



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Mariana Kokeše a Mgr. Petra Pospíšila ve věci

žalobce: **J. R.**
zastoupený daňovým poradcem TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář s.
r. o.
sídlem Jiráskova 1284, 755 01 Vsetín

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 7. 2017, č. j. 29996/17/5300-21443-702551

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a průběh správního řízení

1. Žalobce se podanou žalobou domáhá zrušení v záhlaví citovaného rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Zlínský kraj (dále též „správní orgán prvního stupně“ či „správce daně“) ze dne 20. 10. 2016, č. j. 1816508/16/3301-52521-711723, č. j. 1816550/16/3301-52521-711723 a č. j.

1816603/16/3301-52521-711723, kterými správce daně doměřil žalobci podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“); podle § 147 a § 143 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a podle Zprávy o daňové kontrole ze dne 17. 10. 2016, daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období III. čtvrtletí 2011 ve výši 91 287 Kč a současně žalobci uložil povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 18 257 Kč, za zdaňovací období IV. čtvrtletí 2011 ve výši 159 068 Kč a současně žalobci uložil povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 31 813 Kč a za zdaňovací období IV. čtvrtletí 2012 ve výši 144 897 Kč a současně žalobci uložil povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 28 979 Kč.

2. Správce daně tak žalobci neuznal odpočet na DPH na vstupu, uplatněný žalobcem v předmětných zdaňovacích obdobích, neboť dle názoru správce daně u žalobce vyvolávaly pochybnosti v souhrnných hlášeních uvedené dodávky zboží (mobilních telefonů, náhradních dílů k mobilním telefonům a příslušenství) a služeb (správa webových stránek), u nichž žalobce dle správce daně nedoložil, že zboží a služby pochází od deklarovaného dodavatele – plátce DPH (v případě zboží a služeb dodaných společnostmi FOR FISHING s.r.o.), a dále neprokázal, že obdržené zboží a služby použil pro účely uskutečňování své ekonomické činnosti (v případě zboží, dodaného žalobci společnostmi Macek & Petřík – mobil s.r.o., a služeb, dodaných společnostmi Secure-Logistik s.r.o.). Zároveň správce daně neuznal žalobci nárok na osvobození od DPH z důvodu prodeje zboží do jiného členského státu Evropské unie, neboť pojal podezření, že zboží, prodané žalobcem, nebylo dodáno do jiného členského státu Evropské unie (do Slovenska společností ELCOM TRADING, s.r.o. a BEST PRODUCT s.r.o.). Žalobce tyto pochybnosti (přes výzvu k prokázání skutečnosti dle § 92 odst. 4 a § 86 odst. 3 daňového řádu) v rámci daňové kontroly neodstranil, a proto správce daně dospěl k závěru, že žalobce neprokázal svůj nárok na odpočet DPH na vstupu, resp. na osvobození od DPH v případě uskutečnění zdanitelného plnění v jiném členském státu.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

2. Ve včas podané žalobě (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s. ř. s.“), splňující též ostatní podmínky řízení (§ 65, § 68 a § 70 s. ř. s.), žalobce navrhl krajskému soudu, aby rozhodnutí žalovaného zrušil.
3. Žalobce v první řadě považuje napadené rozhodnutí za nepřezkoumatelné, neboť se žalovaný nevypořádal se všemi námitkami žalobce, zejména s námitkou žalobce, že žalobcem navržený svědek (R. H.) dostatečně prokázal skutečnosti, tvrzené žalobcem k prokázání jeho nároku na odpočet DPH, resp. k osvobození od DPH, stejně jako se nevypořádal s námitkou, že postup správce daně, kterým odmítl svědeckou výpověď zaměstnance žalobce z důvodu, že svědek neprokázal skutečnosti jím tvrzené, je v rozporu s daňovým řádem a judikaturou Nejvyššího správního soudu, neboť svědecká výpověď sama o sobě je důkazním prostředkem.
4. Dále žalobce uvádí, že jím navržený svědek ve své výpovědi velmi přesně odpovídal na položené otázky, týkající se jednotlivých obchodních partnerů žalobce, způsobu uzavíraných obchodů a předmětu těchto obchodů, a to takovým způsobem, že dle žalobce jednoznačně prokázal, že zboží a služby, uvedené na jednotlivých žalobcem dodaných fakturách, byly obdrženy či dodány tak, jak to žalobce tvrdil v daňových přiznáních. Žalobce dále uvádí, že neznalost některých dílčích detailů pak s ohledem na prodlevu mezi

uskutečněnými plněními a výsledkem svědka není nijak nestandardní skutečností, naopak se jedná o skutečnost běžnou, která není s to snížit důkazní hodnotu výsledku tohoto svědka. Žalobce pak rozporuje argumentaci žalovaného, kterou se snažil popřít důvěryhodnost výpovědi svědka s odkazem na skutečnost, že svědek neověřoval důvěryhodnost osob, se kterými obchodoval, neboť svědecká výpověď je sama o sobě důkazním prostředkem, proto není na místě argumentovat tím, že k výpovědi žalobce neexistují objednávky, dodací listy či skladová evidence. Žalobce poukazuje na skutečnost, že z argumentace žalovaného lze spíše usuzovat na snahu žalovaného prokázat žalobci vědomou účast na podvodu na DPH, než snahu žalovaného zjistit v řízení o hmotně právním nároku na odpočet DPH, resp. osvobození od DPH, veškeré relevantní skutečnosti.

