



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě - pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Michala Jantoše a soudkyň Mgr. Barbory Berkové a JUDr. Markéty Fialové ve věci

žalobkyně: **D. m. a.s., IČO X**
sídlem Ú. 86, X M.
zastoupená daňovou poradkyní M. s.r.o., IČO X
sídlem P. 328, X P.

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 8. 2023 č. j. 28259/23/5300-22442-713137,
ve věci daně z přidané hodnoty,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 18. 8. 2023 č. j. 28259/23/5300-22442-713137 **se zrušuje** a věc **se mu vrací** k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení 11 228 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupkyně žalobkyně společnosti M. s.r.o., IČO X, sídlem P. 328, X P.

Odůvodnění:

A. Vymezení věci a obsahu podání účastníků

1. Finanční úřad pro Jihomoravský kraj zahájil u žalobkyně daňovou kontrolu na DPH za zdaňovací období listopad 2018 v rozsahu přijatých zdanitelných plnění vykázaných na č. 40 a č. 41 a zdanitelných plněních vykázaných na ř. 43 daňového přiznání k DPH. Správci daně vznikly pochybnosti o oprávněnosti žalobkyní uplatněného nároku na odpočet, proto

ji vyzval k prokázání faktického přijetí zdanitelných plnění podle daňového dokladu č. X, faktury č. X s vykázaným základem daně ve výši 771 313 Kč s datem uskutečnění zdanitelného plnění 30. 11. 2018 za podmínek uvedených na tomto dokladu, tj. že bylo dodáno deklarováním dodavatelem A. T. s. r. o. (dále jen „A.“). Předmětem plnění podle faktury byly specifikované služby uvedené v příloze – kompletace polotovarů, závitování, nýtování a ohýbání dodaných polotovarů, dále DIY balení (rozvažování, etiketování, značení EAN) za měsíc listopad 2018.

2. Jelikož se žalobkyni nepodařilo odstranit vytýkané pochybnosti a prokázat, že se sporný účetní případ odehrál tak, jak tvrdila, Finanční úřad pro Olomoucký kraj žalobkyni za zdaňovací období listopad 2018 doměřil DPH ve výši 161 976 Kč a zároveň jí uložil povinnost uhradit penále. Žalobkyně brojila proti rozhodnutí správce daně odvoláním, které žalovaný zamítl napadeným rozhodnutím.
3. Žalobkyně se žalobou domáhala zrušení napadeného rozhodnutí. Předně namítala, že řízení bylo zatíženo procesní vadou, která měla spočívat v nevyslechnutí svědka T. Š. Jeho písemné prohlášení vyhodnotil žalovaný jako překvapivé a nevěrohodné, aniž by jeho výslech provedl. To je však nepřípustné. Žalobkyně připomněla, že statutární orgán společnosti nemusí vědět vše. Danou problematikou se zabývalo vícero osob, a proto v průběhu času mohou vyjít najevo skutečnosti, o nichž statutární orgán nevěděl. Její postup rozhodně nebyl účelový. Ve vztahu k běhu lhůty pro stanovení daně poukázala žalobkyně na to, že odvolání bylo podáno téměř rok a půl před uplynutím lhůty pro stanovení daně. Z odposlechů Policie ČR, jak byla žalobkyně informována v souvislosti s kontrolou plnění přijatých od C. c., je zjevné, že pání T. se zaměstnanci žalobkyně a T. Š. byli v kontaktu. Navíc A. T. byl obviněn ze spáchání trestného činu, proto mohl při výslechu lhát. O tom svědčí fotografie, kterou žalobkyně získala právě od T. Š., která prokazuje, že se A. T. nacházel v areálu žalobkyně. Tuto fotografii žalobkyně navrhla k důkazu. Navržený svědek tak měl relevantní informace k věci a žalovaný jej měl vyslechnout.
4. Dále žalobkyně namítala, že správní orgány posuzovaly předložené důkazní prostředky negativní optikou s evidentní snahou odmítnout nárok na odpočet daně. Nesouhlasila s hodnocením, že postavení dodavatele předmětného plnění jako plátce DPH nebylo prokázáno. Žalovaný dle žalobkyně nesprávně aplikoval rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 9. 12. 2021 ve věci C-154/20, *Kemwater ProChemie* (dále jen „rozsudek ve věci Kemwater“) a navazující judikaturu. Závěrem žalobkyně poukázala na to, že v jiném řízení, které se týkalo plnění poskytnutého společností A., byl nárok na odpočet přiznán. Správní orgány tak porušily zásadu rovnosti upravenou v § 8 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“).
5. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Uvedl, že správní orgán nemá povinnost vyhovět všem důkazním návrhům daňového subjektu. Žalobkyně předložila návrh na provedení výslechu svědka Š. společně s jeho čestným prohlášením v reakci na seznámení se zjištěnými skutečnostmi ze dne 4. 7. 2023, přitom o této osobě nebyla v celém daňovém řízení zmínka, a to ani ze strany žalobkyně. Žalobkyně se nezmiňovala o tom, že by znala V. T., natož aby se tato osoba v areálu žalobkyně vyskytovala často a žalobkyně od něj přebírala faktury. Žalobkyně vůbec netvrdila, že by jí tato osoba byla známá ve spojení s A. To, že čestné prohlášení s návrhem na výslech svědka bylo žalovanému předloženo v závěru lhůty pro stanovení daně, ačkoli žalobkyně v průběhu řízení o existenci svědka věděla, svědčí o snaze žalobkyně zmařit cíl správy daní. Žalobkyně v průběhu řízení měnila svá tvrzení a

