



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Mariana Kokeše, Ph.D., a JUDr. Faisala Husseiniho, Ph.D., ve věci

žalobce: **K. B.**
zastoupený advokátem Mgr. Radkem Salajkou, LL.M.
sídlem Hlubočepská 1156/38b, 152 00 Praha

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 1. 2018, č. j. 2594/18/5300-22442-707666

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 26. 1. 2018, č. j. 2594/18/5300-22442-707666, **se ruší** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku ve výši 22 506 Kč k rukám advokáta žalobce Mgr. Radka Salajky, LL.M., a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a průběh správního řízení

1. Žalobce se podanou žalobou domáhá zrušení v záhlaví citovaného rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Zlínský kraj (dále též „správní orgán prvního stupně“ či „správce daně“) ze dne 19. 12. 2016, č. j.

2040327/16/3306-52525-705111, č. j. 2040408/16/3306-52525-705111, č. j. 2040426/16/3306-52525-705111, č. j. 2040448/16/3306-52525-705111, a č. j. 2040534/16/3306-52525-705111, kterými správce daně doměřil žalobci podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“); podle § 147 a § 143 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a podle Zprávy o daňové kontrole ze dne 13. 12. 2016, daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období IV. čtvrtletí 2011, leden 2012, únor 2012, březen 2012 a duben 2012 v celkové výši 478 371 Kč a současně žalobci uložil povinnost uhradit penále z doměřené daně v celkové výši 95 672 Kč.

2. Správce daně tak žalobci neuznal odpočet na DPH na vstupu, uplatněný žalobcem v předmětných zdaňovacích obdobích, neboť dle názoru správce daně u žalobce vyvolávaly pochybnosti v souhrnných hlášeníh uvedené dodávky zboží (mokrosolené hovězí kůže) ze strany jeho dodavatele, společnosti Jacarta promotion s.r.o. Žalobce tyto pochybnosti (přes výzvu k prokázání skutečnosti dle § 92 odst. 4 a § 86 odst. 3 daňového řádu) v rámci daňové kontroly neodstranil, a proto správce daně dospěl k závěru, že žalobce neprokázal svůj nárok na odpočet DPH na vstupu.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

2. Ve včas podané žalobě (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s. ř. s.“), splňující též ostatní podmínky řízení (§ 65, § 68 a § 70 s. ř. s.), žalobce navrhl krajskému soudu, aby rozhodnutí žalovaného zrušil.
3. Žalobce v první řadě namítá promlčení nároku žalovaného na doměření daně žalobci. Dále uvádí, že žalovaný neunesl důkazní břemeno v daňovém řízení, spočívající ve zpochybnění věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti tvrzení žalobce. Žalovaný totiž přenesl důkazní břemeno ohledně prokázání faktického uskutečnění zdanitelných plnění tak, jak bylo deklarováno v daňových dokladech, s pouhým poukazem na skutečnost, že dodavatel žalobce je nekontaktní. To však nelze považovat za vážné a důvodné zpochybnění tvrzení žalobce ohledně vzniku nároku na odpočet DPH, který prokazoval v daňovém řízení předloženými daňovými doklady. Žalovaný přitom dle žalobce rezignoval na opatrování si důkazů, které by byly s to vyvrátit jeho pochybnosti ohledně uskutečnění zdanitelných plnění, a upřednostňuje tak své fiskální zájmy před zájmem na ochraně práv žalobce. Žalobce také nesouhlasí se zařazením do řetězce subjektů, jejichž účelem je podvodně vylákat odpočet DPH, přičemž dle žalobce je nepřípustné, aby žalovaný vymáhal odpočet DPH, nezákonně vylákaný jinými, nyní nekontaktními subjekty, na subjektech ekonomicky aktivních.
4. Žalobce rovněž uvádí, že zcela dostatečně unesl své důkazní břemeno ohledně uskutečnění zdanitelných plnění, u nichž uplatňoval odpočet DPH. Pokud žalovaný přes veškeré žalobcem doložené důkazy neshledal, že žalobce unesl své důkazní břemeno ohledně prokázání uskutečnění předmětných zdanitelných plnění tak, jak bylo deklarováno v daňových dokladech, měl by dle žalobce žalovaný stanovit jasná a závazná pravidla, stanovující způsoby prokázání svých tvrzení ze strany daňových subjektů. Hodnocení důkazů ze strany žalovaného tak žalobce hodnotí jako postup v rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů, přehlízející důkazy ve prospěch žalobce a naopak protěžující důkazy v jeho neprospěch.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě a replika žalobce

5. Žalovaný ve vyjádření k žalobě předně odkazuje na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a shrnuje právní úpravu a judikaturu správních soudů, vztahující se k důkazní povinnosti daňového subjektu pro možnost využití nároku na odpočet DPH. Co se týče jednotlivých žalobních námitek, k námitce promlčení žalovaný uvádí, že tato námitka je uvedena bez dalšího zdůvodnění, navíc v daňovém řízení nedošlo k promlčení ani prekluzi nároku na doměření daně,

neboť zahájením daňové kontroly došlo k přerušení běhu prekluzivní lhůty pro doměření daně, a rozhodnutím o doměření daně pak došlo k jejímu dalšímu prodloužení.

6. Dále žalovaný popírá, že by neprovedením některých důkazů jakkoliv porušil své zákonné povinnosti, neboť zákon nestanovuje povinnost provést všechny důkazy za jakýchkoliv okolností. Pokud pak žalovaný či správce daně odmítl provést nějaký důkaz, tento krok byl vždy řádně odůvodněn. Zároveň žalovaný poukazuje na skutečnost, že v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů hodnotil v řízení všechny důkazy jednotlivě i v jejich vzájemné souvislosti, avšak zákon nepřisuzuje jednotlivým důkazům konkrétní důkazní hodnotu. Hodnocení aspektů jednotlivých důkazů, jako je průkaznost, relevance, síla či váha jednotlivých důkazů je předmětem uvážení žalovaného. K tvrzení žalobce, že žalovaný neunesl důkazní břemeno ve vztahu k prokázání pochybností o uskutečnění předmětných zdanitelných plnění, pak žalovaný uvádí, že je to žalobce, kdo je povinen tvrdit v daňovém řízení pro toto řízení všechny relevantní skutečnosti, a kdo je také povinen tyto skutečnosti prokazovat. Správce daně je povinen prokazovat toliko skutečnosti zpochybňující věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, listin a dalších důkazních prostředků, předložených daňovým subjektem. Žalovaný, resp. správce daně, pak nemají povinnost vyhledávat za žalobce jakékoliv důkazy k vyvrácení svých pochybností, nebo prokázání tvrzení daňového subjektu, naopak je povinností daňového subjektu, aby pochybnosti správce daně vyvrátil. Vážné a důvodné pochybnosti ohledně uskutečnění zdanitelných plnění, z nichž žalobce uplatňoval odpočet na DPH, přitom správce daně prokázal a kvalifikovaným způsobem žalobci sdělil, čímž v daňovém řízení unesl své důkazní břemeno, které přešlo zpět na žalobce.
7. Ve vztahu k žalobcem tvrzenému unesení důkazního břemene ohledně prokázání nároku na odpočet DPH pak žalovaný považuje za nadbytečné opakovat odůvodnění hodnocení důkazů v rámci daňového řízení, proto se na odůvodnění napadeného rozhodnutí a zprávu o daňové kontrole v tomto rozsahu plně odkazuje.
8. V replice k vyjádření žalovaného pak žalobce toliko opakuje svá tvrzení, vyjádřená již v žalobě proti napadenému rozhodnutí.

IV. Ústní jednání konané dne 25. 2. 2020

9. Žalobce setrval na své argumentaci předestřené v žalobě se zdůrazněním skutkových okolností, které vyvracejí právní názor žalovaného, resp. správce daně ohledně přetrvávajících pochybností ve vztahu k předmětným zdanitelným plněním. Stejně tak žalovaný odkázal na obsah svého vyjádření k žalobě. Krajský soud pak jako nadbytečné, s ohledem na dostatečně zjištěný skutkový stav ze strany správce daně, zamítl důkazní návrhy žalobce v podobě výslechů svědků R. L. a Š. Š.

V. Posouzení věci soudem

10. Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správního orgánu prvního stupně (správce daně), včetně řízení předcházející jejich vydání, a dospěl k závěru, že žaloba **je důvodná** (§ 78 odst. 1 s. ř. s.).
11. Podstatu nyní projednávané věci tvoří polemika žalobce s oprávněností postupu správce daně, na jehož základě neuznal žalobci odpočet na DPH za uskutečnění zdanitelného plnění v podobě přijetí zboží (mokrosolených hovězích kůží), přičemž zejména namítá nedostatečné zjištění skutkového stavu a nezákonné přenášení důkazního břemene správcem daně na žalobce, který však toto důkazní břemeno přesto unesl.
12. Jak již bylo rekapitulováno, žalobce ve svých daňových přiznáních uplatňoval odpočet DPH za zdaňovací období IV. čtvrtletí 2011 a leden až duben 2012. Podle § 72 zákona o DPH je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování plnění vymezených v tomto ustanovení.

Pro přiznání nároku na odpočet daně je plátce povinen splnit rovněž formální podmínku, která spočívá v předložení daňového dokladu se zákonem stanovenými náležitostmi vyplývajících z citovaného § 73 odst. 1 zákona o DPH. Při splnění těchto hmotněprávních a formálních podmínek je daňovému subjektu nárok na odpočet daně zpravidla přiznán, neboť nárok na odpočet daně ve smyslu čl. 167 a násl. Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „Směrnice 2006/112“) je nedílnou součástí systému DPH a v principu nesmí být omezen. Výjimku z tohoto principu představují právě situace, kdy daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet DPH podvodně nebo zneužívajícím způsobem, jak dovodil Soudní dvůr EU ve své judikatuře (srov. např. rozsudek ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech *Mahagében a Péter Dávid*, C-80/11 a C-142/11).

13. Žalobce v první řadě namítá promlčení nároku žalovaného na doměření daně žalobci. K tomu krajský soud uvádí, že podle § 148 odst. 1 daňového řádu platí, že „[d]aň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení.“ Podle § 148 odst. 3 daňového řádu platí, že „[b]yla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.“ V nyní projednávané věci podal žalobce za jednotlivá období daňová přiznání chronologicky ve dnech 25. 1. 2012 (IV. čtvrtletí 2011), 22. 2. 2012 (leden 2012), 26. 3. 2012 (únor 2012), 25. 4. 2012 (březen 2012) a 23. 5. 2012 (duben 2012). Prekluzivní lhůta pro vyměření či doměření daně žalobci za jednotlivá zdaňovací období tak mohla uplynout nejdříve 26. 1. 2015, 23. 2. 2015, 27. 3. 2015, 26. 4. 2015 a 24. 5. 2015. Správce daně však dne 4. 3. 2014, tedy ještě před uplynutím kterékoliv z výše uvedených prekluzivních lhůt pro vyměření či doměření daně, zahájil daňovou kontrolu řádného plnění daňových povinností žalobcem za výše uvedená zdaňovací období, což je úkonem přerušujícím běh prekluzivní lhůty. Nově tedy byla sjednocena prekluzivní lhůta pro vyměření či doměření daně za všechna výše uvedená zdaňovací období s datem uplynutí ke dni 5. 3. 2017. K doměření daně žalobci pak došlo dodatečnými platebními výměry správce daně ze dne 19. 12. 2016, oznámené žalobci v souladu s § 101 odst. 6 daňového řádu fikcí doručení do datové schránky dne 29. 12. 2016, a proto v souladu s § 148 odst. 2 daňového řádu došlo k prodloužení lhůty pro vyměření či doměření daně o 1 rok, tedy do 5. 3. 2018. Napadené rozhodnutí pak bylo vydáno dne 26. 1. 2018 tedy stále ve lhůtě pro vyměření či doměření daně. Námitka žalobce je tedy nedůvodná. Nadto je vhodné doplnit, že po dobu vedení řízení před správním soudem v souladu s § 148 odst. 4 daňového řádu lhůta pro vyměření či doměření daně neběží.
14. Podstata veškerých ostatních žalobních námitek žalobce se vztahuje k procesu dokazování v rámci daňového řízení, zejména k unesení důkazního břemene ze strany žalovaného ve vztahu k zpochybnění nároku žalobce na odpočet DPH z předmětných zdanitelných plnění, případně k usnesení důkazního břemene ze strany žalobce ohledně uskutečnění zdanitelných plnění způsobem deklarovaným v daňových dokladech i přes to, že bylo důkazní břemeno na žalobce přeneseno nezákonně.
15. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu je povinností daňového subjektu prokázat „všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních“. Podle odst. 4 téhož ustanovení dále „pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidencí“. Správce daně podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu naopak prokazuje „skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem“.
16. Otázkou rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně se ve své judikatuře již opakovaně zabýval Nejvyšší správní soud (srov. např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119; ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62; ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49; či ze dne 19. 6. 2019, č. j. 7 Afs 138/2018-52, rozhodnutí správních soudů jsou rovněž

dostupná na www.nssoud.cz), založené na základním postulátu, že „*daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má jednak povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení) a jednak povinnost toto své tvrzení prokázat (břemeno důkazní)*.“ Nejvyšší správní soud z výše citovaných ustanovení daňového řádu (a předtím i ze zákona o správě daní a poplatků) dovodil povinnost daňového subjektu prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy, přičemž i když tak daňový subjekt učiní a předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. V tomto ohledu je to ovšem správce daně, koho tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně je tak povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi.

17. Prizmatem výše rekapitulovaných závěrů krajský soud přezkoumal napadená rozhodnutí a obsah správního spisu, a dospěl k závěru, že na žalobce přešlo důkazní břemeno ve vztahu k prokázání správcem daně požadovaných skutečností, neboť správce daně unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Mezi účastníky řízení není sporu o tom, že žalobce splnil formální podmínku pro vznik nároku na odpočet DPH tím, že předložil správci daně doklady, dle nichž došlo k uskutečnění zdanitelného plnění jiným plátcem DPH. Správce daně však na základě vlastní vyšetřovací činnosti zjistil, že společnost Jakarta promotion s.r.o. byla pro svého místně příslušného správce daně nekontaktní, přičemž přinejmenším v některých zdaňovacích obdobích, ve kterých žalobce tvrdil uskutečnění zdanitelných plnění, z nichž uplatňoval odpočet DPH, nebyla u této společnosti evidována žádná ekonomická činnost, a i povinnost k zaplacení DPH na výstupu u této společnosti proto ve stanovených zdaňovacích obdobích odpovídala částce 0 Kč.
18. Dle krajského soudu sice není v rámci daňového řízení možné bez dalšího uvážení jednoznačně dovodit vážné a důvodné pochybnosti ohledně přijetí zdanitelného plnění od jiného daňového subjektu pouze na základě skutečnosti, že tento subjekt je nekontaktní, neboť to, že správce daně není schopen ověřit tvrzení daňového subjektu, dle krajského soudu ještě samo o sobě nemusí být způsobilé založit u něj vážné a důvodné pochybnosti ohledně proběhlých obchodních transakcí. Uvedené platí tím spíše za situace, kdy daňová kontrola probíhá s odstupem několika let od uskutečnění zdanitelných plnění, které jsou předmětem kontroly správcem daně, neboť nekontaktnost daňového subjektu v horizontu několika let od doby, kdy mělo k uskutečnění zdanitelných plnění dojít, nevypovídá ničeho o tom, v jakém stavu byla tato společnost v době uskutečnění zdanitelných plnění. V nyní projednávané věci je však potřeba poukázat na skutečnost, že společnost Jakarta promotion s.r.o. dle odpovědi na dožádání Finančního úřadu pro Olomoucký kraj ze dne 22. 1. 2015, č. j. 152742/15/3101-61563-804550, v obdobích I. a II. čtvrtletí 2012 přiznala základ daně ve výši 0 Kč a částku DPH na výstupu taktéž 0 Kč. Vzhledem k tomu, že se Finančnímu úřadu pro Olomoucký kraj nepodařilo prokázat žádnou ekonomickou činnost Jakarta promotion s.r.o., byla i DPH této společnosti vyměřena na 0 Kč. Z těchto skutečností lze dle krajského soudu vyvodit vážné a důvodné pochyby ohledně uskutečnění zdanitelných plnění u žalobce tak, jak bylo deklarováno v jím předložených daňových dokladech,

neboť jsou zde důvodné pochybnosti ohledně toho, zda jeho údajný dodavatel vůbec vykonával v předmětných daňových obdobích nějakou ekonomickou činnost. Krajský soud proto tuto námitku žalobce považuje za nedůvodnou.

19. Až doposud proto není v postupu žalovaného a správce daně co vytknout. V čem ovšem krajský soud shledal pochybení správce daně, je hodnocení jednotlivých důkazů provedených v rámci daňové kontroly. Správce daně své pochybnosti založil jednak na skutečnosti, že společnost Jacarta promotion s.r.o. je nekontaktní, neměla přinejmenším v některých zdaňovacích obdobích, v nichž mělo dojít k poskytnutí předmětných zdanitelných plnění žalobci, vykázanou žádnou ekonomickou činností, jednak na svědecké výpovědi jednoho z jednatelů společnosti Jacarta promotion s.r.o., J. B. (viz protokol o výsledku svědka ze dne 12. 5. 2016, č. j. 1168019/16/3306-62563-706839). Tento svědek v rámci své výpovědi uvedl, že sice dodával kůže žalobci, avšak není mu zřejmé, zda to bylo za společnost Jacarta promotion s.r.o. či za sebe jako za osobu samostatně výdělečně činnou, a zcela určitě ne v množství, jaké bylo deklarováno žalobcem v rámci daňových dokladů, u nichž tento svědek uvedl, že podpisy na fakturách vydaných nepatří jemu a není mu zjevné, komu tyto podpisy patří.
20. Krajský soud má nicméně po seznámení se s obsahem správního spisu za to, že hodnocení důkazů ze strany správce daně i žalovaného vytváří spíše dojem, že správce daně si již na začátku daňové kontroly učinil závěr, že k uskutečnění předmětných zdanitelných plnění nedošlo, nikoliv že o uskutečnění těchto plnění má pochybnosti, a prizmatem tohoto závěru pak hodnotil veškeré další v daňovém řízení provedené důkazy, které se s výše uvedenými důkazy ocitají v rozporu. Těmito dalšími důkazními prostředky má krajský soud na mysli zejména svědecké výpovědi svědků R. Ž. (viz protokol o výsledku svědka ze dne 13. 4. 2017, č. j. 854998/17/3306-62563-706635), F. Č. (viz protokol o výsledku svědka ze dne 22. 11. 2016, č. j. 1965934/16/3306-62563-706635), a G. B. (viz protokol o výsledku svědka ze dne 21. 11. 2016, č. j. 1960129/16/3306-62563-706635). Z výše uvedených svědeckých výpovědí vyplynuly zejména následující skutečnosti.
21. Z výpovědi R. Ž. vyplynulo, že zná žalobce a ví, že obchoduje s hovězími kůžemi. R. Ž. také potvrdil, že společnost Jacarta promotion s.r.o. dodávala žalobci hovězí mokrosolené hovězí kůže, přičemž to byl právě svědek, kdo o prodeji hovězích kůží za společnost Jacarta promotion s.r.o. s žalobcem jednal. K samotnému předání a převzetí zboží pak svědek uvedl, že k němu mělo dojít v Ostrožské Nové Vsi, kde žalobce vysokozdvížným vozíkem zavezl paletu s hovězími kůžemi do skladu, zapsalo se, kolik váží paleta kůží se solí, ta samá paleta se následně odvezla z váhy a udělala se tára na sůl (proces odstranění soli z kůží), následně se paleta opět zavezla na váhu a došlo ke kontrole hmotnosti hovězích kůží bez soli. K přítomnosti dalších osob svědek uvedl, že je možné, že u předání bývali i jednatelé společnosti Jacarta promotion s.r.o., s ohledem na časový odstup si však toto již nepamatuje. K dalším osobám, přítomným při předávání a převzetí mokrosolených hovězích kůží, pak svědek uvedl, že přítomen byl pravděpodobně také G. B., o němž svědek věděl, že obchoduje s hovězími kůžemi v Itálii. K dotazu na možnou přítomnost F. Č. u předání a převzetí zdanitelných plnění pak svědek uvedl, že je to možné, nicméně v takovém případě měl mít pan Č. na starost pouze pomoc při kontrole kvality a množství hovězích kůží.
22. Z výpovědi F. Č. vyplynulo, že zná žalobce a ví, že obchoduje s hovězími kůžemi. Ke společnosti Jacarta promotion s.r.o. uvedl, že ji zná, a byl touto společností požádán, aby provedl kontrolu množství soli a kvality kůží při prodeji kůží žalobci. K samotnému předání a převzetí zboží svědek uvedl, že k němu došlo v Ostrožské Nové Vsi v areálu bývalého zemědělského družstva, v budově bývalého teletina. Kůže byly přepravovány kamionem a menším nákladním automobilem, žalobce prováděl vykládku sám pomocí vysokozdvížného vozíku, načež došlo k namátkové kontrole 2-3 palet s hovězími kůžemi z hlediska obsahu soli a kvality kůží. K otázce na přítomnost dalších osob při předání a převzetí hovězích kůží svědek uvedl (aniž by došlo k dotázání na konkrétní osobu ze strany správce daně či žalobce), že přítomen byl taktéž pan B.,

následně také potvrdil přítomnost pana R. Ž. jako osobu účastnící se obchodu s hovězími kůžemi na straně společnosti Jacarta promotion s.r.o.

23. Z výpovědi G. B. vyplynulo, že zná žalobce a ví, že obchoduje s hovězími kůžemi. Svědek dále uvedl, že pro žalobce nevykonával žádnou činnost, ale zprostředkoval prodej hovězích kůží žalobce k odběratelům v Itálii. G. B. dále uvedl, že byl přítomen při dodávkách hovězích kůží žalobci v roce 2011 a 2012. K samotnému předání a převzetí zboží svědek uvedl, že k němu mělo dojít v Ostrožské Nové Vsi v budově, která dříve sloužila jako kravín, přičemž se měly veškeré palety vyskládat z kamionu, načež došlo k náhodné kontrole 2 nebo 3 palet s hovězími kůžemi, u kterých se provedla kontrola kvality kůží a soli. K otázce na přítomnost dalších osob při předání a převzetí hovězích kůží svědek uvedl (aniž by došlo k dotázání na konkrétní osobu ze strany správce daně či žalobce), že přítomen byl taktéž pan Č., řidič a další dvě osoby, které svědek neznal.
24. Z těchto svědeckých výpovědí dle krajského soudu (při posouzení v jejich vzájemné souvislosti) vyplývá poměrně ucelený průběh faktického uskutečnění zdanitelných plnění, přijatých žalobcem, kdy dodavatelem hovězích kůží měla být společnost Jacarta promotion s.r.o., za niž byli při předávce přítomni jednatelé společnosti, pan Š. a pan B. (dvě osoby, které G. B. neznal), v některých případech pan Ž. jako zástupce jednatelů a pan Č. jako kontrolor množství a kvality hovězích kůží. Dále byl předávce přítomen žalobce a pan B., který kontroloval množství a kvalitu kůží pro účely jejich dalšího přeprave k odběratelům v Itálii. K předávce mělo dojít v Ostrožské Nové Vsi v areálu bývalého hospodářského družstva v budově bývalého kravína, přičemž po vyložení palet s kůžemi, které provedl žalobce vysokozdvížným vozíkem, došlo k náhodné kontrole množství a kvality hovězích kůží u 2-3 palet. Je přitom zjevné, že ačkoliv nejsou zcela podrobné, výše uvedené svědecké výpovědi nejsou v rozporu, v podstatných částech se překrývají a naopak nejsou až podezřele podobné (například není důvod, proč by pan B. měl znát Jacarta promotion s.r.o. či její jednatele, když byl zprostředkovatelem obchodu mezi žalobcem a odběrateli v Itálii, a tudíž tato informace pro něj byla zcela nepodstatná). Žalovaný ani správce daně zároveň nenamítali, že by mezi výše uvedenými svědky a žalobcem existovaly jakékoliv vazby, které by věrohodnost jejich výpovědi zpochybňovaly. Krajský soud má navíc za to, že ani v rámci jednotlivých obchodních případů mezi Jacarta promotion s.r.o. a žalobcem není zjevná mezi těmito svědky jakákoliv vazba. Přesto však žalovaný odmítl všechny tři svědecké výpovědi osvědčit jako důkaz ohledně uskutečnění zdanitelných plnění, u nichž žalobce uplatňoval odpočet DPH.
25. Ve vztahu ke svědecké výpovědi R. Ž. krajský soud uvádí, že ve zprávě o daňové kontrole postrádá jakékoliv hodnocení této svědecké výpovědi ze strany správce daně, nicméně toto pochybení zhojil hodnocením svědecké výpovědi žalovaný (viz bod 66 napadeného rozhodnutí). Pokud však žalovaný odmítl osvědčit svědeckou výpověď R. Ž. jako důkaz v rámci daňového řízení s odkazem na skutečnost, že se jedná o výpověď obecnou či vnitřně rozpornou, krajský soud naopak shledává velmi obecným a zcela nedostačujícím způsob, jakým žalovaný výpověď svědka R. Ž. zpochybnil. Žalovaný totiž nejprve uznal, že svědek potvrdil určitou míru účasti Jacarta promotion s.r.o. na obchodních aktivitách žalobce, avšak následně uvádí, že výpověď je obecná a v části, týkající se inkasa plateb za uskutečněná zdanitelná plnění, dokonce vnitřně rozporná. Co se týče inkasa, tak krajský soud uvádí, že neshledává rozpornost v tvrzeních svědka, který na otázku žalobce: „*Při prodeji kůží jste tedy také neměl na starosti inkaso z prodeje těchto kůží?*“ odpověděl: „*Je možné, že měl, ale v tuto chvíli si nepamatuju, jaký obnos peněz to byl.*“ a na pozdější otázku správce daně: „*Je Vám známo, kdo a jak probíhala úhrada za tady tyto dodávky?*“ odpověděl: „*Na účet nebo hotově. V případě hotovosti mi peníze předával pan B., přebíral jsem je já.*“ Krajskému soudu není zjevné, v čem jsou tato tvrzení rozporná, když jedno tvrzení nepopírá pravdivost druhého a naopak. Dle krajského soudu jsou tato tvrzení spíše ve vzájemném souladu, kdy odpověď na druhou otázku rozvíjí odpověď svědka na otázku první. Co se týče obecnosti svědecké výpovědi, krajský soud zde opakuje, že ze způsobu, jakým žalovaný odůvodnil odmítnutí osvědčení

svědecké výpovědi jako důkazu, je spíše zjevný tendenční výklad výpovědi svědka ze strany žalovaného, který tuto výpověď zcela izoloval od zbylých důkazů, ačkoliv je zjevné, že „obecné odpovědi“ svědka korelují s odpověďmi jiných svědků, a jsou s to být důkazem pro vyvrácení pochybností správce daně ohledně přijetí předmětných zdanitelných plnění ze strany společnosti Jacarta promotion s.r.o.

26. Svědeckou výpověď F. Č. posoudil správce daně jako nedostatečný důkaz pro prokázání faktického uskutečnění zdanitelných plnění s poukazem na skutečnost, že z výpovědi F. Č. vyplynulo, že hovězí kůže byly doručeny společnosti Jacarta promotion s.r.o., avšak na dokladech, předložených žalobcem, je deklarováno, že zboží bylo dopraveno ze Slovenska, v čemž správce daně spatřuje podstatný rozpor. Zároveň svědek vypověděl, že faktury vystavovali jednatele společnosti Jacarta promotion s.r.o., avšak jednatel této společnosti pan B. popřel, že by podpisy na fakturách patřily jemu. Konečně dle správce daně je také podstatné, že pan F. Č. nebyl zaměstnancem společnosti Jacarta promotion s.r.o. ani pro ni nevykonával činnost na základě jakékoliv smlouvy, a správci daně není vůbec zjevné, proč se pan Č. předávek vůbec účastnil, když ze své činnosti neměl žádný profit. Krajský soud má nicméně i v této souvislosti za to, že správce daně zde zastává tendenční výklad, přičemž krajskému soudu není zjevné, jaký vliv by na skutečnost, že zboží ve vlastnictví jednoho subjektu je prodáno jinému subjektu, mohla mít skutečnost, že toto zboží bylo doručováno ze Slovenska, obzvláště když je ze správního spisu zjevné, že dodavateli Jacarta promotion s.r.o. byly slovenské společnosti, zejména společnost NULIKO, s.r.o. Taková skutečnost dle krajského soudu není způsobila jakkoliv zpochybnit tvrzení F. Č. ohledně obchodního partnera žalobce, kterým měla být společnost Jacarta promotion s.r.o., či tvrzení vztahující se k průběhu obchodních jednání mezi žalobcem a touto společností. Konečně ani otázka vztahu mezi F. Č. a společností Jacarta promotion s.r.o. není otázkou rozhodnou pro způsobilost výpovědi F. Č. být důkazem v nyní projednávané věci. K otázce „profitu“ pana Č. ze služeb, poskytovaných společností Jacarta promotion s.r.o., krajský soud uvádí, že z protokolu o svědecké výpovědi pana Č. nevyplývá, že by správce daně učinil dotaz na odměnu pana Č. za služby poskytnuté společnosti Jacarta promotion s.r.o., a je nepřipustné, aby si správce daně takové skutečnosti domýšlel, tím spíše staví-li na nich pochybnosti o použitelnosti důkazu.
27. Taktéž svědeckou výpověď G. B. pak správce daně posoudil bez zjevného zhodnocení jeho výpovědi v kontextu dalších správci daně dostupných důkazních prostředků. Naopak (stejně jako u předchozích svědeckých výpovědí) ji hodnotil izolovaně, byť sice jako výpověď schopnou prokázat, že žalobce přijal v roce 2011 a 2012 hovězí kůže, ale jako neschopnou prokázat, že by to bylo od společnosti Jacarta promotion s.r.o.
28. Jak již bylo zmíněno výše, ze zprávy o daňové kontrole je tak zjevné, že správce daně vystavil své pochybnosti zejména na svědecké výpovědi jednatele společnosti Jacarta promotion s.r.o., J. B., jejíž pravdivost nicméně žalobce v daňovém řízení zpochybnil. Správce daně se však s touto námitkou vypořádal s pouhým poukazem na skutečnost, že svědek byl poučen o své povinnosti vypovídat pravdivě a nic nezamlčovat. Dle krajského soudu správce daně zcela rezignoval na hodnocení této svědecké výpovědi způsobem, jakým přistoupil k hodnocení ostatních svědeckých výpovědí, tedy z pohledu věrohodnosti a pravdivosti této svědecké výpovědi, a to přesto, že žalobce tuto svědeckou výpověď zpochybnil z hlediska její pravdivosti. Svědecká výpověď J. B. je přitom v rozporu s výpověďmi dalších tří svědků, jejichž výpovědi jsou naopak ve vzájemném souladu a vzájemně tvoří ucelený obraz skutkového stavu. Zároveň je ze správního spisu zjevné, což správce daně rovněž osvědčuje (viz např. str. 20 až 23 zprávy o daňové kontrole), že společnost Jacarta promotion s.r.o. byla v roce 2011 a 2012 odběratelem hovězích kůží, ačkoliv ve svých daňových přiznáních za I. a II. čtvrtletí 2012 uvedla nulovou daňovou povinnost a nebyla u ní Finančním úřadem pro Olomoucký kraj prokázána žádná ekonomická činnost, kterou však na základě důkazů, provedených v daňové kontrole žalobce, tato společnost zjevně prováděla. Podstatná je taktéž skutečnost, že ačkoliv podpisy na fakturách,

předložených žalobcem, nejsou dle tvrzení J. B. jeho, společnost Jacarta promotion s.r.o. má dva jednatele, přičemž druhý jednatel je osobou s neznámým místem pobytu, kterého se nepodařilo předvést ani Policií České republiky, a nelze tedy vyloučit, že podpisy patří této osobě.

29. Konečně podstatnou skutečností, zjištěnou v rámci daňové kontroly žalobce, dle krajského soudu je, že dle čl. 10 písm. b) bod iii) Nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) ze dne 21. října 2009 o hygienických pravidlech pro vedlejší produkty živočišného původu a získané produkty, které nejsou určeny k lidské spotřebě, a o zrušení nařízení (ES) č. 1774/2002, jsou vedlejšími produkty živočišného původu taktéž kůže přežvýkavců, přičemž, jak vyplývá z čl. 23 odst. 1 tohoto nařízení, subjekty, které mají vedlejší živočišné produkty pod svou kontrolou, musí být před zahájením činnosti registrováni u příslušného orgánu, jestliže působí v jakékoliv fázi výroby, přepravy, manipulace, zpracování, skladování, uvádění na trh, distribuce, používání či neškodného odstraňování vedlejších produktů živočišného původu a získaných produktů. Společnost Jacarta promotion s.r.o. však dle vyjádření Státní veterinární správy, jako příslušného orgánu, k takovému nakládání s vedlejšími živočišnými produkty nikdy registrována nebyla.
30. Z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že „*hodnocení důkazů provedené daňovým orgánem může být důvodem pro zrušení žalobou napadeného rozhodnutí pouze tehdy, vykazuje-li natolik závažná pochybení, která mají vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí*“ (srov. rozsudek ze dne 16. 11. 2016, č. j. 7 Afs 156/2016-59). Tak je tomu podle judikatury Nejvyššího správního soudu např. tehdy, pokud hodnocení důkazů správcem daně nezohledňuje všechny skutečnosti, které v řízení vyšly najevo a odporuje logice (srov. rozsudek ze dne 21. 2. 2012, č. j. 2 Afs 73/2011-76), nebo hodnocení důkazů neodpovídá racionálnímu myšlenkovému procesu odpovídajícímu požadavkům formální logiky, v jehož rámci byl důkladně posouzen každý z provedených důkazů jednotlivé a zároveň veškeré tyto důkazy posouzeny v jejich vzájemné souvislosti, nebo je úvaha o hodnocení důkazů nepřezkoumatelná (srov. rozsudek ze dne 28. 7. 2008, č. j. 5 Afs 5/2008-75).
31. Při hodnocení postupu správce daně a žalovaného v rámci hodnocení provedených důkazů má krajský soud za to, že správce daně, resp. žalovaný pochybili, pokud na straně jedné (z důvodu pochybností o jejich věrohodnosti a pravdivosti) neosvědčili výpovědi svědků Č., Ž. a B., ačkoliv tyto výpovědi se podstatným způsobem shodují v popisu způsobu, jakým žalobce obchodoval s hovězími kůžemi, přičemž na straně druhé témuž hodnocení nepodrobili svědeckou výpověď J. B., jednatele společnosti, která ačkoliv formálně nevykazovala žádnou ekonomickou činnost, tuto činnost zjevně prováděla, vykazovala nulovou daňovou povinnost a svou činností zároveň porušovala právo Evropské unie, když dle krajského soudu lze v takovém případě rozumně předpokládat, že jednatel dané společnosti se bude snažit popřít, že společnost prováděla jakoukoliv ekonomickou činnost, ze které by jí případně mohla být vyměřena daň či by za ni mohla být sankcionována pro neplnění jiných povinností při výkonu takové činnosti. Pro úplnost krajský soud uvádí, že J. B. ani nepopřel, že by mezi společnostmi Jacarta promotion s.r.o. a žalobcem probíhala jakákoliv obchodní spolupráce, pouze své tvrzení relativizoval s poukazem na skutečnost, že je možné, že tato spolupráce byla vlastně uskutečňována s ním, jako s osobou samostatně výdělečně činnou, nikoliv se společností Jacarta promotion s.r.o. Ze závěrů správce daně vyplývá, že má za prokázané, že společnosti Jacarta promotion s.r.o. byly doručeny „nějaké“ hovězí kůže a že žalobce taktéž disponoval „nějakými hovězími kůžemi“ a tyto dále přeprodlával, přičemž jediným chybějícím článkem řetězce je spojení mezi Jacarta promotion s.r.o. a žalobcem.
32. S ohledem na průběh dokazování a na rozsah pochybností správce daně, který zahájil daňovou kontrolu toliko s pochybnostmi o dodavateli žalobcem přijatých zdanitelných plnění, u nichž žalobce uplatňoval odpočet DPH, je nicméně krajský soud toho názoru, že z předmětného dokazování je více než zjevné, že tuto mezeru v obchodním řetězci od dodavatelů Jacarta promotion s.r.o. k odběratelům žalobce se podařilo vyplnit. Žalovaný (ani správce daně) tedy v řízení ústícím do vydání žalobou napadeného rozhodnutí nevzal do úvahy veškeré skutečnosti, které v řízení vyšly najevo, nehodnotil důkazy v jejich vzájemné souvislosti, nýbrž izolovaně a do značné míry způsobem odporujícím logice a realitě. Takový způsob dokazování dle krajského

soudu není s ohledem na ochranu práv daňových subjektů a taktéž s ohledem na účel správy daní, kterým je správné zjištění a stanovení daně, přípustný, a jedná se o tak závažné pochybení, že zakládá rozpor se zásadou volného hodnocení důkazů dle § 8 odst. 1 daňového řádu, a musí založit také nezákonnost napadeného rozhodnutí.

VI. Závěr a náklady řízení

33. Krajský soud proto s ohledem na výše uvedené rozhodnutí žalovaného zrušil pro nezákonnost ve smyslu § 78 odst. 1 s. ř. s., a současně věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V dalším řízení je žalovaný vázán právním názorem soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.) a bude tedy na něm, aby zajistil nápravu shora vytčených vad.
34. O náhradě nákladů řízení krajský soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.
35. Žalobce dosáhl v řízení o žalobě plného úspěchu, a proto má právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému. Odměna žalobcova zástupce (advokáta) a náhrada hotových výdajů byla stanovena podle § 35 odst. 2 s. ř. s. a vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů. V daném případě se jednalo o čtyři úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, žaloba, další podání ve věci samé, účast na jednání soudu, naopak žalobcem uplatňované náklady v podobě porad s klientem soud neuznal jako prokázané, srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2015, č. j. 8 Azs 124/2014-59, nebo usnesení Ústavního soudu ze dne 30. 7. 2008, sp. zn. I. ÚS 398/06) a čtyři režijní paušály, a to ve výši $4 \times 3\,100$ Kč a 4×300 Kč [§ 7 bod 5, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), d) a g), § 13 odst. 3 advokátního tarifu], tedy celkem 13 600 Kč. Krajský soud dále přiznal náhradu cestovních výdajů ve výši 1 694 Kč (po korunovém zaokrouhlení). Při jejich výpočtu vycházel z následujících vstupních údajů: vůz BMW, RZ X; vzdálenost Praha – Brno - Praha = 418 km; spotřeba byla určena dle údajů v technickém průkazu o spotřebě pro kombinovaný provoz podle norem Evropské unie podle § 158 odst. 4 zákona č. 262/2006 Sb., zákoníku práce, ve výši 6,8 l/100 km; sazba základní náhrady za 1 km činí 4,20 Kč [§ 157 odst. 4 písm. b) zákoníku práce; § 1 písm. b) vyhlášky č. 333/2018 Sb.]; cena za litr automobilové nafty podle vyhlášky č. 333/2018 Sb. činí 31,20 Kč. Krajský soud přiznal právnímu zástupci žalobce také náhradu za promeškaný čas podle § 14 odst. 1 písm. a) a odst. 3 advokátního tarifu, a to ve výši 600 Kč (6 započatých půlhodin za cestu na jednání soudu z Prahy do Brna a zpět). Celkové náklady za zastoupení tak činí částku ve výši 15 294 Kč. Protože zástupce žalobce je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení o částku 3 212 Kč, odpovídající dani (21 %), kterou je povinen z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Žalobci dále přísluší náhrada za zaplacený soudní poplatek za žalobu ve výši 3 000 Kč a za návrh na přiznání odkladného účinku žalobě ve výši 1 000 Kč.
36. Celkem tedy byla žalobci vůči žalovanému přiznána náhrada nákladů ve výši 22 506 Kč. K jejímu zaplacení soud určil přiměřenou lhůtu

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 25. února 2020

JUDr. Zuzana Bystřická, v.r.
předsedkyně senátu