5. Žalobce dále poukazuje na skutečnost, že na vztahu mezi žalobcem a R. H., ani na způsobu, jakým žalobce svěřoval R. H. činnosti žalobce a jak R. H. tyto činnosti vykonával, nelze spatřovat nic neobvyklého, jak se snaží předestřít žalovaný ve svém rozhodnutí. Žalobce také tvrdí, že skutečnosti, ze kterých žalovaný dovodil neprokázání nároku žalobce na odpočet DPH, resp. osvobození od DPH, tedy zejména skutečnost, že obchodní partneři žalobce nejsou kontaktní, v porovnání se svědeckou výpovědí R. H. nemůže sama o sobě být důvodem k doměření daně žalobci. Žalobce je přesvědčen o tom, že veškeré žalovaným požadované pochybnosti rozptýlil svědeckou výpovědí R. H., a unesl tak své důkazní břemeno ohledně prokázání nároků na odpočet DPH, resp. osvobození od DPH, a naopak žalovaný neunesl své důkazní břemeno, spočívající ve věrohodném zpochybnění tvrzení žalobce. Ten dále uvádí, že žalovaný nevyslechl žijící jednatele dodavatelů, resp. osoby, kteří jednatelem v té době byli, což mohlo mít vliv na zjištění objektivní reality. Nepovažoval-li pak správce daně výpověď R. H. za dostatečnou, měl vyslechnout i paní H., kterou svědek v rámci své svědecké výpovědi uvedl, jako osobu s osobní účastí na některých ze sporných zdanitelných plnění.
6. V neposlední řadě pak žalobce uznává, že společnost FOR FISHING s.r.o. nebyla v době uskutečnění zdanitelného plnění plátcem DPH, nicméně DPH byla ze strany žalobce zaplacená, neboť byla uvedena na daňových dokladech, pročez měl správce daně požadovat zaplacení DPH po společnosti FOR FISHING s.r.o., která byla v souladu s § 108 zákona o DPH povinna tuto daň odvést.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě a replika žalobce

7. Žalovaný ve vyjádření k žalobě předně odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Nadto žalovaný uvádí, že dle jeho názoru se se všemi námitkami žalobce, byť s některými implicitně, vypořádal. Žalovaný dále uvádí, že skutečnost, že svědek žalobce neznal některé detaily v průběhu jeho výpovědi, nezaložila přesvědčení žalovaného, že výpověď svědka nemůže obstát jako důkazní prostředek. Toto přesvědčení přitom žalovaný v napadeném rozhodnutí řádně odůvodnil, přičemž existence listinných důkazů byla pouze jednou z žalovaným tvrzených skutečností. K absenci listinných důkazů žalovaný uvádí, že tyto jsou součástí kontrolních mechanismů, které zvyšují sílu formálních důkazů. Za předpokladu, kdy žalobce unesl důkazní břemeno předložením formálních dokladů, načež však správce daně pojal pochybnosti o průběhu předmětných transakcí, se tak žalobce přivedl do důkazní nouze, a tudíž se mu nepodařilo pochybnosti správce daně rozptýlit.