v závislosti na jeho vývoji předkládala další odlišná tvrzení a navrhovala další důkazy. Jinou verzi poskytla v roce 2021 orgánům činným v trestním řízení a jinou správci daně.

B. Posouzení věci krajským soudem

6. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů dle § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná. Soud rozhodl bez jednání dle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.
7. Předně se krajský soud zabýval namítanou procesní vadou, která měla spočívat v tom, že žalovaný nevyslechl svědka T. Š.

Obecná východiska

8. Pro tuto věc je podstatné rozložení důkazního břemene v daňovém řízení, které jednak vyplývá ze zákona a jednak se jím opakovaně zabýval NSS ve své judikatuře. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních*. Je pak na správci daně, aby prokázal případné skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Správce daně přitom není povinen prokázat, že doklady předložené daňovým subjektem jsou nepravdivé, k unesení jeho důkazního břemene postačí, když prokáže vážné a důvodné pochybnosti o jejich pravdivosti, věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reagující na pochyby o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal (srov. např. rozsudky NSS ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004-63 a ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS).
9. Krajský soud dále připomíná, že podle § 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*. Správce daně musí daňovému subjektu umožnit rozhodné skutečnosti prokázat. To zejména znamená, že daňový subjekt jím musí být patřičně zpraven o tom, které rozhodné skutečnosti má správce daně za prokázané a které nikoli, na základě jakých důkazů tak usuzuje a jak provedené důkazy hodnotí. Aby měl daňový subjekt možnost důkazní břemeno unést, musí být jím navržené důkazy řádně a úplně provedeny, ledaže jsou pro projednávání věci nerozhodné, právně nevýznamné nebo jestliže jejím prostřednictvím nepochybně nemohou být rozhodné skutečnosti prokázány. V opačném případě je správce daně povinen navrhované důkazy provést, neboť vychází-li se v řízení ze závěru, že daňový subjekt neunesl své důkazní břemeno, musí správce daně nejprve provést veškeré relevantní důkazy, které tento daňový subjekt navrhl. K tomu lze doplnit, že správce daně není oprávněn bez dalšího předem odmítnout provedení důkazu s tím, že od něho nelze očekávat prokázání tvrzených skutečností, neboť by správce daně takto hodnotil důkaz, aniž by jej vůbec provedl, a postupoval by tak v rozporu s § 92 odst. 2 daňového řádu (rozsudky NSS ze dne 17. 9. 2010, č. j. 5 Afs 15/2010-71, ze dne 17. 9. 2010, č. j. 5 Afs 15/2010-71 nebo ze dne 15. 1. 2015,

9 Afs 98/2014-32). V této souvislosti je třeba pečlivě rozlišovat posouzení návrhů na provedení jednotlivých důkazů a vlastní hodnocení těchto důkazů. Hodnotit ve smyslu § 8 odst. 1 daňového řádu lze pouze takové důkazy, které byly řádně provedeny (např. rozsudek NSS ze dne 14. 8. 2007, č. j. 8 Afs 27/2006-145, či rozsudek ze dne 11. 8. 2011, č. j. 2 Afs 15/2011-80).

