



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Sandnerové a soudkyň JUDr. Petry Kamínkové a Mgr. Ivety Postulkové ve věci

žalobkyně: **Hortim – SK s.r.o.**, IČ SK: 35712881
sídlem Röntgenova 10, 851 01 Bratislava, Slovenská republika
zastoupena advokátkou JUDr. Mgr. Petrou Novákovou, Ph.D.
sídlem Chodská 1366/9, 120 00 Praha

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 10. 2018, č. j. 46983/18/5300-21444-711428

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 10. 2018, č. j. 46983/18/5300-21444-711428, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení 9 800 Kč do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku k rukám advokátky JUDr. Mgr. Petry Novákové, Ph.D.

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobkyně se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) domáhala zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství (dále jen „žalovaný“) ze dne 24. 10. 2018, č. j. 46983/18/5300-21444-711428 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil dvě rozhodnutí vydaná dne 12. 9. 2016 Finančním úřadem pro hlavní město Prahu (dále též „správce daně“), a to:
 - platební výměr č. j. 6823474/16/2001-53525-105063 na daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období měsíce ledna roku 2014, kterým byl vyměřen nadměrný odpočet v celkové výši 1 330 Kč;
 - platební výměr č. j. 6823887/16/2001-53525-105063 na DPH za zdaňovací období měsíce února roku 2014, kterým byl vyměřen nadměrný odpočet v celkové výši 373 029 Kč
(dále oba též „platební výměry“ či prvostupňová rozhodnutí“).
2. Správce daně odmítl uznat nárok žalobkyně na odpočet DPH v rozsahu plnění (dodávek banánů) přijatých od společnosti Omrin Business, s.r.o., DIČ: CZ24120804 (dále jen „společnost Omrin“ či v závislosti na kontextu i „dodavatel“), neboť dospěl k závěru, že nebylo dostatečně prokázáno, že žalobkyně tato zdanitelná plnění skutečně přijala právě od společnosti Omrin, a nebyly tak splněny podmínky pro nárok na odpočet DPH dle ust. § 72 a 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“).
3. Proti prvostupňovým rozhodnutím brojila žalobkyně odvoláními. Namítala především nesprávné právní posouzení věci. Uvedla, že na ni byla v rozporu s ustálenou judikaturou správních soudů i SDEU přenesena odpovědnost za nekontaktnost dodavatele v době provádění daňové kontroly. Dále namítala nedostatek časového prostoru pro předkládání důkazních prostředků. V přílohách k odvolání předložila nové důkazní prostředky, a to faktoringovou smlouvu a kopie nákladních listů a CMR listů, kterými mínila prokázat přijetí plnění od společnosti Omrin.
4. Dne 24. 10. 2018 vydal žalovaný napadené rozhodnutí. V něm se zcela ztotožnil se závěrem správce daně, že žalobkyně nesplnila jednu z podmínek nutných pro uplatnění nároku na odpočet DPH. Nepostačovalo totiž pouze prokázat existenci zdanitelného plnění, nýbrž také to, že bylo poskytnuto osobou, jež byla na daňovém dokladu označena jako dodavatel. Nově navržené důkazní prostředky posoudil žalovaný pod body 39 – 42 napadeného rozhodnutí. K faktoringové smlouvě a souvisejícím dokumentům uvedl, že nejsou způsobilé prokázat realizaci plnění od října 2013 do února 2014, neboť vznikly již v září 2013. K mezinárodním nákladním listům, na nichž je jako příjemce uvedena společnost Omrin, uvedl, že v nich zachycené údaje jsou neurčité, nepřesné a vzájemně rozporné. Poukázal na konkrétní nedostatky těchto dokumentů a uzavřel, že neosvědčují, že by zboží žalobkyni dodala právě společnost Omrin. Žalovaný odvolání zamítl a oba platební výměry potvrdil.

Obsah žaloby

Neseznámení žalobkyně s výsledkem dokazování

5. Žalobkyně předně namítá, že žalovaný zatížil odvolací řízení podstatnou vadou [ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.], neboť postupoval v rozporu s § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“). V případě, že žalovaný provádí dokazování, je

povinen před vlastním vydáním (konečného) rozhodnutí o odvolání seznámit odvolatele s nově zjištěnými skutečnostmi a důkazy. Takto však žalovaný nepostupoval. Žalobkyně v odvolacím řízení doplnila návrhy nových důkazních prostředků (faktoringovou smlouvu a kopie nákladních listů a CMR listů). Žalovaný ji však před vydáním napadeného rozhodnutí se všemi podklady rozhodnutí a se závěry, jež z nich vyvozuje, neseznámil.

Otázka unesení důkazního břemene

6. Žalobkyně dále odmítá, že by neunesla důkazní břemeno ohledně prokázání skutečnosti, zda jí bylo zboží doručeno skutečně společností Omrin, jejíž název je uveden na daňových dokladech vztahujících se k předmětnému zdanitelnému plnění. Žalobkyně v žalobě uvádí výčet všech podkladů, jež byly v průběhu celého daňového řízení předloženy či obstarány (s odkazy na jejich umístění ve správním spisu). V odvolacím řízení přitom sama žalobkyně nově předložila
 - Faktoringovou smlouvu ze dne 16. 9. 2013 uzavřenou mezi společností Omrin a společností Tribeca Capital s.r.o.
V čl. 1.1 této smlouvy je uvedeno: „*spoločnosť A (pozn. Omrin) dodáva spoločnosti HORTIM-SK s.r.o. so sídlom ... , a to na základe obchodných podmienok dohodnutých medzi Spoločnosťou A a Spoločnosťou B (pozn. žalobce), ktorými sú stanovené pravidlá a podmienky spojené s predajom a kúpou tovaru, ktorým je ovocie, zelenina a ďalšie komodity ...*“.
 - Nákladní listy a CMR listy dokládající dodání předmětného zboží (banánů) společností Chiquita společnosti Omrin, a to do skladu na adrese Do Čertous 3, Praha Horní Počernice. Na všech těchto dokumentech je jako příjemce zboží (Gut empgangen či Příjemce) označena společnost Omrin, a to otiskem jejího razítka, resp. uvedením jejího označení a razítka. Současně je na předmětných dokladech uvedeno místo vykládky (Do Čertous, Praha Horní Počernice). Všechny přepravní dokumenty rovněž obsahují i označení přepravce (české společnosti), i SPZ vozidel, které předmětnou přepravu vykonaly.
7. Žalobkyně podrobně sporuje vyhodnocení provedených důkazů žalovaným, jakož i opomenutí dalších důkazů (doklady o úhradě mýtných poplatků a GPS souřadnice jízd jednotlivých kamionů). Žalobkyně má za to, že důkazy jednoznačně tvoří logický řetězec dokládající, že skutkový děj předmětných zdanitelných plnění se odehrál tak, jak tvrdila žalobkyně, tedy že jí zboží bylo dodáno společností Omrin do skladu v Horních Počernicích, kde bylo naloženo a přepraveno do Itálie odběrateli F .LLI SANTINI S.R.L.

Vyjádření žalovaného

8. Žalovaný navrhl žalobu zamítnout. Má za to, že s ohledem na rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále též „NSS“) ze dne 24. 10. 2013, č. j. 5 Afs 68/2013 – 43, nebylo na místě postupovat podle § 115 daňového řádu.
9. Pokud jde o přijetí zboží od dodavatele Omrin, trvá žalovaný na svém závěru, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno. S důkazy nově navrženými žalobkyní v odvolacím řízení se vypořádal v bodech 40 až 42 napadeného rozhodnutí. Faktoringová smlouva (vč. dodatku a připojeného oznámení ze dne 20. 9. 2013) nevypovídá nic o tom, že společnost uskutečnila ve zdaňovacích obdobích měsíců října a listopadu roku 2013 a ledna a února roku 2014 předmětná plnění. Co se týče předložených mezinárodních nákladních

listů, není z těchto možné jednoznačně určit identitu příjemce zboží ani místo vykládky předmětného zboží. Údaje v těchto listinách jsou nepřesné, nekonkrétní a vzájemně rozporné.

Splnění procesních podmínek a rozsah soudního přezkumu

10. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální požadavky na ni kladené. Soud vycházel při přezkumu napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době jeho vydání (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 2 s. ř. s.). Neshledal přitom vady, k nimž by byl povinen přihlédnout i z moci úřední.

Posouzení žaloby soudem

11. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, po vyčerpání řádných opravných prostředků, osobami k tomu oprávněnými a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Jde tedy o žalobu věcně projednatelnou.
12. Soud se nejprve zabýval námitkou podstatného porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, kterého se měl žalovaný dopustit tím, že nepostupoval podle § 115 odst. 2 daňového řádu.
13. Podle § 115 odst. 2 daňového řádu *„provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.“*
14. Žalovaný ve svém vyjádření odkázal na závěr rozsudku NSS ze dne 24. 10. 2013, č. j. 5 Afs 68/2013 – 43, že právo na seznámení se s provedenými důkazy v odvolacím řízení, ani právo se k těmto důkazům vyjádřit před vydáním rozhodnutí o odvolání, v sobě nezahrnuje právo odvolatele na obeznámení se s hodnotící úvahou odvolacího orgánu. Citované rozhodnutí nicméně vychází z aplikace dnes již neúčinného zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, jenž vůbec neupravoval postup správce daně vůči daňovému subjektu v případě, že bylo v odvolacím řízení doplněno dokazování nebo změněno právní posouzení věci. Po přijetí nového procesního předpisu upravujícího daňové řízení (daňového řádu) uvedené závěry již neobstojí (viz rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 28. 11. 2017, č. j. 46 Af 26/2015-50).
15. Smyslem § 115 daňového řádu se zabýval rozšířený senát NSS, který v rozsudku ze dne 24. 6. 2020, č. j. 1 Afs 438/2017-52, konstatoval, že z § 115 odst. 2 daňového řádu vyplývá, že *„provádí-li odvolací orgán v odvolacím řízení dokazování dle § 115 odst. 1 daňového řádu, je povinen daňový subjekt seznámit nejen s výčtem a obsahem provedených důkazů, ale i se závěry, které z nich pro zjištěný skutkový stav dovozuje, resp. s úvahami, jimiž se při hodnocení důkazů řídil“* (bod 75). Je přitom *„bez významu, zda se hodnotící úvaha týká důkazu, který si [odvolací orgán] obstaral sám, nebo byl již součástí spisu, v němž je přezkoumáváno rozhodnutí prvostupňového správce daně, či zda jej předložil daňový subjekt coby odvolatel spolu s podaným odvoláním. [...] Stejně tak je bez významu, zda hodnotící úvaha se týká otázek skutkových, či právních“* (body 67 a 68).

16. Žalobkyně předložila v odvolacím řízení doklady, o nichž se mohla legitimně domnívat, že prokazují dodání zboží společností Omrin. Žalovaný provedl těmito listinami důkaz, což jednoznačně plyne z toho, že v odůvodnění napadeného rozhodnutí hodnotil, zda jimi byla prokázána sporná skutečnost; nejde o případ, kdy by žalovaný toliko odmítl provést důkaz předloženými listinami (v takovém případě by nemohl v odůvodnění rozhodnutí přistoupit k jejich hodnocení, nýbrž by musel odůvodnit, z jakých důvodů nevyhověl důkaznímu návrhu). Za těchto okolností nemohl žalovaný o odvolání rozhodnout, aniž by před vydáním svého rozhodnutí žalobkyni seznámil s tím, jak tyto důkazy (podklady) hodnotí, a to alespoň se závěrem, že jimi nebylo prokázáno, že zboží bylo dodáno společností Omrin. Současně měl žalobkyni poskytnout lhůtu k vyjádření k tomuto závěru a učinění dalších důkazních návrhů. Vzhledem k tomu, že žalobkyně v žalobě podrobně sporovala závěry žalovaného ve vztahu k těmto důkazům, je zřejmé, že by bývala mohla vznést tyto námitky již v odvolacím řízení. Žalovaný nicméně s výsledky dokazování provedeného v odvolacím řízení žalobkyni neseznámil, čímž porušil § 115 odst. 2 daňového řádu a zkrátil žalobkyni na jejím právu se k výsledku dokazování vyjádřit.
17. Žalobkyni tížilo důkazní břemeno ve vztahu k prokázání přijetí plnění od společnosti Omrin. Jak již konstatoval rozšířený senát,
- „Jestliže je daňový subjekt zatížen důkazním břemenem, měl by se dozvědět, zda je v souvislosti s nově provedeným dokazováním unesl. V opačném případě by se o důvodech svého neúspěchu v daňovém řízení mohl poprvé dozvědět až z rozhodnutí odvolacího daňového orgánu, kterým se celé daňové řízení končí (srov. přiměřeně též rozsudky ze dne 28. 11. 2018, č. j. 9 As 257/2017 - 46, či ze dne 14. 11. 2019, č. j. 8 As 244/2018 - 82, a tam trefně použité přirovnání k dětské hře „na slepou bábu“). To by v důsledku zbytečně přesouvalo jeho první možnost obrany proti závěru daňových orgánů až do řízení před správními soudy. Takový výklad je nutné odmítnout jako popírající nejen zásadu subsidiarity soudního přezkumu (srov. § 5 s. ř. s.), ale i zásadu dvojinstančnosti (aspoň u jedné instance musí daňový subjekt mít možnost se k závěrům správních orgánů vyjádřit) a zásadu procesní ekonomie.“*
18. Žalovaný si musel být vědom toho, že dokazování ohledně nově předložených listin před správcem daně neproběhlo, i že jeho vlastní postup při nakládání s listinami předloženými žalobkyní byl dokazováním dle § 115 odst. 1 daňového řádu. Neseznámení s provedeným dokazováním, ze kterého vyvodil pro věc zásadní důsledky, navíc nikterak neodůvodnil.
19. S ohledem na to, že žalovaným provedené dokazování mělo v nyní projednávané věci zásadní význam, představovalo porušení povinnosti seznámit žalobkyni s výsledkem dokazování (skutkovými zjištěními a právním posouzením důkazů), stanovené v § 115 odst. 2 daňového řádu, vadu řízení, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Proto soud napadené rozhodnutí podle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. zrušil bez jednání a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.).
20. Protože soud zrušil napadené rozhodnutí z uvedených důvodů pro vady řízení, již se nezabýval věcí samou, tedy zejména otázkou, zda žalobkyně prokázala přijetí plnění od společnosti Omrin. Je na žalovaném, aby nejprve umožnil žalobkyni seznámit se s jím prováděnými důkazy a jejich hodnocením a aby se následně vypořádal s jejími návrhy a připomínkami.

21. V dalším řízení je žalovaný vázán právním názorem soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.). To konkrétně znamená, že v dalším řízení žalovaný stanoví žalobkyni lhůtu k podání vyjádření k hodnocení důkazů provedených v odvolacím řízení, které je zachyceno v napadeném rozhodnutí žalovaného, a k uplatnění dalších důkazních návrhů.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

22. Porušením § 115 odst. 2 daňového řádu se v projednávané věci žalovaný dopustil takové vady řízení, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Proto soud napadené rozhodnutí zrušil bez jednání a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.
23. Protože žalobkyně byla plně úspěšná, náleží jí podle § 60 odst. 1 s. ř. s. náhrada nákladů řízení, kterou jí soud přiznal ve výši 9 800 Kč. Tuto částku tvoří odměna za dva úkony právní služby po 3.100 Kč [převzetí a příprava zastoupení a seps žaloby – § 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, ve znění pozdějších předpisů], dále dvě paušální částky jako náhrada hotových výdajů po 300 Kč podle § 13 odst. 3 téže vyhlášky a soudní poplatek ve výši 3.000 Kč.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 9. března 2023

JUDr. Ludmila Sandnerová, v. r.
předsedkyně senátu