8. K žalobcem tvrzenému dojmů, že se žalovaný snaží žalobci prokázat účast na daňovém podvodu, žalovaný uvádí, že tyto žalobcem tvrzené skutečnosti z napadeného rozhodnutí nijak nevyplývají. Žalovaný totiž není povinen vyhledávat důkazy ve prospěch daňových subjektů, neboť je v jejich zájmu opatřit si takové důkazy, aby rozptýlil pochybnosti správce daně. K tomu je potřeba uvést, že žalobce nereagoval navržením důkazních prostředků ani v prodloužené lhůtě k podání vyjádření na výzvu správce daně.
9. Dále právo pověření vedení pobočky žalobce jinou osobou žalovaný nezpochybňuje. Za předpokladu, že však R. H. nezajistil žádné kontrolní mechanismy k prokázání svých daňových nároků, nelze takové jednání považovat za péči řádného hospodáře. To však nemůže jít k tíži žalovaného. K námitce, že je žalobci přičítána k tíži bezkontaktnost jeho obchodních partnerů pak žalovaný odkazuje na napadené rozhodnutí, v němž se s touto námitkou již vypořádal. Pokud dále žalobce namítá, že mu není zjevné, proč žalovaný rozebíral způsob provozování podnikatelské činnosti ze strany žalobce, žalovaný k tomu uvádí, že způsob, jakým se žalobce spoléhal ve vedení pobočky na R. H., což správce daně i žalovaného vedlo k závěrům o nestandardnosti předmětných obchodních případů. V neposlední řadě žalovaný nezpochybňuje tvrzení žalobce, že jestliže byla společnosti FOR FISHING s.r.o. zrušena registrace k DPH, měla tuto daň dle § 108 zákona o DPH odvést tato společnost, žalovaný však na základě uvedeného zrušení registrace z DPH obchodnímu partnerovi žalobce dále podporuje své tvrzení o nestandardnosti obchodní případů žalobce.
10. Žalobce v replice k vyjádření žalovaného uvádí, že přijetí potřebných kontrolních mechanismů lze vyžadovat po žalobci pouze v případě, že je mu přičítána účast na podvodu na dani, k čemuž však v nyní projednávané věci nedošlo. Žalobce dále trvá na tom, že žalovaný v napadeném rozhodnutí založil své pochybnosti o žalobcem uplatněném nároku pouze na skutečnosti, že dodavatelé žalobce nebyli pro svého místně příslušného správce daně kontaktní, a proto nebylo možno u těchto uskutečnění žalobcem tvrzených zdanitelných plnění ověřit. Žalobce dále opakuje, že za předpokladu, kdy žalovaným ani správcem daně není zpochybňováno uskutečnění zdanitelných plnění, není fakticky možné odmítnout nárok žalobce pouze na základě skutečnosti, že má správce daně pochybnosti o tom, od koho bylo zdanitelné plnění poskytnuto, není-li současně žalobci prokázáno, že se vědomě účastnil na daňovém podvodu, jak žalobce dovozuje z judikatury Nejvyššího správního soudu i Soudního dvora EU.

IV. První posouzení krajským soudem

11. Krajský soud v Brně již o věci jednou meritorně rozhodl, a to rozsudkem ze dne 22. 8. 2019, č. j. 29 Af 73/2017-39, v němž dospěl k závěru, že ačkoliv žalobce v žalobě namítal neunesení důkazního břemene žalovaným a správcem daně toliko ve vztahu ke zpochybnění věrohodnosti svědecké výpovědi, shledal pochybení v bezprostředně předcházejícím postupu správce daně v předchozích fázích daňového řízení, neboť byl toho názoru, že správce daně neunesl důkazní břemeno ve vztahu ke zpochybnění věrohodnosti, průkaznosti, správnosti a úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů, předložených žalobcem, ačkoliv to je primárně jeho povinností. Krajský soud závěrem uvedl, že neshledal důvodným vyjadřovat se k námitkám žalobce, vztahujícím se ke svědecké výpovědi, o níž žalobce opírá unesení svého důkazního břemene při vyvracení pochybností správce daně, neboť žalobce v nyní projednávané věci nebyl povinen pochybnosti žalobce (které nebyly důvodné či vůbec neexistovaly) vyvracet.

V. Řízení před Nejvyšším správním soudem

12. Nejvyšší správní soud nicméně ke kasační stížnosti žalovaného citovaný rozsudek krajského soudu č. j. 29 Af 73/2017-39, zrušil rozsudkem ze dne 11. 5. 2021, č. j. 1 Afs 337/2019-42 (rozhodnutí správních soudů jsou dostupná na www.nssoud.cz), a vrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud totiž dospěl k závěru, že z obsahu podané žaloby nevyplývá, že by žalobce v žalobě vznesl jakoukoli námitku, která by byla předobrazem argumentace krajského soudu vedoucí ke zrušení rozhodnutí žalovaného. Všechny žalobní body směřovaly až do fáze dokazování po unesení primárního důkazního břemene správcem daně (což výslovně uvádí v odvolání sám žalobce). Na žádném místě žaloby (ani v průběhu daňového řízení) se žalobce nedomáhal zrušení rozhodnutí správců daně, protože neunesli primární důkazní břemeno, resp. že neuvedli dostatečné pochybnosti pro přenos důkazního břemene ze správce daně na daňový subjekt (žalobce). Žalobce se sám snažil pochybnosti správce daně v řízení vyvrátit – navrhl k tomu výslech svědků (některé pochybnosti v průběhu řízení i vyvrátil). Krajský soud tak v projednávané věci přezkoumal napadené rozhodnutí stěžovatele mimo rámec vznesených žalobních bodů v rozporu s § 75 odst. 2 s. ř. s. Nebyl přitom oprávněn sám vyhledávat možné nezákonnosti napadeného správního rozhodnutí a v jejich mezích poté posuzovat zákonnost tohoto správního aktu. Důvody, pro které bylo rozhodnutí stěžovatele zrušeno, nepředstavovaly ani výjimku z dispoziční zásady; nejednalo se tedy o důvody, ke kterým musí správní soudy přihlížet z úřední povinnosti (a případně tedy i nad rámec žalobních bodů).

