



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Petra Šebka a soudců Mgr. Petra Sedláka, Ph.D., a JUDr. Václava Štencla, MA, v právní věci

žalobce: **FEROCON PLUS s.r.o.**, IČ 03213820
sídlem Zlechov 177, 687 10 Zlechov
zastoupený advokátem Mgr. Michalem Varmužou
sídlem Kozinova 21/2, 787 01 Šumperk

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 5. 2019, č. j. 21715/19/5300-22441-711776,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Žalobce se žalobou domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 5. 2019, č. j. 21715/19/5300-22441-711776, kterým žalovaný podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona

č. 280/2009 Sb., daňový řád, a podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, zamítl odvolání žalobce a potvrdil platební výměry Finančního úřadu pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“) na daň z přidané hodnoty ze dne 24. 8. 2017:

- platební výměr č. j. 1697581/17/3309-51523-711854, kterým byla žalobci vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období od 8. 8. 2014 do 31. 8. 2014 (dále jen „srpen 2014“) ve výši 121 408 Kč;
 - platební výměr č. j. 1697650/17/3309-51523-711854, kterým byla žalobci vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2014 ve výši 293 151 Kč;
 - platební výměr č. j. 1698163/17/3309-51523-711854, kterým byla žalobci vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2014 ve výši 300 443 Kč;
 - platební výměr č. j. 1698164/17/3309-51523-711854, kterým byla žalobci vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2014 ve výši 250 475 Kč;
 - platební výměr č. j. 1698165/17/3309-51523-711854, kterým byla žalobci vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2014 ve výši 189 755 Kč;
 - platební výměr č. j. 1698167/17/3309-51523-711854, kterým byla žalobci vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2015 ve výši 177 799 Kč;
 - platební výměr č. j. 1698169/17/3309-51523-711854, kterým byla žalobci vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2015 ve výši 252 310 Kč;
 - platební výměr č. j. 1698171/17/3309-51523-711854, kterým byla žalobci vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2015 ve výši 432 333 Kč;
- (dále jen „platební výměry“).

II. Obsah žaloby

2. Žalobce svou velmi obsáhlou žalobu rozčlenil do celkově 13 částí, v nichž podrobně rozvedl své žalobní námítky.
3. Napadené rozhodnutí mělo být doručováno novému zástupci, jelikož oznámení o jeho zastupování bylo žalovanému doručeno dne 6. 6. 2019, avšak k doručení napadeného rozhodnutí došlo až 8. 6. 2019. V důsledku toho bylo správně doručeno až dne 15. 7. 2019, tj. po uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření daně.
4. Správce daně vedl současně vyměřovací (takto uvedeno v platebních výměrech) i doměřovací řízení (uvedeno v zahájení daňové kontroly), současně vedl postup k odstranění pochybností a daňovou kontrolu. Následkem těchto vad prekluzivní lhůta uplynula vždy po třech letech ode dne okamžiku podání daňového přiznání za jednotlivá zdaňovací období, tudíž nebylo možné daň vyměřit platebními výměry, resp. potvrdit ji napadeným rozhodnutím. Na běh prekluzivní lhůty neměl vliv ani postup k odstranění pochybností a daňová kontrola, neboť došlo k jeho chybnému ukončení, resp. k jejímu chybnému zahájení. S touto otázkou se žalovaný ani dostatečně nevypořádal.
5. Žalobce má rovněž za to, že nedošlo k ukončení projednání zprávy o daňové kontrole, proto nebylo možné vydat platební výměry. Správce daně účelově postupoval s cílem prodloužit prekluzivní lhůtu o jeden rok. Žalovaný se následně nedostatečně vypořádal s důvody pro odepření podpisu zprávy o daňové kontrole.

6. Usnesení o zastavení řízení týkající se žádosti žalobce o prodloužení lhůty obsahuje poučení o odvolání, obecně se však nelze odvolat, proto se toto usnesení týká zastavení celého odvolacího řízení. Žalovaný se s tímto dostatečně nevypořádal, navíc jsou jeho úvahy stran této skutečnosti vnitřně rozporné, proto je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné.
7. Ve vztahu k samotným obchodním případům žalobce uvedl, že daň nebyla doměřena jeho obchodním partnerům, nemohl vědět o neodvedení daně u společností Boreston a DIMO Corp. Má za to, že ve vztahu k samotnému řetězci byl nedostatečně zjištěn skutkový stav. V této souvislosti poukázal na celou řadu skutečností, jimiž rozporoval hodnocení jednotlivých důkazních prostředků žalovaným, a to ve vztahu k samotnému žalobci, společnosti STELKO, svědkům Z. a S., společnosti Boreston, svědkům M. a L. a společnosti DIMO Corp.
8. Dále žalobce poukázal na neprovedení navržených svědeckých výpovědí s cílem stihnout prekluzivní lhůtu pro vyměření daně, v důsledku čehož byl nedostatečně zjištěn skutkový stav a žalobci bylo znemožněno unést své důkazní břemeno. Nepostačí přitom pouhé prohlášení o nadbytečnosti žalobcem navrhovaných důkazů. Svědkové N. a H. by mohli přinést zásadní skutečnosti pro projednávanou věc, u svědkyně Č. se žalovaný mohl pokusit dohledat její identifikační údaje. Výpověď svědka J. je dle žalobce klíčovým důkazem. V případě výpovědi svědka L. bylo žalobci upřeno právo klást svědkovi otázky, správce daně tohoto svědka nabádal k ukončení svědecké výpovědi a žalobci bylo vyhrožováno pokutou dle § 247 daňového řádu. Proti tomuto postupu podanou stížnost vyřizovala osoba, proti níž směřovala (pan A.). Správce daně nepřipustil ani upřesnění vyjádření svědka K., kterého si žalobce přivedl na nahlížení do spisu. Žalovaný nereagoval ani na stížnost žalobce uvedenou ve vyjádření ze dne 30. 4. 2019.
9. Závěrem svého žalobního návrhu žalobce rozporoval též tvrzení ohledně dobré víry u společnosti Boreston a DIMO Corp, neboť má za to, že postupoval dostatečně obezřetně. Nárok na odpočet daně z přidané hodnoty nelze odeprít z důvodu údajného neprokázání dodání deklarovaným dodavatelem, jestliže nebylo zpochybněno pořízení zboží. Žalobce má za to, že splnil hmotněprávní i formální podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. Pokud žalovaný vyloučil 100 % nároku na odpočet daně z přidané hodnoty týkající se dodavatelů Boreston a DIMO Corp, jedná se o natolik podstatnou část účetnictví a evidence, že vypovídací schopnost účetnictví byla stěžejně zachována. Daň tudíž měla být stanovena prostřednictvím pomůcek. Rovněž ohledně tohoto tvrzení se žalovaný nevypořádal s tvrzeními žalobce, v důsledku čehož je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné.
10. Žalobce tedy navrhl napadené rozhodnutí zrušit a na svém procesním postoji setrval během celého řízení před zdejším soudem.

III. Vyjádření žalovaného

11. Žalovaný ve svém vyjádření zdůraznil, že v průběhu odvolacího řízení změnil právní hodnocení případu, když namísto podvodu na dani z přidané hodnoty dospěl k závěru o neprokázání hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty (žalobce neprokázal přijetí předmětného hutního materiálu od svých dodavatelů Boreston a DIMO Corp). Konkrétně poté rozebral jednotlivé žalobní námitky žalobce a poukázal na příslušné pasáže svého napadeného rozhodnutí, v nichž se danými žalobními

námítkami zabýval. Závěrem svého vyjádření žalovaný navrhl zamítnutí podané žaloby. I on na svém procesním postoji setrval po celé soudní řízení.

