradu 4 režijních paušálů po 300 Kč (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu). To vše včetně DPH. Krajský soud uložil žalovanému takto vyčíslené náklady ve výši 19 456 Kč zaplatit do 15 dnů od právní moci tohoto rozsudku do rukou zástupce žalobce, na jeho bankovní účet číslo: 2501460290/2010, variabilní symbol: 50184.

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). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší 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 10. srpna 2022

JUDr. Magdalena Ježková v. r.
předsedkyně senátu