VI. Ústní jednání konané dne 11. 1. 2022

13. Žalobce i žalovaný v rámci ústního jednání setrvali na svých stanoviscích již dříve písemně uplatněných v žalobě, resp. ve vyjádření k žalobě a replice. Žalobce nadto vznesl námitku uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně ve vztahu ke zdaňovacím obdobím za III. a IV. čtvrtletí 2011, s čímž ovšem žalovaný nesouhlasil.

VII. Opětovné posouzení krajským soudem

14. V navazujícím řízení, které vyústilo ve vydání rozsudku ze dne 11. 1. 2022, č. j. 29 Af 73/2017-82, krajský soud opětovně konstatoval nezákonnost napadeného rozhodnutí žalovaného, neboť na rozdíl od žalovaného shledal výpověď svědka R. H. věrohodnou. Zejména uvedl, že důvody, pro které žalovaný neosvědčil výpověď R. H. jako důkaz k prokázání uskutečnění předmětných plnění od deklarovaného dodavatele, krajský soud nepovažuje za dostatečně přesvědčivé.

VII. Druhé řízení před Nejvyšším správním soudem

15. Nejvyšší správní soud na základě kasační stížnosti žalovaného přezkoumal rozsudek krajského soudu č. j. 29 Af 73/2017-82 a rovněž tento rozsudek svým rozsudkem ze dne 9. 6. 2022, č. j. 1 Afs 16/2022-51, zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první, část věty před středníkem s. ř. s.). Krajský soud zavázal právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.), zejména aby v novém řízení opakovaně posoudil unesení důkazního břemene v kontextu se všemi okolnostmi věci; své závěry formuloval zejména s přihlédnutím ke zjištěním ze spisů (správních, případně soudních). V této souvislosti zhodnotil i otázku (ne)unesení důkazního břemene stran nároku na uplatnění odpočtů a osvobození od DPH. Nejvyšší správní soud především zdůraznil, že závěry krajského soudu ve vztahu k věrohodnosti celé svědecké výpovědi R.

H. vycházely z nepotvrzených domněnek a nenacházely dostatečnou oporu ve spisech. Ve vztahu k možnému (ne)unesení důkazního řízení jedním z účastníků řízení je navíc zapotřebí posoudit i všechny relevantní okolnosti věci. Svědecká výpověď R. H. se potom týká zejména skutečností prokazující případné uskutečnění dotčených obchodů, nikoliv však nároku žalobce na odpočet a osvobození od DPH. Žalovaný však závěry v napadeném rozhodnutí vystavěl zejména na skutečnosti, že výpověď svědka R. H. nevyvracela jeho pochybnosti o nároku žalobce na odpočet a osvobození od DPH.

VIII. Ústní jednání konané dne 18. 10. 2022

16. Žalobce i žalovaný v rámci ústního jednání setrvali na svých stanoviscích již dříve písemně uplatněných v žalobě, resp. ve vyjádření k žalobě a replice. Žalobce nadto jednak opětovně poukázal na svědeckou výpověď R. H., kterou považuje za dostatečně věrohodnou, jednak opětovně vznesl námitku uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně ve vztahu ke zdaňovacím obdobím za III. a IV. čtvrtletí 2011.

IX. Posouzení věci soudem

17. Krajský soud proto opětovně přistoupil k přezkumu napadeného rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházejícího rozhodnutí správního orgánu prvního stupně (správce daně), a to v souladu se závazným právním názorem, vyjádřeným v citovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu, a v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.), přičemž dospěl k závěru, že žaloba **není důvodná** (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
18. Krajský soud se v první řadě zabýval námitkou žalobce ohledně nepřezkoumatelnosti žalobou napadeného rozhodnutí, neboť se jedná o tak závažnou vadu, že by se jí soud musel zabývat z úřední povinnosti i nad rámec uplatněných žalobních námitek (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 6. 2004, č. j. 5 A 157/2002-35, rozhodnutí správních soudů jsou rovněž dostupná na www.nssoud.cz). Z judikatury Nejvyššího správního soudu přitom plyne, že kromě nicotnosti rozhodnutí ve smyslu § 76 odst. 2 s. ř. s. jsou krajské soudy povinny přihlížet také k nepřezkoumatelnosti rozhodnutí (k tomu srov. např. rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 1. 2008, č. j. 2 As 34/2006-73, dle kterého „*ustanovení § 76 odst. 1 SŘS upravuje postup soudu v případech, kdy soud může rozhodnutí zrušit i bez nařízení jednání – z toho lze dovodit jen to, že případy tam uvedené jsou důvodem ke zrušení správního rozhodnutí. Výslovně předpokládá postup z moci úřední – tj. bez návrhu – pouze v případě nicotnosti rozhodnutí, kterou lze vyslovit podle odst. 2 cit. ustanovení. Z povahy vady pak postup z moci úřední přichází v úvahu i u vad spočívajících v nepřezkoumatelnosti podle § 76 odst. 1 písm. a) SŘS, a to proto, že nepřezkoumatelnost brání zpravidla věcnému přezkumu a posouzení důvodnosti žalobních námitek.*“). Je-li totiž správní rozhodnutí 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). K tomu, aby rozhodnutí správního orgánu bylo považováno za přezkoumatelné, je mimo jiné nezbytné, aby z odůvodnění správního rozhodnutí jednoznačně vyplývalo, že se správní orgán posuzovanou věcí zabýval, neopomenul žádné

účastníkovy námitky a přihlédl i k námitkám strany druhé. 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 správního orgánu.