10. Svědecká výpověď patří v daňovém řízení k základnímu a často rozhodujícímu důkaznímu prostředku sloužícímu k objasnění zjišťovaných skutkových okolností potřebných pro rozhodnutí ve věci. Jedná se o nosný důkazní prostředek, který je často s to prokázat tvrzení v případě, kdy daňový subjekt neunesl své primární důkazní břemeno (selžou primární důkazní prostředky zejména v podobě účetnictví a daňových dokladů). Svědka je třeba vyslechnout, požaduje-li to daňový subjekt, ledaže se jedná o požadavek vedený toliko snahou mařit či účelově prodlužovat daňové řízení (např. požadavek na výslech svědka, který se zdržuje v cizině, zjevně se nehodlá do ČR k výslechu dostavit, takže jeho předvolávání k výslechu bude neúčelné, a jeho výpověď není možno poříditi ani jiným způsobem, zejm. cestou mezinárodní spolupráce v daňových věcech – srov. rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS), či jde o typ důkazu, který není třeba provádět z důvodů uvedených výše.
11. Z posledně citovaného rozsudku vyplývá, že jedním z důvodů, pro který lze odmítnout návrh na provedení výslechu svědka, je zneužití práva. Příkladem lze uvést, že NSS shledal zneužití práva navrhnout výslech svědka v případě daňového subjektu, který byl při daňové kontrole prakticky pasivní a první výslechy svědků navrhl až v odvolacím řízení. Tyto výslechy mu správní soud nařídil provést. V dalším průběhu řízení byl daňový subjekt opět zcela pasivní a teprve na konci daňového řízení v reakci na výzvu dle § 115 odst. 2 daňového řádu navrhl několik desítek důkazních prostředků včetně mnoha svědků (srov. rozsudky NSS ze dne 24. 1. 2024, č. j. 9 Afs 43/2022-60, odst. 29 a 30 a ze dne 8. 3. 2024, č. j. 3 Afs 93/2022-74, odst. 31 a 32). V jiných případech, kdy byl daňový subjekt aktivní v průběhu celého řízení, však NSS zneužití práva neshledal a poukázal na to, že daňový subjekt musí dostat možnost prokázat, že se sporný účetní případ odehrál tak, jak tvrdil a že teprve v reakci na seznámení se zjištěnými skutečnostmi se daňový subjekt dozví, jaké skutečnosti považuje správce daně za prokázané, případně zdůraznil, že časová tíseň nemůže být obecně důvodem pro neakceptování důkazního návrhu (srov. rozsudky NSS ze dne 27. 2. 2020, č. j. 1 Afs 296/2019-68, odst. 39 až 45 nebo ze dne 24. 9. 2021, č. j. 5 Afs 181/2020-42, odst. 42 až 45).
12. Jelikož namítané zneužití práva nelze posuzovat šablonovitě, je nutné vždy zohlednit konkrétní okolnosti případu. Proto se soud obecně zabýval judikaturou NSS ve vztahu k možnému zneužití práva jak ze strany správce daně, tak ze strany daňového subjektu. V případě správce daně šlo zejména o případy, kdy mělo dojít k účelovému vydání rozhodnutí tak, aby došlo k prodloužení lhůty pro stanovení daně dle § 148 odst. 2 písm. b), resp. d) daňového řádu. NSS v těchto případech judikoval, že i nezákonné rozhodnutí správce daně prodlužuje prekluzivní lhůtu, pokud jeho jediným (nebo jen převažujícím) účelem není dosažení prodloužení lhůty pro stanovení daně (srov. rozsudek NSS ze dne 7. 2. 2018, č. j. 2 Afs 239/2017-29, č. 3703/2018 Sb. NSS, odst. 18). V případě daňových subjektů šlo např. o žádosti o prodloužení lhůty k vyjádření. Pokud by takové (pochopitelně i jiné procesní úkony) daňového subjektu bylo možné posoudit jako účelové, byl by správce daně oprávněn provedení takových úkonů odmítnout (srov. rozsudky NSS ze dne 15. 7. 2020, č. j. 3 Afs 80/2019-126, odst. 58 nebo ze dne 15. 11. 2022, č. j. 7 Afs 139/2022-41, odst. 52).