IV. Další procesní vyjádření

12. Dne 26. 5. 2022 žalovaný zaslal zdejšímu soudu doplnění svého vyjádření, v němž se vyjádřil k recentní judikatuře ve věci *Kemwater ProChemie*, přičemž má za to, že jeho závěr ob stojí i ve světle nové judikatury. V projednávané věci nebylo postaveno najisto (ani s dostatečnou mírou pravděpodobnosti), že žalobce přijal tvrzené plnění od osoby (osob) v postavení plátce daně z přidané hodnoty. Ani z daňového řízení a provedení dokazování s jistotou nevyplývalo, kdo byl skutečným dodavatelem plnění pro žalobce tak, aby správce daně mohl ověřit, že se jednalo o plátce daně z přidané hodnoty. Žalovaný legitimně zpochybnil poskytnutí plnění deklarovanými dodavateli Boreston s.r.o. a DIMO Corp s.r.o., přičemž žalobce tyto pochybnosti neodstranil, sám skutečného dodavatele neoznačil ani neprokázal. Žalobce po celou dobu daňového řízení neoznačil žádného jiného dodavatele, který by mu předmětné plnění poskytnul a tohoto ani v daňovém řízení jakkoliv neprokázal. Ze skutkových okolností nyní řešené věci s jistotou nevyplývá, že by skutečný dodavatel byl plátcem daně z přidané hodnoty. Plnění na předmětných daňových dokladech sice v součtu základů daně přesahují částku 1 milionu Kč, nicméně pokud by se skutečný dodavatel (dodavatelé) sporných plnění měl stát plátcem daně z přidané hodnoty právě na základě překročení obratu podle § 94 ve spojení s § 6 zákona o dani z přidané hodnoty v důsledku plnění poskytnutých žalobci, nic by to nevypovídalo o jeho postavení v době uskutečnění těchto plnění. V takovém případě by se totiž tento dodavatel (dodavatelé) stal plátcem daně z přidané hodnoty teprve *pro futuro*.
13. V podané replice žalobce setrval na tom, že zboží bylo dodáno dodavateli Boreston s.r.o. a DIMO Corp s.r.o., kteří byli plátcí daně z přidané hodnoty.

V. Posouzení věci krajským soudem

14. Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů; dále jen „s. ř. s.“), jakož i řízení předcházející jeho vydání. Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
15. Na úvod svého posouzení krajský soud poznamenává, že žalobce v průběhu celého daňového řízení činil řadu velmi obsáhlých podání. Nejinak tomu je i v případě žaloby čítající 145 stran, přičemž jednotlivé žalobní námítky jsou pojaty značně nekonceptně; žalobce kopíruje řadu tvrzení obsažených ve svých dřívějších podáních či v jednotlivých dokumentech tvořících správní spis.
16. S ohledem na délku žaloby krajský soud připomíná a zdůrazňuje, že rozsah reakce soudu na konkrétní námítky je, co do šíře odůvodnění, spjat s otázkou hledání míry. Povinnost orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit nelze interpretovat jako požadavek na detailní odpověď na každou námitku. Proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námítky účastníka řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008-13), případně, za podmínek tomu přiměřeného kontextu, i s akceptací odpovědi implicitní, což připouští i Ústavní soud (srov. např.

usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09; či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011-72). Takový postup je vhodný zejména u velmi obsáhlých podání, nebo podání značně nepřehledně až chaoticky odůvodněných, jakým je i žalobcem podaná žaloba. Opačný postup by mohl vést až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivity a hospodárnosti řízení. To znamená, že na určitou námitku lze reagovat i (např.) tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí soud či žalovaný prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí. Ústavní soud v této souvislosti konstatoval, že „[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“ (srov. náleze ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08; obdobně též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012-50, nebo ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 44/2013-30, popř. ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 As 17/2013-50).

17. Ostatně i Ústavní soud námitky stěžovatelů, které nejsou způsobilé změnit výrok rozhodnutí, nevypořádává (srov. např. náleze ze dne 28. 5. 2009, sp. zn. II. ÚS 2029/08), neboť si je plně vědom toho, že požadavky kladené na orgány veřejné moci – pokud jde o detailnost a rozsah vypořádání se s námitkami adresátů jejich aktů – nesmí být přemrštěné. Takové přehnané požadavky by byly výrazem přepjatého formalismu, který by ohrožoval funkčnost těchto orgánů, především pak jejich schopnost efektivně (zejména v přiměřené době a v odpovídajícím rozsahu) plnit zákonem jim uložené úkoly.
18. Optikou tohoto pohledu krajský soud posoudil také námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, kterou se zabýval jako první, neboť nepřezkoumatelností napadeného rozhodnutí se soud musí zabývat z úřední povinnosti nad rámec dalších uplatněných 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.
19. Z rozsáhlé judikatury Nejvyššího správního soudu k tomuto tématu (např. rozsudky ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008-76, ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 27/2008-76, ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, publikovaný pod č. 133/2004 Sb. NSS, a ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003-130, publikovaný pod č. 244/2004 Sb. NSS) je zřejmé, že rozsudek je nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost, například pokud z něho jednoznačně nevyplývá, podle kterých ustanovení a podle jakých právních předpisů byla v kontextu podané správní žaloby posuzována zákonnost napadeného správního rozhodnutí; pokud je jeho odůvodnění vnitřně rozporné, popřípadě je-li výrok v rozporu s odůvodněním; pokud z jeho výroku nelze zjistit, jak vlastně soud ve věci rozhodl, tj. zda žalobu zamítl, odmítl nebo jí vyhověl, případně, jehož výrok je vnitřně rozporný. Dále se jedná o případy, kdy nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, kdo jsou účastníci řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán. I nepřezkoumatelnost rozsudku pro nedostatek důvodů je soudní judikaturou bohatě zmapována. Zmínit lze například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, publikovaný pod č. 787/2006 Sb. NSS, ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44, publikovaný pod č. 689/2005 Sb. NSS, ze dne 17. 1. 2008, č. j. 5 As 29/2007-64, a ze dne 25. 5. 2006, č. j. 2 Afs 154/2005-245). Z nich se podává, že rozhodnutí soudu je

nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, jestliže například není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěru o skutkovém stavu; dále z jakého důvodu nepovažoval za důvodnou právní argumentaci v žalobě; proč považuje žalobní námitky za liché, mylné nebo vyvrácené; či proč subsumoval skutkový stav pod zvolené právní normy. Dalším důvodem nepřezkoumatelnosti rozhodnutí může být případ, kdy soud opomněl přezkoumat některou ze žalobních námitek včas uplatněných, či obsahuje-li odůvodnění rozsudku toliko převzaté pasáže z publikovaného judikátu v jiné, skutkově i právně odlišné věci, aniž dále rozvádí dopad převzatých závěrů na konkrétní souzený případ a na samotné rozhodnutí ve věci. Dle Nejvyššího správního soudu pak pro posouzení přezkoumatelnosti správních rozhodnutí platí v podstatě stejné kautely, jako pro posouzení přezkoumatelnosti soudních rozhodnutí (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 11. 2012, č. j. 7 As 163/2012-18).

20. Žalobce namítal nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí na celé řadě míst své žalobní argumentace. Konkrétně například uvedl, že se žalovaný nedostatečně vyjádřil ohledně postupu k odstranění pochybností a jeho souběhu s daňovou kontrolou a následnému uplynutí prekluzivní lhůty (v bodech 167 a 168 napadeného rozhodnutí), s důvody pro odepření podpisu zprávy o daňové kontrole (v bodech 92 až 97 napadeného rozhodnutí), nereagoval na jeho odvolací námitky týkající se svědka Z., zejména správcem daně provedené opomíjení některých tvrzení, nevypořádal se rovněž s důkazem z mezinárodní výměny o úhradě materiálu VIMEX a STELKO, v bodě 134 napadeného rozhodnutí nedostatečně reagoval na shrnující argumentaci uvedenou v bodě 133 tohoto rozhodnutí, jakož i přijatelně nevypořádal otázky související s DIMO Corp a svědkem L. V neposlední řadě žalovaný podle žalobce vylčel námitku týkající se jednání Boreston a DIMO Corp, které jim lze plně přičítat i bez ohledu na řádnost zastoupení dle plné moci.
21. Zdejší soud po seznámení se s napadeným rozhodnutím a celým spisovým materiálem, důvodnost tohoto tvrzení neshledal. Jak již uvedl výše, součástí správního spisu je celá řada procesních podání žalobce, často velmi obsáhlých, s nimiž se nejprve správce daně a následně žalovaný dostatečně vypořádali. Pokud by se opomenuli vyjádřit k jednotlivému dílčímu tvrzení, nezpůsobovalo by takové pochybení nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, jelikož se samotnou podstatou odvolací argumentace žalobce žalovaný velmi poctivě vypořádal. K tomu však soud nesdílí ani pohled, že by se žalovaný žalobcem uvedenými aspekty nezabýval, nebo je nedostatečně vypořádal. Soud má naopak za to, že se žalovaný dostatečně a velmi pečlivě zabýval jednotlivými aspekty příkladně uvedenými v bodě 20 tohoto rozsudku. Žalovaný jednotlivé odvolací námitky obsáhle a detailně vypořádal v bodech 88 až 179 napadeného rozhodnutí.
22. Obecně lze konstatovat, že napadené rozhodnutí je postaveno na řádně uvedených ustanoveních zákona a v napadeném rozhodnutí se žalovaný vypořádal s posouzením zákonnosti platebních výměrů. Lze tak seznat, na základě jakých ustanovení žalovaný dospěl ke svým závěrům. Napadené rozhodnutí není ani vnitřně rozporné a lze z něj zjistit, jak žalovaný v dané věci rozhodl. O přezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí svědčí i ta skutečnost, že žalobce s napadeným rozhodnutím bez jakýchkoliv problémů v žalobě argumentačně polemizuje, uvádí své právní názory odlišné od názorů žalovaného a celkově mu nečiní problém napadené rozhodnutí podrobit svému „přezkumu“ jako účastníku řízení. Zdejší soud tedy námitku nepřezkoumatelnosti shledává nedůvodnou.

23. Následně se soud vypořádal s procesními námitkami uplatněnými žalobcem.
24. Pokud jde o otázku doručování novému právnímu zástupci, u něhož se žalobce domnívá, že žalovaný měl doručovat již od 6. 6. 2019 nově zvolenému právnímu zástupci, krajský soud poukazuje na skutečnost, že napadené rozhodnutí bylo vydáno 28. 5. 2019 a téhož dne bylo rovněž doručováno. Pokud žalovaný doručoval v té době aktuálnímu právnímu zástupci žalobce (daňová poradkyně Ing. Pavla Kvapilová), byl tento postup správný. Byť ke změně právního zastoupení došlo dne 6. 6. 2019, což nastalo dříve než doručení původnímu zástupci dne 8. 6. 2019, s ohledem na počátek doručování dne 28. 5. 2019 nelze tento postup žalovanému vytknout. Ostatně zvolení si nového zástupce na základě plné moci je vůči žalovanému účinné až k okamžiku uplatnění plné moci u žalovaného (srov. § 27 odst. 2 daňového řádu) a od tohoto momentu je žalovaný povinen jednat s novým právním zástupcem. To mu však neukládá povinnost opětovně doručovat ty dokumenty, jejichž doručení se odehrálo před takovou změnou právního zastoupení. V uvedeném postupu proto soud neshledal nezákonnost napadeného rozhodnutí, jak tvrdí žalobce, a ani důvod pro uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření daně. Lze poukázat i na žalovaným odkazované rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2018, č. j. 5 Afs 252/2017-31, a ze dne 13. 11. 2014, č. j. 9 Afs 77/2013-67.
25. Uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření daně žalobce dovozoval rovněž ze současného vedení vyměřovacího i doměřovacího řízení, jakož i postupu k odstranění pochybností a daňové kontroly. Ani těmto tvrzením však krajský soud nepřisvědčil. Ze spisového materiálu je zřejmé, že žalobci byla vyměřena daň, tj. bylo vedeno vyměřovací řízení (použití slova „doměřovací“ v protokolu o zahájení daňové kontroly bylo chybou správce daně, na což poukázal sám žalovaný; nicméně z dalších podkladů ve správním spise je zřejmé, že bylo vedeno pouze řízení vyměřovací a užití slova „doměřovací“ bylo skutečně toliko administrativní chybou). Stejně tak postup k odstranění pochybností vedl k následnému zahájení daňové kontroly. I kdyby žalobci nebyl předtím sdělen výsledek postupu k odstranění pochybností, nejedná se o vadu neodstranitelnou. Zjištěné skutečnosti totiž byly následně podkladem pro daňovou kontrolu a žalobce tak s nimi byl seznámen (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22.12.2015, č.j. 4 Afs 238/2015-29). Soud nesouhlasí s tím, že by postup k odstranění pochybností byl ukončen chybně, resp. daňová kontrola chybně zahájena, v důsledku toho, že po sobě bezprostředně následovaly. Není ani pravdou, že by prekluzivní lhůta pro stanovení daňové povinnosti uplynula vždy po třech letech ode dne okamžiku podání daňového přiznání za jednotlivá zdaňovací období. V tomto směru žalobce pomíjí procesní úkony správce daně (právě realizovaný postup k odstranění pochybností, zahájení daňové kontroly, vydání platebních výměrů), které vedly k prodloužení této prekluzivní lhůty. Nelze souhlasit se žalobcem, že platební výměry byly vydány účelově (nic takového ze spisu neplyne). Lze mimo jiné připomenout, že zahájení daňové kontroly má vliv na běh lhůty pro stanovení daně, neboť od zahájení daňové kontroly běží lhůta pro stanovení daně znovu ve smyslu § 148 odst. 3 daňového řádu. Obdobně též vydání platebních výměrů v době 12 měsíců před uplynutím původní lhůty ke stanovení daně, v důsledku čehož došlo podle § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu k prodloužení lhůty pro stanovení daně.
26. V případě ukončení projednání zprávy o daňové kontrole dne 21. 8. 2017 nebyly žalobcem uplatněné důvody (mimo jiné nesprávné zařazení listin ve vyhledávací části a nevyřízení stížnosti do ukončení daňové kontroly) pro odepření podpisu zprávy o daňové kontrole

důvodné. Soud se ztotožnil s podrobným hodnocením žalovaného v bodech 92 až 98 na s. 37 až 39 napadeného rozhodnutí (v rámci desátého odvolacího důvodu), na které soud blíže odkazuje. Zpráva o daňové kontrole tak byla řádně projednána, proto bylo možné následně vydat platební výměry. Opačné tvrzení žalobce je nesprávné. Na základě spisového materiálu soud nepokládá postup správce daně za účelový, jak se domnívá žalobce, naopak je přesvědčen o účelovosti některých kroků žalobce ve snaze zabránit projednání zprávy o daňové kontrole.

27. K předchozím námitkám lze poukázat též na body 166 až 170 na s. 75 až 80 napadeného rozhodnutí (osmnáctý odvolací důvod), v nichž se žalovaný výše uvedenými aspekty podrobně zabýval; s jeho hodnocením se zdejší soud ztotožnil.
28. Rovněž v případě námítky týkající se zastavení celého nalézacího řízení se krajský soud ztotožnil s hodnocením žalovaného. Ze správního spisu plyne, že žalobce v podání doručeném žalovanému dne 3. 4. 2019 požádal o prodloužení lhůty k vyjádření se ke zjištěným skutečnostem a odlišnému právnímu názoru odvolacího orgánu stanovené v „Seznámení“ do dne 30. 4. 2019. Rozhodnutím ze dne 30. 4. 2019, č. j. 17493/19/5300-22441-711776, žalovaný zastavil řízení týkající se toliko tohoto podání ze dne 3. 4. 2019, nikoliv celé odvolací řízení, jak se mylně domnívá žalobce (předmět zastavení vyplývá jednak ze znění výroku tohoto rozhodnutí, jednak z jeho odůvodnění). O tomto následně rozhodoval i nadřízený orgán žalovaného (Generální finanční ředitelství) v rozhodnutí ze dne 19. 7. 2019, č. j. 62505/19/7700-10124-202542. I k této námitce lze v podrobnostech odkázat na napadené rozhodnutí, a to na jeho body 171 až 173 na s. 80 a 81 (devatenáctý odvolací důvod).
29. Žalovaný sám přiznal pochybení správce daně v případě seznámení žalobce se spisovým materiálem, poukázal však na to, že v rámci odvolacího řízení bylo toto pochybení napraveno. Obdobným odvolacím důvodem se ostatně zabýval v bodech 102 až 118 na s. 41 až 49 napadeného rozhodnutí (dvanáctý odvolací důvod), na které krajský soud v podrobnostech odkazuje. Lze konstatovat, že se správce daně dopustil pochybení, které však žalovaný jako nadřízený orgán napravil. Nutné je rovněž připomenout, že řízení před prvostupňovým i druhostupňovým správním orgánem tvoří jeden celek, přičemž druhostupňový správní orgán může napravovat pochybení toho prvostupňového, jak ostatně nastalo i v projednávané věci. Proto soud neshledal ani tuto skutečnost důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí. Žalobce měl možnost seznámit se s celým spisovým materiálem a všemi důkazy, které následně žalovaného vedly k vydání napadeného rozhodnutí. Ze spisového materiálu je ostatně zřejmé, že žalobce této možnosti velmi rozsáhle využil.
30. Žalobce namítal rovněž absenci reakce na jeho stížnost uplatněnou ve vyjádření ze dne 30. 4. 2019. Žalovaný k tomu uvedl, že na s. 55 vyjádření žalobce skutečně přehlédl jeden odstavec obsahující stížnost směřující proti neprovedení některých důkazních prostředků, nicméně tyto námitky řádně vypořádal v bodech 54, 58, 64 až 75, 141 a 143 až 152 napadeného rozhodnutí v rámci vypořádání jednotlivých odvolacích námitek. Mezi stranami tak není sporu o to, že k určitému pochybení došlo. Toto pochybení však nemá dle zdejšího soudu vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, a to právě s ohledem na to, že podstata stížnosti žalobce byla žalovaným vypořádána, byť v rámci napadeného rozhodnutí a nikoliv v rámci samostatného vyřízení stížnosti. Přezkumu stížnostních bodů se žalobci dostalo, proto soud neshledal ani tuto námitkou důvodnou.

31. Podstatou projednávané věci je tak především otázka oprávněnosti žalobcem uplatněného nároku na odpočet daně z přidané hodnoty z plnění (pořízení hutního materiálu) od společností Boreston a DIMO Corp ve zdaňovacích obdobích srpen 2014 až březen 2015.
32. Ze správního spisu lze uvést následující rozhodné skutečnosti pro tuto otázku. Žalobce si za zdaňovací období srpen 2014 až březen 2015 uplatnil nárok na odpočet daně mimo jiné z pořízení betonářské oceli, profilů UNP a INP a ocelových plechů (dále jen „hutní materiál“) od společností Boreston s.r.o. a DIMO Corp s.r.o., a to v úhrnné výši základu daně 7 349 687 Kč a daně 1 543 434 Kč. Správce daně na základě provedené daňové kontroly dospěl k závěru, že žalobce byl součástí obchodního řetězce stíženého podvodem na dani z přidané hodnoty, v důsledku čehož žalobci nárok na odpočet daně z přidané hodnoty nepřiznal a posoudil jej jako neoprávněný, neboť žalobce věděl nebo minimálně vědět měl a mohl, že se účastnil plnění, která byla zasažena podvodem na dani z přidané hodnoty. Výsledkem daňové kontroly byla zpráva o daňové kontrole a na ni navazující vydané platební výměry, proti nimž žalobce podal odvolání. Žalovaný v rámci odvolacího řízení změnil právní kvalifikaci zjištěných skutečností, když nepřisvědčil konstatování o existenci podvodu na dani z přidané hodnoty, nýbrž dospěl k závěru, že se žalobci nepodařilo prokázat již hmotněprávní podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. Byť žalobce předložením daňových dokladů přijatých od společností Boreston s.r.o. a DIMO Corp s.r.o. za dodávky hutního materiálu unesl své primární důkazní břemeno, následně vznikly žalovanému takové pochybnosti ohledně toho, že hutní materiál pořídil od dodavatelů deklarovaných na sporných daňových dokladech (od společností Boreston s.r.o. a DIMO Corp s.r.o., v důsledku čehož označil závěry správce daně o účasti žalobce na podvodu na dani z přidané hodnoty za předčasné, o čemž byl žalobce vyrozuměn v Seznámení se zjištěnými skutečnostmi ze dne 19. 3. 2019, č. j. 11629/19/5300-22441-711776, a současně mu bylo umožněno se k této změně právního posouzení žalovaným vyjádřit. Tímto došlo k přenosu důkazního břemene zpět na žalobce. Následně žalobce nevyvrátil pochybnosti žalovaného. Ten proto dospěl k závěru, že žalobce neprokázal splnění hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty.
33. Obecně je daňové řízení postaveno na zásadě, že daňový subjekt má jednak povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení) a jednak povinnost toto své tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Svá tvrzení daňový subjekt prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012-65, ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-19, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009-83, nebo ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010-124).
34. Dle § 92 odst. 2 daňového řádu správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Povinností daňového subjektu je dle § 92 odst. 3 daňového řádu prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Podle § 92 odst. 4 daňového řádu 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 naopak dle § 92 odst. 5 daňového řádu prokazuje oznámení vlastních písemností; skutečnosti rozhodné pro užití právní domněnky nebo právní fikce; skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost,

správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem; skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti; skutečnosti rozhodné pro uplatnění následku za porušení povinnosti při správě daní.

35. Ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu k rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně lze shrnout tak, že daňový subjekt je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně nemá povinnost prokázat, že doklady předložené daňovým subjektem jsou v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí tyto doklady nevěrohodnými, neúplnými, neprůkaznými nebo nesprávnými. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené doklady 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 předkládaných dokladů 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. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS, 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). Správce daně samozřejmě není oprávněn daňový subjekt vyzvat k prokázání čehokoli, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám (náleží Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95). Odkázat lze také na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2017, č. j. 6 Afs 34/2017-71, či ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013-66.
36. Daňový subjekt má v první řadě povinnost tvrdit skutečnosti rozhodné pro jeho daňovou povinnost. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného.
37. Dle § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty je plátce daně oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování plnění uvedených pod písm. a) až e) tohoto ustanovení. Dle písm. a) tohoto ustanovení se jedná o účel uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku.
38. Pro uplatnění nároku na odpočet daně musí být splněny podmínky uvedené v § 73 zákona o dani z přidané hodnoty. Dle § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty je plátce povinen předložit daňový doklad se zákonem stanovenými náležitostmi, aby mu mohl být přiznán nárok na odpočet daně.
39. Znamená to tedy, že daňový subjekt je povinen tvrdit, chce-li uplatnit nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, že od jiné osoby, která v době transakce byla plátcem daně z přidané hodnoty, přijal plnění zákonem charakterizované jako zdanitelné plnění a použil je pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Daňový subjekt proto musí v daňovém řízení

prokázat nejen to, že fakticky došlo k uskutečnění zdanitelného plnění a že je použil k uskutečnění své ekonomické činnosti, ale i to, kdo mu ono plnění poskytl. Tento „poskytovatel“ totiž musí být plátcem daně z přidané hodnoty, aby vznikl daňovému subjektu nárok na odpočet daně (srov. například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, a ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008-100). Pokud není zřejmé, kdo plnění poskytl, nejsou splněny hmotněprávní podmínky pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty.

40. Stejný přístup k naplnění této podmínky zastává též Soudní dvůr Evropské unie. Ten v řadě svých rozhodnutí vymezuje podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, které dělí na podmínky formální a podmínky (věcné) hmotněprávní. Princip, na kterém je daň z přidané hodnoty vystavěna, v podobě zásady daňové neutrality pak vyžaduje, aby byl odpočet daně z přidané hodnoty přiznán, jsou-li splněny hmotněprávní podmínky, i když nejsou splněny určité podmínky formální (blíže rozsudky Soudního dvora Evropské unie ve věci Ecotrade, C-95/07 a C-96/07, bod 63; Uszodaépítő, C-392/09, bod 39; Nidera Handelscompagnie, C-385/09, body 42 a 43, jakož i Idexx Laboratories Italia, C-590/13, bod 38; EMS-Bulgaria Transport, bod 62; či Salomie a Oltean, C-183/14, body 58 a 59).
41. V bodě 28 rozsudku ze dne 15. 9. 2016, ve věci Senatex GmbH v. Finanzamt Hannover-Nord, C-518/14, Soudní dvůr Evropské unie vymezil hmotněprávní podmínky jako podmínky uvedené v čl. 168 směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice“), která nahradila tzv. šestou směrnici (Šestá směrnice Rady č. 77/388/EHS o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně).
42. Článek 168 písm. a) směrnice stanoví: *„Jsou-li zboží a služby použity pro účely zdaněných plnění osoby povinné dani, má tato osoba nárok ve členském státě, v němž tato plnění uskutečňuje, odpočíst od daně, kterou je povinna odvést, tyto částky: a) DPH, která je splatná nebo byla odvedena v tomto členském státě za zboží, jež jí bylo nebo bude dodáno, nebo za službu, jež jí byla nebo bude poskytnuta jinou osobou povinnou k dani“.*
43. Výklad tohoto ustanovení poskytl Soudní dvůr Evropské unie již vícekrát, vždy se stejným výsledkem. Soudní dvůr v rozsudku ve věci Senatex zdůraznil, že *„[p]roto, aby dotčená osoba mohla tohoto nároku využít, je třeba, aby jednak byla osobou povinnou k dani ve smyslu uvedené směrnice a jednak zboží nebo služby uplatňované pro odůvodnění tohoto nároku na odpočet byly na výstupu osobou povinnou k dani použity pro účely jejich zdaněných plnění a na vstupu bylo toto zboží dodáno nebo tyto služby poskytnuty jinou osobou povinnou k dani (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 22. října 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, bod 28 a citovaná judikatura)“.* Obdobně se Soudní dvůr EU vyslovil i v rozsudcích ve věci Centralan Property, C-63/04, bod 52; Tóth, C-324/11, bod 26; Bonik, C-285/11, bod 29; Barlis 06, bod 40; či usnesení ve věci Jagiełło, C-33/13, bod 27).
44. Z ustálené judikatury Soudního dvora Evropské unie tedy vyplývá, že mezi hmotněprávní podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty náleží i to, že zboží musí být dodáno či služba poskytnuta osobou povinnou k dani.
45. Případná neúčast na daňovém podvodu je sekundární podmínkou nároku na odpočet daně. Pokud je plnění zasaženo daňovým podvodem a osoba povinná k dani je účastníkem tohoto podvodu (věděla či vědět mohla, že plnění je zasaženo daňovým podvodem),

nenáleží jí nárok na odpočet daně (srov. rozsudky Soudního dvora EU ze dne 6. 7. 2006, ve věci Axel Kittel, C-439/04, či ze dne 12. 1. 2006, ve spojených věcech Optigen a ostatní, C-354/03). K posouzení existence daňového podvodu zpravidla dochází až tehdy, jsou-li splněny hmotněprávní podmínky pro nárok na odpočet daně (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 9 Afs 57/2013 - 37, bod 52 an.; ze dne 21. 5. 2015, č. j. 9 Afs 181/2014 - 34, bod 38; ze dne 23. 11. 2015, č. j. 6 Afs 180/2015 - 17, bod 22; ze dne 24. 5. 2017, č. j. 5 Afs 144/2016 - 32 či ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6 Afs 252/2016 - 35, bod 13).

46. Jestliže ovšem shledá správce daně, že nejsou naplněny již primární hmotněprávní podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, je tato skutečnost postačující k odeprání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, a je tudíž bezpředmětné se zabývat otázkou případné účasti daňového subjektu na daňovém podvodu (respektive tím, zda o své účasti na daňovém podvodu daňový subjekt věděl).
47. Právě o tento případ se jedná v projednávané věci. Žalovaný v průběhu odvolacího řízení změnil právní posouzení věci, neboť namísto podvodu na dani z přidané hodnoty konstatoval neprokázání hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty.
48. Zdejší soud se tak zabýval jednotlivými námitkami týkajícími se prokázání splnění hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. Žalobce tyto námitky uvedl v několika částech své žalobní argumentace. Soud se však s nimi vypořádá souhrnně.
49. Obecně lze ve vztahu ke všem těmto tvrzením poukázat na způsob, jakým žalobce uchopil svou žalobní argumentaci. Celou řadu skutečností totiž žalobce vytrhává z kontextu tvrzení správce daně či žalovaného a v žalobě uvádí toliko ty pasáže, které mu v jeho argumentaci vyhovují. Podstatné je však každou skutečnost hodnotit ve všech souvislostech a v kontextu předchozích i následujících pasáží rozhodnutí, nikoliv si vybrat toliko větu či pasáž, která žalobcově argumentaci vyhovuje, zatímco zbylý text pominout. Současně žalobce celou řadu tvrzení opakuje na několika místech žalobního návrhu, čímž činí své podání nepřehledné, zmatečné a celkově svou argumentaci rozmělnuje.
50. Žalobce během daňového řízení uvedl, že ohledně dodávek hutního materiálu komunikoval se společností STELKO s.r.o., která přesunula dohodnuté dodávky na společnost Boreston s.r.o. a DIMO Corp s.r.o. Na ústním jednání konaném dne 16. 4. 2015 dále uvedl, že nikdy nevedl jednání v sídlech těchto obchodních společností, nezná jejich jednatele a nikdy se s nimi nesetkal. Žalovaný poukázal na rozpory stran zastupování uvedených společností (viz bod 31 na s. 9 napadeného rozhodnutí). Žalovaný rovněž poukázal na to, že C. Z. S. žalobce ve svých podáních poprvé uvedl až poté, co zemřel; jeho smrti si přitom byl žalobce vědom. Rozpory obsahují rovněž tvrzení stran objednávek hutního materiálu. Žalobce v průběhu řízení nedoložil žádné písemné smlouvy uzavřené s dodavateli, ačkoliv uskutečněné transakce byly objemově v milionech Kč a jednalo se současně o nové dodavatele. Samotný hutní materiál byl přepravován vždy z Polska rovnou ke konečným odběratelům žalobce, společnosti Boreston s.r.o. a DIMO Corp s.r.o. tak nikdy fyzicky hutním materiálem nedisponovaly. Podpisy na předložených plných mocech či daňových dokladech týkajících se obou společností nekorespondují s podpisy na dokumentech zveřejněných u těchto společností ve sbírce listin. Žalobce

platby za objednávky hutního materiálu uhradil společnosti STELKO s.r.o. namísto společností Boreston s.r.o. a DIMO Corp s.r.o. Ohledně společnosti Boreston s.r.o. daňové orgány zjistily, že si neplnila své daňové povinnosti (nepřiznala a neuhradila daňovou povinnost, která by jí měla vzniknout z titulu deklarovaného dodání hutního materiálu žalobci), byla nekontaktní a nepodařilo se u ní ověřit spolupráci se žalobcem. Obdobná zjištění učinil správce daně i v případě společnosti DIMO Corp s.r.o. Z provedených svědeckých výpovědí vyplynulo, že M. Z. vyvrátil spojitost své osoby se společnostmi Boreston s.r.o. a DIMO Corp s.r.o. M. L., který byl jednatelem společnosti DIMO Corp s.r.o. do 13. 1. 2015, rovněž vyvrátil deklarovanou spolupráci mezi jeho společností a žalobcem. Nadto popřel, že by předmětem ekonomické činnosti této společnosti bylo obchodování s hutním materiálem, neboť se společnost zaměřovala na dovoz zboží (oblečení, obuvi, kabelek, tašek a doplňků) z Číny. Stejně tak L. M. jako jednatel společnosti Boreston s.r.o. spolupráci se žalobcem vyvrátil a uvedl, že v prvním čtvrtletí a na počátku druhého čtvrtletí roku 2014 byl předmětem obchodní činnosti této společnosti dovoz oblečení a obuvi z Číny, nikoliv obchodování s hutním materiálem. Oba jednatele deklarovaných dodavatelů také popřeli pravost svých podpisů na žalobcem předložených daňových dokladech i vystavení těchto dokladů, jakož i udělení zmocnění M. Z. V případě výpovědi N. S. žalovaný poukázal na rozpory s ostatními zjištěnými skutečnostmi (ohledně působení M. Z. ve společnosti STELKO s.r.o. či jeho oprávnění k internetovému bankovníctví) a zdůraznil obecnost její výpovědi jako takové. Na rozpory ve výpovědích poukázal žalovaný také v případě P. K. Výpovědi D. Z. byly potvrzeny již zjištěné skutečnosti. V podrobnostech je třeba odkázat na body 29 až 87 na s. 8 až 35 napadeného rozhodnutí.

51. Na základě uvedených skutečností zjištěných v průběhu daňového řízení se soud ztotožnil s hodnocením žalovaného, který dospěl k závěru o neprokázání hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. Žalobce si ve své argumentaci v průběhu řízení několikrát odporoval, jednatele údajných dodavatelů hutního materiálu popřeli obchodní spolupráci se žalobcem. Jejich výpovědi nebyly v rozporu s dalšími zjištěnými skutečnostmi a ostatními svědeckými výpověďmi. Deklarovaní dodavatelé nepodali příslušná daňová přiznání a nepřiznali daň z transakcí realizovaných se žalobcem. Žalobce se svými dodavateli neuzavíral žádné smlouvy. Finanční závazky hradil na jiný bankovní účet, než který byl uveden na fakturách, a který patřil zcela jiné obchodní společnosti. Žalobce také od osob, se kterými jednal, nevyžadoval žádné zmocnění k jednání za společnosti. V podrobnostech lze poukázat na všechny ostatní zjištěné skutečnosti uvedené v bodech 29 až 87 na s. 8 až 35 napadeného rozhodnutí.
52. Tvrdí-li žalobce, že v řízení již jednou prokázal dodání předmětného plnění od deklarovaných dodavatelů Boreston s.r.o. a DIMO Corp s.r.o., žalovaný ve svém vyjádření k žalobě poukázal na to, že se jednalo o předčasné závěr správce daně, který dospěl ke konstatování o podvodu na dani z přidané hodnoty. Žalovaný žalobci umožnil seznámit se se změnou tohoto jeho právního posouzení předmětné věci v Seznámení se zjištěnými skutečnostmi ze dne 19. 3. 2019, č. j. 11629/19/5300-22441-711776. Ve změně právní kvalifikace souzené věci soud neshledal pochybení žalovaného, který postupoval v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu.

53. Pokud žalobce v části své argumentace používá judikaturu týkající se daňového podvodu a uvádí argumenty týkající se neuznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty právě v důsledku existence daňového podvodu (tj. tvrzení o tom, že měla být identifikována „ztracená“ či chybějící daň, tato však identifikována nebyla, tudíž nedošlo ani ke spáchání daňového podvodu a daň z přidané hodnoty byla zřejmě přiznána a odvedena všemi zúčastněnými plátcí), jedná se o tvrzení, která se míjí s podstatou nyní souzené věci, jež se týká prokázání splnění hmotněprávních podmínek. Žalobce v této argumentaci nereflektoval změnu právního hodnocení provedenou žalovaným, který namísto závěrů o podvodu na dani z přidané hodnoty, k němuž dospěl správce daně, konstatoval neprokázání hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně z přidané hodnoty (neprokázání pořízení hutního materiálu od dodavatelů deklarovaných na sporných daňových dokladech, tj. od společností Boreston s.r.o. a DIMO Corp s.r.o.).
54. Rovněž námitky týkající se dobré víry žalobce ve své dodavatele Boreston s.r.o. a DIMO Corp s.r.o. se vztahují zejména k původnímu závěru správce daně o daňovém podvodu na dani z přidané hodnoty. Dobrá víra je totiž jedním z kritérií, kterým se musí daňové orgány zabývat, chtějí-li dospět k závěru o existenci daňového podvodu. Samotné přesvědčení žalobce o tom, že jednal v dobré víře, nemůže ničeho zvrátit na tom, že neunesl své důkazní břemeno ve vztahu k tvrzeným obchodním případům.
55. Dodání hutního materiálu společností Boreston s.r.o. a DIMO Corp s.r.o. nemohlo být prověřováno, jelikož tyto společnosti neumožnily svému správci daně zahájení daňové kontroly. Podstatou souzené věci je však to, zda tyto společnosti dodaly hutní materiál žalobci, nikoliv to, zda byl hutní materiál dodán těmito společnostmi. Přesto z chování obou společností, které neumožnily daňovou kontrolu a neplnily si své daňové povinnosti (ostatně příjmy za předmětný hutní materiál nedeklarovaly), vyvstávají důvodné pochybovat rovněž o tom, že jim byl hutní materiál vůbec dodán.
56. Značná část žalobní argumentace pak spočívá na námitkách týkajících se neprovedení navržených důkazních prostředků (celkem 11 svědeckých výpovědí a 4 návrhů na získání písemných důkazů) s cílem předejít prekluzi daňové povinnosti. Podle žalobce je tak skutkový stav zjištěn nedostatečně a žalobci bylo znemožněno unést důkazní břemeno. Žalobce zejména brojí proti závěru žalovaného o neexistenci povinnosti odvolacího orgánu provést všechny důkazy, pokud je pokládá za nadbytečné.
57. Zdejší soud připomíná, že žalovaný posuzuje všechny důkazy v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů, kterou v projednávané věci zcela naplnil jak správce daně, tak žalovaný. Žalobce jako účastník odvolacího řízení byl oprávněn k prokázání svých tvrzení navrhnout důkazy. Tomuto právu účastníka řízení pak odpovídala povinnost žalovaného se jimi zabývat, resp. odůvodnit, proč k provedení navržených důkazů nepřistoupil. Není přitom povinností žalovaného provést všechny navrhované důkazy, je však povinen se v rámci odůvodnění vypořádat se všemi navrhovanými důkazy a odůvodnit rozsah provádění dokazování. Při této činnosti je žalovaný veden právě zásadou volného hodnocení důkazů, která mu ukládá povinnost posoudit každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy navzájem ve vzájemných souvislostech tak, aby byl dostatečně zjištěn skutkový stav věci. Krajský soud dospěl k závěru, že v daném případě tak žalovaný postupoval. Vypořádal se s návrhy na provedení dokazování, a to v bodech 99 až 101 na s. 40 a 41 napadeného rozhodnutí (jedenáctý odvolací důvod) a bodech 140 až 156 na s. 63 až 71 napadeného rozhodnutí (čtrnáctý odvolací důvod), v rámci nichž důkladně odůvodnil,

proč k jednotlivým návrhům žalobce na provedení důkazů nepřistoupil. Krajský soud se s tímto hodnocením ztotožnil. V postupu žalovaného neshledal snahu nevyhovět návrhu žalobce jen proto, aby předešel prekluzi daňové povinnosti. S ohledem na celý spisový materiál nemá soud ani za to, že by v důsledku neprovedení žalobcem tvrzených důkazních návrhů byl skutkový stav zjištěn nedostatečně a žalobci bylo znemožněno unést důkazní břemeno. Žalobce v průběhu daňového řízení činil celou řadu procesních návrhů a řada jím navržených důkazních prostředků byla provedena. Soud proto nesouhlasí s tvrzením žalobce o snaze žalovaného popřít skutkový stav.

58. V této souvislosti lze připomenout závěry správních soudů k povinnosti daňových orgánů provést všechny navrhované svědecké výpovědi. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 24. 1. 2011, č. j. 7 Afs 45/2009-104, uvedl, že „[n]elze vytýkat správním orgánům ani to, pokud neprovedly navrhovanou svědeckou výpověď. Přestože daňové řízení (včetně dokazování) vede správce daně, neznamena tato kompetence absolutní povinnost provádět veškeré důkazy, které stěžovatelka navrhne jako daňový subjekt (je tomu tak v případech, kdy by jejich provádění bylo nadbytečné, nepřiměřeně by zatěžovalo rozhodující orgán, či by jejich provedení bylo obtížné, ne-li nemožné). V těchto případech je však rozhodující správní orgán povinen uvést důvody, které jej vedly k tomu, že k provedení toho kterého důkazního prostředku nepřistoupil.“ Shodný závěr plyne rovněž z rozsudku ze dne 11. 8. 2011, č. j. 2 Afs 15/2011-80, v němž Nejvyšší správní soud konstatoval: „Správce daně je sice povinen dbát o úplné zjištění všech rozhodných skutečností, ovšem navržené důkazní prostředky provede, jen pokud jsou potřebné ke zjištění stavu věci. (§ 31 odst. 2 daňového řádu). Správce daně je tedy oprávněn posoudit přínos navrženého důkazního prostředku včetně návrhu na výslech svědka. To neznamena, že předem nepřípustně hodnotí možný obsah výpovědi. Na potřebnost výslechu svědka může soudit právě z návrhu daňového subjektu, čeho byla navržená osoba svědkem, na jakém jednání se podílela, a k čemu má být konkrétně slyšena“.
59. Nesouhlasí-li žalobce s hodnocením některého z provedených důkazů, neznamena to, že je napadené rozhodnutí nezákonné. Je zcela pochopitelné, že žalobce nebude souhlasit s hodnocením žalovaného, které bylo učiněno v neprospěch žalobce. Rovněž nelze přehlédnout, že jednotlivé svědecké výpovědi je třeba hodnotit jak samostatně, tak ve vzájemných souvislostech (zejména pak ve vztahu k ostatním provedeným důkazům, mj. právě svědeckým výpovědím). To také žalovaný správně učinil. Ojedinelá tvrzení a skutečnosti, na které v případě některých svědeckých výpovědí žalobce poukazuje, pak žalovaným správně zjištěny a vyhodnoceny skutkový obraz nemůžou nijak zvrátit.
60. Pokud žalobce požadoval opakovanou svědeckou výpověď P. K., tak ten byl k věci již vyslechnut. Soud se ztotožnil se závěrem žalovaného, že opakovanou svědeckou výpovědí by nebylo zjištěno nic nového. Pokud při nahlížení do spisového materiálu žalovaný neumožnil opakovanou výpověď této osoby, resp. slovy žalobce „upřesnění jeho vyjádření“, neshledal tento postup soud nezákonným.
61. V případě svědka M. L. soud nepřisvědčil tvrzení žalobce o nemožnosti tomuto svědku pokládat otázky. Jak vyplynulo ze spisu, žalobce v průběhu provádění svědecké výpovědi tomuto svědku položil celkem 39 otázek (viz bod 58 na s. 21 napadeného rozhodnutí či protokol o výpovědi tohoto svědka), nicméně položené otázky nesouvisely s předmětem řízení, na což byl žalobce upozorněn.

62. Svědeckou výpověď L. M. žalovaný nijak nezkrátil (natož pak hrubě) ani účelově neopomněl žádná tvrzení tohoto svědka, jak se domnívá žalobce. Jeho výpověď žalovaný vzal v potaz a v rámci posouzení všech zjištěných skutečností ji zohlednil (zejména body 133 a násl. napadeného rozhodnutí). Znovu lze připomenout, že jeho svědecká výpověď nepotvrdila jakoukoli spolupráci společnosti Boreston s.r.o. a žalobce. Tento svědek nic nevěděl o takové spolupráci. Jednalo se o obchodníka s oblečením a obuví.
63. Ohledně svědecké výpovědi M. Z. soud nesdílí přesvědčení žalobce o účelovém opomíjení některých skutečností uvedených tímto svědkem. I v tomto případě daňové orgány zohlednily veškeré svědkem uvedené skutečnosti a postupovaly v souladu se zásadami dokazování a hodnocení důkazů. Z provedené svědecké výpovědi přitom jednoznačně vyplývá, že žalobce se společnostmi Boreston s.r.o. a DIMO Corp s.r.o. nespolečně pracoval. Žalovaný se výpovědí M. Z. detailně a správně zabýval zejména v bodech 126 a 127 napadeného rozhodnutí a soud se s jeho hodnocením ztotožňuje a na napadené rozhodnutí v podrobnostech odkazuje.
64. Za pravdu lze dát žalovanému rovněž v tom, že svědek C. Z. S. nemohl být vyslechnut, neboť o jeho roli v předmětných obchodních případech žalobce správce daně informoval až po jeho úmrtí.
65. Rovněž v případě výpovědi D. Z. nedospěl soud k závěru, že daňové orgány opomenuly vyhodnotit nějaká její relevantní tvrzení. Její výpověď se žalovaný dostatečně zabýval v bodech 128 a násl. napadeného rozhodnutí, na které soud odkazuje.
66. Soud neshledal žádné pochybení ani v případě výpovědi N. S., kterou žalovaný hodnotil zejména v bodě 130 a 131 napadeného rozhodnutí.
67. Žalovaný řádně a správně odůvodnil neprovedení výslechů svědků N. a H. (zejména body 65, 117 a 146 napadeného rozhodnutí), svědka M. a svědkyně K. (body 148 a 149 napadeného rozhodnutí), svědků P. a B. (bod 151 napadeného rozhodnutí), svědka J. (bod 152 napadeného rozhodnutí) i svědkyně Č. (bod 147 napadeného rozhodnutí). Nelze přitom se žalobcem souhlasit, že se žalovaný měl pokusit dohledat identifikační údaje svědkyně Č. Je to naopak žalobce, kdo výslech svědkyně navrhoval a kdo tak byl povinen svědkyni identifikovat tak, aby ji mohl žalovaný k výslechu předvolat. V daném případě navíc žalovaný správně shledal výslech svědkyně nadbytečným.
68. Z odpovědi polské finanční správy na žádost o mezinárodní výměnu informací vyplynulo zpochybnění obchodních transakcí se společností Boreston s.r.o. Obchody se společností DIMO Corp s.r.o. nebyly předmětem polského daňového řízení. Lze souhlasit se žalovaným také v tom, že výsledek daňového řízení se společností VIMEX nemá vliv na unesení důkazního břemene žalobce ve vztahu k dodání hutního materiálu žalobci od Boreston s.r.o. a DIMO Corp s.r.o.
69. Soud nesouhlasí se žalobcem ani v tom, že mu nelze upřít odpočet daně z přidané hodnoty, pokud není možné určit subjekt, který hutní materiál skutečně dodal, není-li zároveň prokázáno, že předmětné plnění bylo součástí podvodu na dani z přidané hodnoty. Bylo na žalobci, aby dostatečně prokázal, že hutní materiál od deklarovaných dodavatelů skutečně přijal, což se mu v průběhu daňového řízení nepovedlo. Jedná se o hmotněprávní podmínku pro přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, která musí být splněna pro to, aby odpočet daně z přidané hodnoty zůstal zachován. Na tomto nezměnil

ničeho ani rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208 (ve věci Kemwater ProChemie).

70. Soudní dvůr Evropské unie ve věci ze dne 9. 12. 2021, Kemwater ProChemie, C-154/20, uvedl, že „*uplatnění nároku na odpočet DPH zaplacené na vstupu musí být odepřeno, aniž je správce daně povinen prokazovat, že se osoba povinná k dani dopustila podvodu na DPH nebo že věděla či vědět měla, že plnění, jehož se dovolává na podporu nároku na odpočet daně, bylo součástí takového podvodu, jestliže skutečný dodavatel daného zboží či služeb nebyl identifikován a tato osoba povinná k dani nepodá důkaz o tom, že tento dodavatel měl postavení osoby povinné k dani, to však za podmínky, že s ohledem na skutkové okolnosti a informace, jež osoba povinná k dani poskytla, nejsou k dispozici údaje potřebné k ověření, že skutečný dodavatel toto postavení měl*“.
71. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu následně na závěry Soudního dvora Evropské unie navázal v rozsudku ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208. Připomněl, že „*[Soudní dvůr Evropské unie] 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*.“ Současně podotkl, že *nelze podmínky pro vznik nároku na odpočet daně z přidané hodnoty rozšířit tak, že by byly splněny, kdyby „daňový subjekt prokázal, že byl v dobré víře v to, že jedná s plátcem DPH*“. Takový postup by podle rozšířeného senátu zakotvil novou možnost vzniku nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, s níž Soudní dvůr Evropské unie nepočítal. Rozšířený senát také zdůraznil, že důkazní břemeno ohledně prokázání skutečnosti, že dodavatel je plátcem daně z přidané hodnoty, tíží daňový subjekt. S výjimkou situace, že by správce daně měl z informací dostupných z úřední činnosti povědomost o tom, kdo je skutečným dodavatelem a že je také plátcem daně z přidané hodnoty (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 6. 2022, č. j. 1 Afs 499/2020-48).
72. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 20. 6. 2022, č. j. 1 Afs 499/2020-48, „*nová judikatura nepředstavuje paušální a automatický důvod ke zrušení všech předchozích zamítavých soudních i správních rozhodnutí (viz například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 2. 2022, č. j. 4 Afs 115/2021 - 58), která předcházela rozsudkům ve věci Kemwater ProChemie, bez ohledu na okolnosti konkrétní věci. Vrátit věc až do daňového řízení je naopak namísto zpravidla tehdy, pokud tu existuje alespoň nějaká indicie ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného dodavatele, která mohla fakticky dodat sporné plnění*.“
73. V projednávané věci však žalobce žádnou indicii ukazující na osobu odlišnou od deklarovaného dodavatele, která mohla fakticky dodat sporná plnění, neuvedl (naopak setrval na tom, že zboží bylo dodáno dodavateli Boreston s.r.o. a DIMO Corp s.r.o.) a odkázal toliko na výši uskutečněného plnění, které však mohlo být uskutečněno více osobami, ev. i za situace, kdy tyto osoby nebyly osobami povinnými k dani z přidané hodnoty. Navíc jak správně uvádí žalovaný, předmětné plnění sice v součtu základů daně přesahují částku 1 milionu Kč, nicméně pokud by se skutečný dodavatel (dodavatelé) sporných plnění měl stát plátcem daně z přidané hodnoty právě na základě překročení obrátu podle § 94 ve spojení s § 6 zákona o dani z přidané hodnoty v důsledku plnění poskytnutých žalobci, nic by to nevypovídalo o jeho postavení v době uskutečnění těchto plnění. V takovém případě by se totiž tento dodavatel (dodavatelé) stal plátcem daně z přidané hodnoty teprve *pro futuro*.

74. Žádná indicie o skutečném dodavateli není nadto obsažena ani ve správním spisu (shodně též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 5. 2022, č. j. 10 Afs 254/2018-43).
75. Nebyl tedy zjištěn skutečný dodavatel hutního materiálu a z okolností posuzovaného případu současně nevyplývalo, že by tento materiál dodala žalobci jiná osoba povinná k dani. Ze zjištěných okolností případu totiž nevyplývá, který jiný dodavatel či dodatelé žalobci předmětná plnění ve skutečnosti poskytli, tudíž nebylo možné ani ověřit, zda se jednalo o plátce daně z přidané hodnoty. Jednalo se o několik plnění, která mohla být poskytnuta více osobami. Z tohoto důvodu nebylo možné žalobcem uplatněný nárok na odpočet daně z přidané hodnoty uznat (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 3. 2022, č. j. 4 Afs 317/2021-43).
76. Závěrem svého návrhu žalobce navrhuje stanovení daňové povinnosti podle pomůcek, jelikož bylo vyloučeno 100 % nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, tudíž byla vyloučena podstatná část účetnictví, v důsledku čehož by mělo být přistoupeno k použití pomůcek.
77. Podle § 98 odst. 1 věty první daňového řádu nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem.
78. V souzené věci však nebyla naplněna dikce uvedeného ustanovení, neboť v případě žalobce bylo možno stanovit daňovou povinnost na základě dokazování; žalobci nebyl toliko uznán jím uplatněný nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Žalobce v této věci směšuje dva různé instituty. Nelze přijmout jeho závěr, že v případě neprokázání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty je dán důvod pro uplatnění pomůcek. Nedošlo totiž k vyloučení podstatné části účetnictví; žalobce toliko neprokázal, že plnění skutečně obdržel od deklarovaných dodavatelů Boreston s.r.o. a DIMO Corp s.r.o. V průběhu dokazování byla provedena celá řada důkazů na základě nichž, lze stanovit daňovou povinnost žalobce. Použití pomůcek se uplatní tehdy, nelze-li na základě dokazování daň stanovit. To však v dané situaci nenastalo. Stanovení daně podle pomůcek je pouze náhradním způsobem stanovení daně v situaci, kdy není možno stanovit daň dokazováním dostatečně spolehlivě. Tyto závěry jsou ve shodě s konstantní judikaturou správních soudů, viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2012, č. j. 2 Afs 9/2012-24, či ze dne 29. 2. 2012, č. j. 7 Afs 85/2011-165. Ani tato námitka tak nebyla shledána důvodnou.

VI. Shrnutí a náklady řízení

79. S ohledem na vše shora uvedené dospěl soud k závěru, že napadené rozhodnutí žalovaného, kterým byly platební výměry potvrzeny a odvolání žalobce zamítnuto, bylo vydáno v souladu se zákonem a shora uvedené žalobní námitky uplatněné žalobcem nejsou důvodné. Soud tedy žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
80. Výrok o nákladech řízení má oporu v § 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 v řízení úspěšný nebyl, proto mu právo na náhradu nákladů řízení nepřisluší. Žalovanému, který měl v řízení plný úspěch, však žádné náklady spojené s tímto řízením

nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že žalovanému se nepřiznává náhrada nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí 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 15.2.2023

Petr Šebek v. r.
předseda senátu