19. Jak již bylo uvedeno, žalobce spatřoval nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného v tom, že se žalovaný nevypořádal s námitkami žalobce, vztahujícími se ke skutečným, že svědek, navržený žalobcem k výslechu, dostatečně prokázal uskutečnění zdanitelných plnění tak, jak to žalobce tvrdil při uplatňování nároku na odpočet DPH, a že svědecká výpověď je bez dalšího důkazním prostředkem, proto tvrzení v ní obsažené není potřeba prokazovat dalšími listinnými důkazy. K tomu krajský soud uvádí, že žalovaný se s námitkami žalobce vypořádává na stranách 8 až 10 napadeného rozhodnutí, přičemž z této části napadeného rozhodnutí je zjevné, že námitky žalobce neshledal důvodnými. Z judikatury Nejvyššího správního soudu i Ústavního soudu přitom vyplývá, že rozhodnutí není nepřezkoumatelným, stejně jako není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže soud (v tomto případě správce daně) prezentuje od názoru žalobce (v tomto případě daňového subjektu) odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní, a toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68; srov. obdobně také rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012-50, ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 44/2013-30, nebo ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 As 17/2013 - 50, popř. ze dne 16. 4. 2015, č. j. 7 As 169/2014-55). Napadené rozhodnutí proto krajský soud shledal přezkoumatelným a námitku nepřezkoumatelnosti žalobce nedůvodnou.
20. Žalobce ve svých daňových příznáních uplatňoval odpočet DPH za zdaňovací období III. a IV. čtvrtletí 2011 a osvobození od DPH za zdaňovací období IV. čtvrtletí 2012. Podle § 72 zákona o DPH je plátcem oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování plnění vymezených v tomto ustanovení. Podle § 64 odst. 1 zákona o DPH je zboží do jiného členského státu plátcem osobě registrované k dani v jiném členském státě, které je odesláno nebo přepraveno z tuzemska plátcem nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou, osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně, s výjimkou dodání zboží osobě, pro kterou pořízení zboží v jiném členském státě není předmětem daně.
21. Jednou ze zásadních námitek žalobce je, že žalovaný neunesl své důkazní břemeno při zpochybnění důkazních prostředků, předložených žalobcem k vyvrácení pochybností správce daně ohledně faktického uskutečnění plnění způsobem, deklarovaným žalobcem. Spor mezi účastníky řízení vyvolávají závěry správce daně, resp. žalovaného, zda žalobce unesl důkazní břemeno prokázání skutečnosti, že tato plnění zakládají žalobci nárok na odpočet DPH, resp. osvobození od DPH, s jejichž správností žalobce v nyní projednávané věci polemizuje.
22. Pochybnosti žalovaného a před ním správce daně byly založeny na skutečnostech, že společnosti FOR FISHING byla zrušena registrace k DPH. Společnost Macek & Petřík – mobil se nenachází na adrese svého sídla, jednatel této společnosti dne 21. 5. 2014 zemřel a společnost nepodala za daná zdaňovací období daňová příznání. Společnost Secure-Logistik nesídlí na adrese zapsané v obchodním rejstříku, je vůči správci daně nekontaktní a za

dotčená období nepodala daňová přiznání. Odběratel ELCOM TRADING je nekontaktní, na adrese svého sídla se nezdržuje, ke dni 31. 08. 2013 mu byla zrušena registrace k DPH. Odběratel BEST PRODUCT je nekontaktní, na adrese svého sídla se nezdržuje, daňové přiznání za předmětné zdaňovací období sice podal, ale pořízení zboží z jiného členského státu v něm neuvedl, ke dni 3. 12. 2014 mu byla zrušena registrace k DPH z důvodu nespolupráce se správcem daně. Tyto skutečnosti zjistil správce daně na základě místních šetření a vlastní vyhledávací činnosti.