13. Zneužití práva je však nutné vnímat jako prostředek *ultima ratio*. NSS proto setrvale judikuje, že pokud má být konkrétnímu procesnímu úkonu odňata účinnost, resp. nemá být správcem daně akceptován jako výraz zneužití práva, musí se jednat o zjevně účelový úkon (srov. rozsudky NSS ze dne 10. 11. 2021, č. j. 8 Afs 212/2019-50, odst. 26, ze dne 12. 10. 2023, č. j. 2 Afs 63/2022-60, odst. 28, ze dne 10. 1. 2024, č. j. 10 Afs 503/2021-44, odst. 23 nebo ze dne 11. 1. 2024, č. j. 8 Afs 189/2020-127, odst. 27).

Aplikace na nyní projednávanou věc

14. Rozhodnutí žalovaného je postaveno na tom, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno a neprokázala, že se účetní případ dle daňového dokladu č. R/18/1966, faktury č. 090/2018 s vykázaným základem daně ve výši 771 313 Kč a DHP ve výši 161 976 Kč odehrál tak, jak tvrdila žalobkyně v průběhu řízení, resp. že jí plnění nedodal jiný plátc DPH.
15. Průběh řízení lze shrnout následovně:
- dne 12. 9. 2019 byla zahájena daňová kontrola,
 - ve dnech 4. 10. 2019 a 12. 11. 2019 žalobkyně popsala správci daně spolupráci se společnostmi A., kdy uvedla, že ji za tuto společnost oslovil její jednatel a společník T. Ch.; konkrétní zakázky byly probírány s předáky, kterými byli A. P. a T. G. (*pozn soudu: později se ukázalo, že se ve skutečnosti jmenuje T. A.*), provedené zakázky přejímala paní Š. M.; společnost A. měla vyhrazen v areálu žalobkyně konkrétní prostor, kde působili její zaměstnanci, jejich evidenci žalobkyně nevedla,
 - dne 18. 12. 2019 provedl správce daně z vlastní iniciativy výslech Š. M.,
 - dne 25. 2. 2020 správce daně vyzval žalobkyni k odstranění zjištěných pochybností,
 - žalobkyně na tuto výzvu reagovala dne 17. 8. 2020 a dne 7. 6. 2021, kdy navrhla výslech svědků P., A., D. a osob, které měli dispoziční oprávnění k účtu společnosti A.; žalobkyně dále navrhla, aby žalovaný zjistil, zda společnost A. nebyla potrestána pokutou inspektorátem práce, a dále aby zjistil od Úřadu práce ČR seznam zaměstnanců společnosti A., dále žalobkyně navrhla listinný důkaz (informace o nástupu zaměstnance – cizince),
 - v období od 10. 6. 2021 do 3. 8. 2021 probíhaly výslechy svědků,
 - dne 20. 10. 2021 byla žalobkyně seznámena s výsledky kontrolních zjištění,
 - žalobkyně v reakci na to dne 30. 11. 2021 navrhla výslech svědka Mgr. S., k němu však později nedošlo z důvodu nutnosti zachovávat mlčenlivost uloženou advokátům,
 - dne 10. 2. 2022 byla vydána zpráva o daňové kontrole a dne 21. 2. 2022 byl vydán dodatečný platební výměr,
 - dne 16. 3. 2022 podala žalobkyně odvolání, které doplnila dne 8. 4. 2022,
 - dne 14. 2. 2023 vydal žalovaný vůči správci daně pokyn k doplnění spisu,
 - dne 20. 3. 2023 byla žalobkyně vyzvána, aby v návaznosti na rozsudek ve věci K., prokázala, že jí plnění deklarované na daňovém dokladu dodal plátc DPH, protože dosud nebylo prokázáno uskutečnění plnění deklarovaným dodavatelem ani to, že by plnění poskytla jiná osoba, která toto postavení měla,
 - žalobkyně na tuto výzvu reagovala dne 20. 4. 2023, ve kterém setrvála na svých tvrzeních, že jí plnění dodala společnost A., avšak pokud by byl správce daně jiného názoru, měla za to, že jí plnění dodala osoba, která s ohledem na výši částek uvedených na fakturách vystavených za totožné plnění za srpen až říjen 2018, musela mít postavení plátce DPH;