23. 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 stejného ustanovení 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*“.
24. 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).
25. Prizmatem výše uvedených závěrů krajský soud v nyní projednávané věci hodnotil postup správce daně i právní závěry žalovaného tento postup aprobující. O přenosu důkazního břemene na žalobce po jeho předložení účetních záznamů tím, že žalovaný vyjádřil k faktické realizaci předmětných plnění dostatečně konkrétní a důvodné pochybnosti není mezi účastníky řízení sporu. V rámci daňové kontroly však byla k rozptýlení těchto pochybností provedena svědecká výpověď zaměstnance žalobce, R. H.
26. Meritem projednávané věci je tak konkrétně posouzení významu svědecké výpovědi R. H. ve vztahu k unesení důkazního břemene žalobcem stran jeho nároku na uznání odpočtu a osvobození od DPH. Tento důkazní prostředek totiž žalovaný jako důkaz o faktické realizaci předmětných plnění neosvědčil, a to zejména z toho důvodu, že považoval za

nestandardní, aby zaměstnanec žalobce sám sjednával obchodní případy za žalobce a žalobce neměl povědomí o tom, kdo jsou jeho dodavatelé, za nestandardní také považoval to, že měl k uskutečnění předmětných plnění použít R. H. vlastní finanční prostředky, a také že tento svědek o dodavatelských firmách nic nevěděl, neověřoval důvěryhodnost osob, se kterými jednal a v předmětných obchodních případech absentovala existence objednávek, dodacích listů i skladové evidence.

27. S takovým právním hodnocením svědecké výpovědi R. H. se krajský soud, v návaznosti na právní závěry Nejvyššího správního soudu v citovaném rozsudku č. j. 1 Afs 16/2022-51, ztotožňuje. Obecně lze přisvědčit žalovanému, že po vyjádření pochybností správcem daně bylo na žalobci, aby dostatečným způsobem vyvrátil tyto pochybnosti, jestliže však žalobce k vyvrácení pochybností navrhne důkazní prostředek, je naopak povinností žalovaného, aby dostatečně konkrétním a přesvědčivým způsobem zdůvodnil, proč takový důkazní prostředek není schopen vyvrátit jeho pochybnosti. Krajský soud k tomu uvádí, že svědecká výpověď, zaznamenaná v protokolu o výsledku svědka ze dne 19. 5. 2016, č. j. 1205902/16/3301-62561-708462, dle krajského soudu podává poměrně ucelený obraz o způsobu, jakým mělo probíhat dodání zdanitelných plnění ze strany deklarovaných dodavatelů žalobce. Z jejího obsahu se podává zvláštnost nyní posuzovaného případu, kterou je fakt, že svědek R. H. se ocitl fakticky v postavení daňového subjektu, neboť žalobce na něj údajně „převodl“ odpovědnost za všechny aspekty svého podnikání v pobočce v Uherském Hradišti. Uzavírá-li tedy správce daně, že svědek neověřoval důvěryhodnost dodavatelů a nepředložil objednávky, skladové evidence apod., váže se tato výtka k postavení svědka v pozici subjektu označeného žalobcem za odpovědného za tyto důkazní prostředky, nikoliv k samotné svědecké výpovědi či jejímu obsahu.
28. Krajský soud se shoduje s žalovaným, že ve vztahu k prokázání přijetí služeb od Secure-Logistik s.r.o. a Macek & Petřík – mobil s.r.o., za situace, kdy jsou dodavatelé nekontaktní a neexistuje evidence objednávek, dodacích listů a skladová evidence zboží, nemůže pouhé tvrzení R. H., byť v rámci svědecké výpovědi, být dostačující k prokázání toho, že žalobce použil zboží a služby ke své ekonomické činnosti. Žalobce nicméně svou žalobní argumentaci vystavěl právě na obsahu svědecké výpovědi R. H., která se však týká zejména skutečností prokazující případné uskutečnění dotčených obchodů, nikoliv však nároku žalobce na odpočet a osvobození od DPH. Žalovaný nicméně závěry v napadeném rozhodnutí vystavěl zejména na skutečnosti, že výpověď svědka R. H. nevyvracela jeho pochybnosti o nároku žalobce na odpočet a osvobození od DPH. Žalobce v žalobě tyto pochybnosti daňových orgánů přehlíží a toliko izolovaně utváří „realitu“ z výpovědi svědka R. H. Jak zdůraznil i Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku č. j. 1 Afs 16/2022-51, *„důkazní břemeno lze unést prokázáním vlastního tvrzení, nikoliv toliko pouhým tvrzením. Skutečnost, že daňový subjekt obecně uvádí, že něco nějak „proběhlo“, bez toho, aniž by doložil jakýkoliv důkaz pro své tvrzení či navrhl provedení důkazního prostředku, a tato tvrzení v další fázi řízení mění, může i umocnit pochybnosti vznesené správcem daně.“*
29. Krajský soud tak ve shodě s žalovaným uzavírá, že žalobce nepředložil žádné důkazy ke svým obchodním případům, jež by zvrátily jeho důkazní břemeno; to obzvláště za situace, kdy výpověď svědka nevyvracela pochybnosti správcem daně o nároku na odpočet a osvobození od DPH (tedy zda společnost FOR FISHING byla plátcem DPH, zda žalobce užil dodávky od společností Secure-Logistik a Macek & Petřík – mobil k ekonomické činnosti, a zda plnění pro ELCOM TRADING a BEST PRODUCT bylo skutečně odesláno nebo přepraveno do jiného členského státu).

30. Krajský soud se rovněž ztotožňuje se závěrem žalovaného, že svědecká výpověď R. H. ve vztahu k plnění od společnosti FOR FISHING s.r.o. nemohla prokázat, že deklarovaný dodavatel byl v době uskutečnění plnění plátcem DPH. Žalobce sám sice uznává, že v době dodání zboží nebyl dodavatel FOR FISHING s.r.o. plátcem DPH, nicméně tím, že tomuto dodavateli tuto DPH zaplatil a on ji uvedl na doklad, vznikla mu povinnost podle § 108 odst. 4 písm. g) zákona o DPH, dle něhož platí, že pokud osoba, která není registrovaným plátcem DPH, ale vystaví doklad, na kterém uvede DPH, je povinna přiznat DPH. To nicméně nic nemění na skutečnosti, že svědecká výpověď R. H. nerozptýlila pochybnosti správce daně o tom, že daňové doklady splňují podmínku § 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH, tedy že byly vystaveny deklarovaným dodavatelem – plátcem. V důsledku toho, že FOR FISHING s.r.o. nebyla v době uskutečnění deklarovaných plnění plátcem DPH, nemohou bez dalšího informace získané při výpovědi svědka, týkající se obchodních transakcí uzavřených s uvedenou společností, obstát jako důkaz splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet dane. Zvláště pak, vyplývá-li z výpovědi svědka, že si žalobce ani svědek své obchodní partnery před uzavřením spolupráce žádným způsobem neprověřovali.
31. K tomu krajský soud dále uvádí, že při posuzování nároku na odpočet DPH, je dle recentní judikatury Soudního dvora EU ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie*, následného rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017–208 a navazující judikatury, potřeba prověřovat, zda byl skutečný dodavatel plnění plátcem DPH a nikoliv pouze zda k uskutečnění zdanitelného plnění došlo osobou uvedenou v dokladech. V nyní souzené věci se tato skutečnost dotkne zejména plnění poskytnutého společností FOR FISHING.
32. Z citovaných rozhodnutí a některých dalších rozsudků Nejvyššího správního soudu především plyne závěr, že nový směr judikatury není poukázkou na automatické zrušení napadených rozhodnutí, jak to evidentně chápe žalobce (srov. rozsudky ze dne 24. 3. 2022, čj. 4 Afs 317/2021–43, bod 36, ze dne 13. 5. 2022, čj. 10 Afs 254/2018-43, bod 20, ze dne 20. 6. 2022, čj. 1 Afs 499/2020-48, bod 17, a ze dne 22. 6. 2022, čj. 5 Afs 215/2019-56). Zmíněná judikatura neznamená, že prokáže-li se existence a rozsah dodaného zboží, nemůže být daňovému subjektu odepřen nárok na odpočet DPH. Tento názor neodpovídá závěrům obsaženým v rozhodnutích ve věci *Kemwater Prochemie*. Nejvyšší správní soud ve výše citovaném rozsudku čj. 5 Afs 215/2019-56, formuloval závěry nynější judikatury takto: „*Na fakturu týkající se konkrétního zboží či služby tak nemusí být uvedena totožnost skutečného dodavatele (může tedy dojít k nesplnění formální podmínky), avšak musí být postaveno najisto, že skutečný dodavatel (byť není na faktuře identifikován) byl v postavení plátce daně (musí být naplněna hmotněprávní podmínka pro uplatnění nároku na odpočet)*“ a dále, že „*prokázání této hmotněprávní podmínky je na osobě, která si odpočet DPH nárokuje. Na dosavadní judikatuře Nejvyššího správního soudu ohledně toho, že osoba nárokovájící odpočet daně musí prokázat i to, že dodavatelem zboží či služby byl jiný plátcem DPH, se tedy ničeho nemění ani po rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie. Změna pohledu na věc se týká toliko formální podmínky pro uplatnění odpočtu – tj. uvedení skutečného dodavatele na daňovém dokladu, nikoli však jeho postavení jako plátce DPH – tj. materiální podmínky*“.
33. Krajský soud tento názor sdílí, přičemž žalobce měl (s ohledem na konkrétní procesní souvislosti nyní projednávané věci, kdy došlo k opakovanému zrušení jím vydaných rozsudků ze strany Nejvyššího správního soudu) při jednání dostatečný procesní prostor možnost vyjádřit se (i v přímé reakci na právní závěr Nejvyššího správního soudu v bodě

41 citovaného rozsudku č. j. 1 Afs 16/2022-51) k potenciálnímu postavení jeho dodavatele (ať už jím byl kdokoliv), jako plátce DPH. Podle žalobce takové postavení vyplývá již ze správního spisu (ze svědecké výpovědi R. H.), s čímž se krajský soud neztotožnil. Žádné další důkazy k tomu žalobce nenavrhol. Trval přitom na své žalobní argumentaci, kterou ovšem krajský soud (ve shodě s žalovaným i správcem daně) výše vyvrátil.