žalobkyně tvrdila, že jí plnění poskytoval vždy stejný subjekt; k tomu žalobkyně navrhla výslech svědků I. O. a Y. O. a doložila faktury vystavené společností A. za období srpen až říjen 2018,

- dne 1. 6. 2023 byl proveden výslech uvedených svědků,
- dne 4. 7. 2023 byla žalobkyně seznámena se zjištěnými skutečnostmi a vyzvána, aby se k nim vyjádřila, žalovaný v něm mj. uvedl, že nebylo prokázáno, že by plnění žalobkyni musela nutně poskytnout jedna osoba,
- dne 10. 8. 2023 se žalobkyně vyjádřila a uvedla, že ve všech obdobích měla jediného dodavatele, k tomu navrhla výslech T. Š., dále navrhla k důkazu listiny – žádosti o součinnost Generálního ředitelství cel a Policie ČR, odpověď žalobkyně Policii ČR a rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 22. 5. 2023 ve věci jiného daňového subjektu, v němž dle žalobkyně správce daně v podobné situaci daňovému subjektu vyhověl a ze kterého mělo na základě policejních odposlechů vyplynout, že mezi A. T. a V. T. na straně jedné a žalobkyní na straně druhé, probíhala v letech 2020 a 2021 komunikace ohledně pracovníků do výroby,
- žalovaný dne 18. 8. 2023 vydal napadené rozhodnutí.

16. Žalobkyně v podání ze dne 10. 8. 2023 návrh na výslech svědka Š. učinila tak, že předložila jím podepsané čestné prohlášení a současně navrhla jeho výslech. Žalovaný v napadeném rozhodnutí předně zrekapituloval obsah čestného prohlášení podepsaného T. Š., který v něm uvedl, že byl osloven žalobkyní, zda si nepamatuje okolnosti spolupráce se společností A. v listopadu a prosinci 2018. Dále uvedl, že v roce 2018 spolupracoval s žalobkyní a pravidelně se pohyboval ve výrobě, často zastupoval jednatele R. D., který se léčil s onkologickým onemocněním. V polovině roku 2018 se změnila vlastnická struktura žalobkyně a řízení výroby postupně od přelomu let 2017/2018 přebíral nový výrobní ředitel L. B. Dále uvedl, že měsíčně přebíral od V. T. faktury vystavené společností A., jimiž žalobkyni fakturovala kompletování výrobků. Následně svědek kontroloval věcnou správnost dokladů. V. T. se v areálu žalobkyně vyskytoval často, několikrát do měsíce, někdy i s bratrem A.
17. Žalovaný k tomu v odst. 72 napadeného rozhodnutí uvedl, že čestné prohlášení hodnotí jako překvapivé a nevěrohodné. Žalovaný nespороval, že v roce 2018 docházelo ke změně vlastnické struktury žalobkyně, neboť tato informace je veřejně dostupná v obchodním rejstříku. Zde je také patrné, že k 1. 7. 2018 došlo ke změně právní formy žalobkyně ze společnosti s ručením omezeným na akciovou společnost. Z rejstříku je také patrné, že bratři D. ukončili svoji činnost u žalobkyně k 18. 9. 2018. Jako sporné však hodnotil to, že pan Š. měsíčně přebíral faktury od osoby V. T. Daňová kontrola byla zahájena dne 12. 9. 2019, po celou dobu daňového řízení až dosud se žalobkyně nezmínila o tom, že by znala osobu jménem V. T., natož pak, že by se tato osoba v jejím areálu vyskytovala často a žalobkyně od ní přebírala faktury. Statutární orgán žalobkyně dosud tvrdil, že komunikoval toliko s A. P. a jeho zástupcem T. A., kteří mu byli představeni T. Ch. O nevěrohodnosti čestného prohlášení svědčí i to, že A. T. výslovně uvedl, že v areálu žalobkyně nikdy nebyl, navíc neznal žádného zaměstnance žalobkyně. Skutečnosti uvedené v čestném prohlášení byly vyvráceny, a to na základě důkazních prostředků, které získal správce daně v průběhu celého řízení. Vzhledem k tomu, že žalobkyní v závěru lhůty pro stanovení daně zaslané čestné prohlášení T. Š. je v rozporu s dosavadními tvrzeními žalobkyně i důkazními prostředky a tyto zásadní rozpory nemohou být odstraněny ani jeho svědeckou výpovědí, neboť ta by byla opět v rozporu s již uvedeným, neosvědčil žalovaný uvedené prohlášení jako důkaz a

nepristoupil ke svědecké výpovědi T. Š. Důkazní návrhy učiněné žalobkyní v reakci na seznámení svědčí o účelové snaze žalobkyně zmařit cíl správy daní. Je přitom zjevné, že žalobkyně v průběhu daňového řízení měnila a neustále mění svá tvrzení, kdy v závislosti na jeho vývoji – výpovědích svědků, zjištění správce daně, atd. předkládá další, zcela odlišná tvrzení a navrhuje provedení dalších důkazů. Je přitom nabíledni, že žalobkyně není v dobré víře stran tvrzené spolupráce se společností A., když jinou verzi v roce 2021 předkládala orgánům činným v trestním řízení a jinou správci daně, když se její popis předmětné spolupráce neustále mění.

18. Z předestřené části napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalovaný neprovedl výslech svědka Š. z důvodu, že obsah čestného prohlášení – a tedy i samotné výpovědi svědka – považuje žalovaný za rozporný s ostatními důkazy, a tudíž nevěrohodný. Tento důvod však nemůže obstát. Ze shora citované judikatury vyplývá, že nelze hodnotit výpověď svědka, aniž je tento důkaz proveden. Krajský soud si je vědom toho, že správce daně je oprávněn posoudit přínosnost návrhu na provedení svědecké výpovědi, zde však již došlo k hodnocení věrohodnosti výpovědi svědka (resp. čestných prohlášení podepsaných svědkem – žalovaný je hodnotil souhrnně) v porovnání s jinými důkazy. Hodnocení věrohodnosti je přitom hodnocením důkazu (přínosnost důkazního návrhu provedl žalovaný správně u svědka D., u kterého zjistil, že v listopadu 2018 u žalobkyně nepracoval, tudíž nemůže jeho výslech přinést relevantní informace, srov. odst. 29 napadeného rozhodnutí).
19. Dalším důvodem pro neprovedení výslechu svědka Š. měla být účelovost jednání žalobkyně. Na tomto místě je vhodné připomenout shora vymezené závěry judikatury NSS o tom, že důkazní návrh je možné odmítnout toliko při zjevné účelovosti. Krajský soud dospěl k závěru, že jednání žalobkyně nelze hodnotit jako zjevně účelové. Předně krajskému soudu není zřejmé, jaká konkrétní tvrzení žalobkyně v průběhu řízení měnila. Ve všech podáních žalobkyně popisovala spolupráci se společností A. totožně. Jediná odlišnost, kterou soud zaznamenal, je ta, že žalobkyně Policii ČR v přípisu ze dne 20. 9. 2021 sdělila, že ve spojení se společností A. jsou jí známa jména A. T. a V. T. Jinak spolupráci s touto společností popsala totožně jako v daňovém řízení. Je sice pravdou, že žalobkyně měla výslech V. T. navrhnout dříve, avšak ani jedna z těchto skutečností ještě nesvědčí o zjevném zneužití práva ze strany žalobkyně.
20. Podle krajského soudu je nutné vzít v úvahu to, že žalobkyně výslech tohoto svědka navrhla v návaznosti na výzvu, aby se vyjádřila k učiněným zjištěním v rámci odvolacího řízení. Nutno říct, že v odvolacím řízení probíhalo dokazování zejména v návaznosti na rozsudek ve věci K., tj. na rozdíl od řízení na prvním stupni bylo předmětem dokazování to, zda dodal žalobkyni plnění (jakýkoliv) plátce DPH. Žalobkyně tvrdila, že jí obdobné plnění dodával jen jeden dodavatel a muselo se tak s ohledem na hodnotu plnění jednat o plátce DPH, přičemž žalovaný to zpochybnil. Proto také žalobkyně navrhla výslech svědka Š., který měl prokázat, že každý měsíc přebíral faktury vystavené společností A. (str. 3 vyjádření žalobkyně ze dne 10. 8. 2023). Žalobkyně také poukázala na to, že z policejních odposlechů, které vyplynuly až z rozhodnutí správce daně z května 2023, vyplynulo, že mezi žalobkyní na straně jedné a bratry T. probíhala komunikace.
21. Žalobkyni nelze přičítat k tíži ani blížící se konec lhůty pro stanovení daně. Naopak na straně správních orgánů docházelo k dílčím průtahům, kdy jen mezi doplněním odvolání a pokynem žalovaného správci daně k doplnění spisu, proběhla doba 10 měsíců, ačkoliv dle pokynu Ministra financí č. 5, o stanovení lhůt při správě daní, činí lhůta pro rozhodnutí o odvolání 6 měsíců.

22. Podle názoru soudu tak nelze jednání žalobkyně označit za zjevně účelové. Nutno také dodat, že žalovaný v napadeném rozhodnutí (odst. 58) uvedl, že nebylo prokázáno, kdo za společnost A. vystavoval faktury, když její jednatel a společník zemřel dne 18. 2. 2018. Důkaz, který to mohl osvětlit, však žalovaný neprovedl.
23. V dalším řízení tedy žalovaný znovu posoudí přínosnost výsledku svědka Š. a pokud nedospěje k jednoznačnému závěru, že výslech tohoto svědka nemůže přinést relevantní informace, aniž by tento důkaz předem hodnotil (např. tak jako u svědka D., viz odst. 29 napadeného rozhodnutí), jeho výslech provede. Jelikož není zřejmé, zda skutkový stav nedozná změn, je předčasné, aby se krajský soud zabýval dalšími námitkami žalobkyně.

C. Závěr a náklady řízení

24. Vzhledem k výše uvedenému krajský soud podle § 78 odst. 1 a odst. 4 s. ř. s. zrušil napadené rozhodnutí a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení. Žalovaný je v dalším řízení vázán právním názorem krajského soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
25. O náhradě nákladů řízení mezi účastníky soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně byla v řízení zcela úspěšná, proto jí vzniklo právo na náhradu nákladů řízení. Ty spočívají v zaplaceném soudním poplatku ve výši 3 000 Kč. Dále spočívají v odměně daňové poradkyně za dva úkony právní služby (příprava a převzetí zastoupení a podání žaloby) podle § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů, která se dle § 35 odst. 2 s. ř. s. použije také na výpočet odměny daňových poradců. Odměna za jeden úkon činí dle § 7 bod 5 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu 3 100 Kč, tj. celkem 6 200 Kč. Dále náleží daňové poradkyni náhrada hotových výdajů ve výši 300 Kč za každý úkon právní služby dle § 13 odst. 4 advokátního tarifu, tj. celkem 600 Kč. Jelikož je zástupkyně žalobkyně plátcem DPH, náleží žalobkyni také náhrada za DPH ve výši 21 % počítaná z částky 6 800 Kč. Celkové náklady žalobkyně činí 11 228 Kč.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá vykonatelné soudní rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí.

Olomouc 14. srpna 2024

JUDr. Michal Jantoš v. r.
předseda senátu