34. Krajský soud se v neposlední řadě zabýval námitkou prekluze práva vyměřit daň ze strany daňových orgánů, a to primárně ve vztahu ke zdaňovacím obdobím za III. a IV. čtvrtletí 2011. Prekluze je skutečností, ke které je třeba přihlídnout z úřední povinnosti (*ex officio*). Následkem prekluze je totiž zánik samotného subjektivního práva, z čehož plyne, že prekludovanému právu nelze poskytovat ochranu (viz nálezný Ústavního soudu ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07).
35. Běh a délku lhůty pro vyměření daně v současnosti upravuje daňový řád. Pokud jde o subjektivní prekluzivní lhůtu, ze správních spisů vyplývá a v posuzované věci je nesporné, že před uplynutím lhůty k vyměření daně žalobci, který je čtvrtletním plátcem DPH, zahájil správce daně dne 21. 10. 2014 daňovou kontrolu. Přitom platí, že zahájí-li správce daně daňovou kontrolu, běží tříletá lhůta k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení od konce roku, v němž byl daňový subjekt o zahájení daňové kontroly zpraven (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2005, č. j. 2 Afs 69/2004–52). Nová tříletá subjektivní prekluzivní lhůta pro vyměření daní tedy měla uplynout dne 31. 12. 2017. V jejím rámci (dne 20. 10. 2016) pak byly správcem daně vydány citované platební výměry na doměření DPH za předmětná zdaňovací období, proti nimž žalobce podal odvolání, které ovšem žalovaný žalobou napadeným rozhodnutím zamítl. Toto rozhodnutí je přitom bezpochyby rozhodnutím ve věci opravného prostředku, a proto oznámením rozhodnutí správce daně o odvolání žalobci se subjektivní prekluzivní lhůta v souladu s § 148 odst. 2 písm. d) daňového řádu prodloužila o 1 rok, tzn. do 31. 12. 2018. Proti uvedenému rozhodnutí pak žalobce podal žalobu, o níž, jak bylo výše rekapitulováno, opakovaně rozhodoval krajský soud (poté, co byla jeho rozhodnutí ke kasačním stížnostem žalovaného opakovaně rušena Nejvyšším správním soudem). Podstatné je, že po dobu řízení před krajským soudem přitom subjektivní prekluzivní lhůta neběžela (byla opakovaně stavěna) v souladu s § 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu, což platí i pro nynější, v pořadí již „třetí kolo“ rozhodování o žalobcem podané žalobě, kdy tedy lhůta ve smyslu § 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu opět neběží. Přestože bylo žalobou napadené rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 7. 2017 opakovaně zrušeno krajským soudem, tyto rozsudky byly následně vždy Nejvyšším správním soudem zrušeny, tzn. původně zrušené rozhodnutí žalovaného ze strany krajského soudu vždy rozsudkem Nejvyššího správního soudu „obživlo“. Nyní se tedy ocitáme v procesní situaci, kdy existuje pravomocné rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 7. 2017, o němž bylo rozhodováno nynějším rozsudkem, a proto je zjevné, že subjektivní prekluzivní lhůta ve vztahu ke zdaňovacím obdobím za III. a IV. čtvrtletí 2011 neuplynula. Pokud jde o objektivní desetiletou prekluzivní lhůtu, tu upravuje § 148 odst. 5 daňového řádu. Toto ustanovení lze vzhledem k jeho hmotněprávní povaze aplikovat pouze na prekluzivní lhůty, které započaly běžet za účinnosti daňového řádu, tj. od 1. 1. 2011. Přestože judikatura Nejvyššího správního soudu k otázce stavění objektivní prekluzivní lhůty pro stanovení daně dle § 148 odst. 5 daňového řádu v případech, kdy soudní řízení bylo zahájeno až za účinnosti daňového řádu, tj. po 1. 1. 2011, není jednotná (viz body 14 až 18 usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 3. 2022, č. j. 9 Afs 95/2021–46, jímž byla věc postoupena rozšířenému senátu), tato otázka v nyní projednávané věci postrádá relevanci,

neboť i nadále existuje pravomocné rozhodnutí žalovaného vydané již dne 4. 7. 2017, přičemž žalobu směřující proti němu nyní krajský soud zamítl. Není tedy zde povinnost žalovaného, příp. správce daně věc posoudit znovu a znovu v ní vydat rozhodnutí nová. Tato žalobní námitka je proto nedůvodná.

X. Závěr a náklady řízení

36. Krajský soud proto na základě výše uvedeného žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl, neboť není důvodná.
37. O náhradě nákladů řízení krajský soud rozhodl 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 ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníkovi řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly (to platí i ve vztahu k řízení o kasační stížnosti), protože mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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 18. října 2022

JUDr. Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu