



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Petra Hluštíka, Ph.D., a JUDr. Daniela Spratka, Ph.D., ve věci

žalobce: **ALTIN JM GROUP s. r. o.**
sídlem Pionýrů 839, 738 01 Frýdek-Místek
zastoupený advokátem JUDr. Michaellem Bartončíkem
sídlem Koliště 259/55, 602 00 Brno

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

o přezkoumání rozhodnutí žalovaného č. j. 18515/18/5300-22441-711776 ze dne 19. 4. 2018, ve věci daně z přidané hodnoty,

takto:

I. Rozhodnutí žalovaného č. j. 18515/18/5300-22441-711776 ze dne 19. 4. 2018 **se** se v části, v níž bylo tímto rozhodnutím zčásti potvrzeno a zčásti změněno rozhodnutí Finančního

úřadu pro Moravskoslezský kraj č. j. 2417426/16/3207-51522-803047 ze dne 1. 7. 2016, **zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

II. Ve zbytku se žaloba **zamítá**.

III. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobce se žalobou doručenou krajskému soudu dne 26. 6. 2018 domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného č. j. 18515/18/5300-22441-711776 ze dne 19. 4. 2018 (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž žalovaný k odvolání žalobce změnil platební výměry Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj č. j. 2417206/16/3207-51522-803047 ze dne 30. 6. 2016, kterým byla vyměřena DPH za zdaňovací období prosince roku 2014, a č. j. 2417426/16/3207-51522-803047 ze dne 1. 7. 2016, kterým byla vyměřena DPH za zdaňovací období dubna roku 2015. Celková výše stanovených daní za obě období činí 1 491 495 Kč. Daň byla doměřena z důvodu neuznání odpočtů na DPH ve vztahu k plněním poskytnutým žalobci jeho dodavateli – společnostmi VENETA CORPORATION s. r. o., Niigordo, s. r. o., Charlock, s. r. o., VEPAK, s. r. o. a Chemosvit Bohemia a. s. – při nákupu a prodeji vyčištěného ostropestřce, dodávce máku setého, chlazení polévek a nákupu obalů.
2. Žalobce v podané žalobě namítal, že na něj žalovaný nesprávně přenesl důkazní břemeno, dále nesprávně zjistil skutkový stav, zjištěný skutkový stav vadně posoudil a zčásti zatížil své rozhodnutí nepřezkoumatelností.
3. Žalovaný ve svém vyjádření ze dne 16. 8. 2018 shrnul dosavadní průběh řízení a reagoval na vznesení žalobní body. Závěrem uvedl, že dle jeho názoru bylo napadené rozhodnutí vydáno v souladu se zákonem a žalobcem vznesené námitky nejsou důvodné. Navrhl proto zamítnutí žaloby.
4. Krajský soud svým rozsudkem č. j. 25 Af 29/2018-103 ze dne 14. 5. 2019 napadené rozhodnutí zrušil. Krajský soud přisvědčil žalovanému, že správce daně řádně neodůvodnil výzvy prokázání skutečností ze dne 29. 7. 2015 (ve vztahu k období prosinec 2014) a ze dne 6. 8. 2015 (ve vztahu k období duben 2015), takže nemohl přenést důkazní břemeno na žalobce. Pokud se týče obchodu s mákem, tam jistá konkretizace pochybnost správce daně byla v konstatování neobvyklé časové návaznosti uskutečněných transakcí, avšak této pochybnosti soud nepřisvědčil s ohledem na vysvětlení žalobce a svědeckou výpověď svědka K.
5. Ke kasační stížnosti žalovaného byl uvedený rozsudek Krajského soudu v Ostravě zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 191/2019-32 ze dne 18. 5. 2020. Nejvyšší správní soud připomenul, že po předložení daňových dokladů leží důkazní břemeno na správci daně, neboť ten prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost těchto dokladů uplatněných daňovým subjektem; pro přechod důkazního břemene „zpět“ na daňový subjekt nezbytné, aby správce daně své pochybnosti

kvalifikovaně vyjádřil. Nejvyšší správní soud však zdůraznil, že toto vyjádření pochybností správce daně nemusí být učiněno pouze ve výzvě (což je nejvhodnější), ale i u jednání. V projednávané věci vyjádřil správce daně své pochybnosti řádně ve vztahu k oběma zdaňovacím obdobím, a to jak úředním záznamu, který obsahoval výsledek kontrolního zjištění a který byl žalobci doručen 23. 10. 2015, tak u jednání dne 6. 6. 2016. Krajský soud posuzoval výzvy k prokázání skutečností izolovaně a nevzal v úvahu, že podstata vyjádření konkrétních pochybností ohledně předložených dokladů není v bezpodmínečném trvání na formálně bezvadné výzvě, nýbrž ve faktickém seznámení daňového subjektu se vzniklými nejasnostmi tak, aby se daňový subjekt mohl náležitě hájit a svá tvrzení prokázat jiným způsobem. Nejvyšší správní soud dále vyslovil nesouhlas s hodnocením svědecké výpovědi svědka K. ze strany Krajského soudu; tento svědek nijak nerozptýlil podstatu pochybností správce daně, spočívající v nestandardní časové posloupnosti. V dalším řízení zavázal krajský soud k posouzení povahy zjištěných pochybností. To znamená, zda se skutečně jednalo o natolik zásadní pochybnosti, že učinily předložené daňové doklady nevěrohodnými či neprůkaznými, a zda tak jejich sdělením důkazní břemeno na daňový subjekt skutečně přešlo.

6. Krajský soud následně v souladu s § 110 odst. 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným ve zrušovacím rozhodnutí přezkoumal napadená rozhodnutí, a to v mezích žalobních bodů dle § 75 odst. 2. s. ř. s., přičemž vycházel dle § 75 odst. 1 s. ř. s. ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
7. Z obsahu správních spisů soud zjistil následující: Správce daně zahájil u žalobce postup k odstranění pochybností na DPH za zdaňovací období prosince 2014 výzvou ze dne 18. 2. 2015; uvedený postup byl následně ukončen a místo něj byla protokolem ze dne 12. 5. 2015 zahájena daňová kontrola; jejím předmětem bylo mj. prověření oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění v souvislosti s čištěním ostropestřce mariánského, dodávkami máku setého a chlazením polévek. Protokolem ze dne 26. 6. 2015 byla u žalobce zahájena daňová kontrola na DPH za zdaňovací období dubna 2015; zaměřila se na prověření uplatněného nároku na odpočet z přijatých zdanitelných plnění v souvislosti s chlazením polévek a nákupem obalů. Po provedených kontrolách dopěl prvostupňový správce daně k závěru, že žalobce neunesl důkazní břemeno u přijatých zdanitelných plnění v souvislosti s výše uvedenými činnostmi, tedy neprokázal, že tato přijatá zdanitelná plnění byla uskutečněna tak, jak je na daňových dokladech deklarováno a že je žalobce využil v rámci svých ekonomických činností. Se stanovisky správce daně byl žalobce seznámen 6. 6. 2016 u jednání. Zprávy o daňových kontrolách byly se žalobcem projednány dne 29. 6. 2016. Na základě výsledků daňových kontrol vydal správce daně výše uvedené platební výměry, proti nimž podal žalobce dne 1. 8. 2016 odvolání. O odvoláních rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím.
8. Podle § 65 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“) se může ten, kdo tvrdí, že byl na svých právech zkrácen přímo nebo v důsledku porušení svých práv v předcházejícím řízení úkonem správního orgánu, jímž se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují jeho práva nebo povinnosti, (dále jen „rozhodnutí“), žalobou domáhat zrušení takového rozhodnutí, popřípadě vyslovení jeho nicotnosti.

9. Podle § 72 odst. 1 s. ř. s. lze žalobu podle § 65 podat do dvou měsíců poté, kdy rozhodnutí bylo žalobci oznámeno doručením písemného vyhotovení nebo jiným zákonem stanoveným způsobem, nestanoví-li zvláštní zákon lhůtu jinou. Krajský soud konstatuje, že žaloba byla podána řádně a včas a splňuje všechny zákonem předepsané náležitosti.
10. Podle § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o DPH, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“), je plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování a) zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku, b) plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně s místem plnění v tuzemsku, c) plnění s místem plnění mimo tuzemsko, pokud by měl nárok na odpočet daně, jestliže by se uskutečnila s místem plnění v tuzemsku, d) plnění uvedených v § 54 odst. 1 písm. a) až j), l) až u) a y) a v § 55 s místem plnění ve třetí zemi, nebo pokud jsou taková plnění přímo spojena s vývozem zboží, nebo e) plnění uvedených v § 13 odst. 9 písm. a), b), d) a e) a v § 14 odst. 5, f) rozhlasového nebo televizního vysílání prováděného provozovateli vysílání ze zákona.
11. Podle § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Podle § 92 odst. 5 daňového řádu správce daně prokazuje a) oznámení vlastních písemností, b) skutečnosti rozhodné pro užití právní domněnky nebo právní fikce, c) skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, d) skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti, e) skutečnosti rozhodné pro uplatnění následku za porušení povinnosti při správě daní.
12. Pokud se týče rozložení důkazního břemene ve věci, pak námitku, týkající se procesní stránky této věci, rozřešil závazně Nejvyšší správní soud ve shora citovaném kasačním rozsudku č. j. 5 Afs 191/2019-32 ze dne 18. 5. 2020. Nutno tedy uzavřít, že správce daně dostal své povinnosti seznámit daňový subjekt se vzniklými nejasnostmi tak, aby se daňový subjekt mohl náležitě hájit a svá tvrzení prokázat jiným způsobem. Ač tak neučinil ve svých písemných výzvách, učinil tak následně v úředním záznamu, který žalobci doručil dne 23. 10. 2015, a při jednání dne 6. 6. 2016. Zbývá proto věcně posoudit, zda tyto pochybnosti byly důvodné, resp. zda nebyly následně žalobcem rozptýleny.

Čištění ostropestřce mariánského

13. Ve zdaňovacím období prosinec 2014 si žalobce mj. uplatnil nárok na odpočet daně z přijatého daňového dokladu společnosti VENETA CORPORATION s. r. o. za čištění ostropestřce mariánského. Žalobcem předložená smlouva o čištění ostropestřce mariánského ze dne 14. 11. 2014 a následný předávací protokol (obojí bez podpisu smluvních stran) byly ovšem uzavřeny mezi společnostmi MORAVOL, která ostropestřec převedla na společnost VENETA, která jej měla vyčistit a úplatně zpět převést na společnost MORAVOL. To bylo v rozporu s tvrzením žalobce, že ostropestřec pořídil od společnosti VENETA a dodal jej společnosti MORAVOL. Správce daně prostřednictvím žádosti o informace zjistil, že společnost VENETA v roce 2014 neevidovala žádné zaměstnance; ostropestřec byl dodán do areálu žalobce, přičemž tento si zajistil i dopravu. Z dožádání o místní šetření u společnosti MORAVOL následně vyplynulo, že žalobce

převzal závazek společnosti VENETA na vyčištění ostropestřce, přeložen byl dodatek ke smlouvě o čištění ostropestřce ze dne 20. 12. 2014. Přeprava zboží neměla být realizována, neboť k čištění mělo dojít v areálu společnosti MORAVOL. Z uvedených zjištění vzešly tyto rozpory: Podle smlouvy měl být ostropestřec dodán společností MORAVOL a nikoli společností VENETA. Dle předávacího protokolu převzala vyčištěný ostropestřec společnost MORAVOL od společnosti VENETA, ačkoli dle dodatku její závazek převzal žalobce. Tvzení společnosti MORAVOL, že ostropestřec byl čištěn v jejím areálu, je v rozporu s tvrzením společnosti VENETA, že k čištění došlo v areálu žalobce, který si sám zajistil přepravu. Osoby, které měly jednat za společnost VENETA (R. V. a D. K.) přitom nejsou ani společníky ani jednatele uvedené společnosti. Žalobce na výzvu správce daně uvedl, že čištění ostropestřce probíhalo v areálu společnosti MORAVOL a bylo provedeno zaměstnanci společnosti VENETA. Svá tvrzení nedoložil. Ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění žalobce zěmnil svá tvrzení a uvedl, že za žalobce na čištění ostropestřce pracovali p. K. a p. F. a dva kamarádi. Následně žalobce předložil protokol společnosti IREL spol. s r. o. o zaškolení zaměstnanců společnosti VENETA R. V., V. K., R. K. a R. F. pro čištění ostropestřce ze dne 8. 12. 2014; z protokolu plyne, že k čištění mělo dojít na pracovišti společnosti IREL. Správce daně zjistil, že R. F. je ředitelem žalobce a V. K. je jeho obchodním zástupcem. Správce daně zjistil na základě výzvy společnosti MORAVOL, že na lisovací lince společnosti IREL, kde měl být ostropestřec čištěn, byla technologická výluka a údržba od 19. 12. 2014 do 31. 12. 2014; dále zjistil, že množství odpadu z čištění 220 tun ostropestřce se pohybuje v rozmezí 500 až 1 000 kg. Jednatel společnosti VENETA J. z., který byl slyšen jako svědek, uvedl, že společnost VENETA neměla roku 2014 žádné zaměstnance, popřel, že by v jeho společnosti zastávali nějakou funkci R. F., V. K. a R. K. Čištění ostropestřce zajišťoval R. V., který nemá ke společnosti VENETA vztah, jedná o svědkova kamaráda. Svědkové R. K. a V. K. sice uvedli, že k čištění ostropestřce došlo, avšak správce daně poukázal na to, že mezi jejich proškolením a vystavením daňového dokladu uplynuly dva dny, ač svědci tvrdili, že čištění trvalo cca 10 dnů. Oba svědkové navíc vypověděli, že R. F. nebyl celou dobu čištění přítomen, přičemž musel nastolit pořádek, protože ostatní nevěděli co a jak. To navzdory tomu, že měli být dle předloženého protokolu proškoleni. Navíc v době uzavírání dodatku o převzetí závazku společnosti VENETA žalobcem, muselo být čištění ukončeno dle výpovědi svědků, tak i s ohledem na technologickou výluku a údržbu linky, kde měl být ostropestřec čištěn. K úhradě mělo dojít vzájemným započtením mezi žalobcem a společnostmi VENETA a MORAVOL, přičemž doplatek měl být hrazen hotově. Výdajový doklad ze dne 29. 12. 2014 však o den předchází datu dohody o vzájemném započtení. Po zhodnocení výše uvedených rozporných skutečností dospěl správce daně k závěru, že nárok na odpočet daně z přijatého plnění od společnosti VENETA je pochybný.

14. Žalobce přdestřel svou skutkovou verzi, že pan K. slíbil výpomoci společnosti MORAVOL zprostředkováním kontaktu na osobu pana V., který následně, resp. jím zastupovaná společnost VENETA uzavřela se společností MORAVOL smlouvu o čištění ostropestřce v provozovně společnosti MORAVOL. Následně pan V. kontaktoval pana K. s tím, že má problém se zajištěním příslibených prací (společnost MORAVOL nemohla z kapacitních důvodů provést čištění ostropestřce mariánského prostřednictvím vlastních zaměstnanců). V návaznosti na to pan K. v součinnosti s panem F. převzali čištění a odpovědnost vůči společnosti MORAVOL „na sebe“, tj. na žalobce, na čemž se trojstranné

dohodli. K čištění ostropestřce docházelo v provozovně společnosti MORAVOL, kde byly pracovníci nejprve seznámeni s chodem čistícího stroje, proškoleni, a převzali žoky ostropestřce. Ze stejného důvodu ostropestřec určený k čištění žalobce koupil od společnosti VENETA a po několika dnech čištění jej předal zástupci společnosti MORAVOL, která jej koupila zpět s připočtením ceny za čištění. Vytríděný odpad byl vrácen společnosti MORAVOL. Svědci vypovídali téměř s odstupem dvou let a nebylo pro ně podstatné, kolik dnu čištění prováděli. S touto verzí dle přesvědčení žalobce zjištěný skutkový stav koreluje.

15. K tomu soud uvádí, že žalobcem předestřený skutkový stav ani nevysvětluje všechny výše uvedené rozpory, ani nekoreluje s provedeným dokazováním; s tímto dokazováním nekoreluje žádný skutkový stav, neboť důkazy učiněné v daňovém řízení jsou ve vzájemném rozporu, jak výše rekapitulováno, a nelze z nich skutkový stav zjistit.
16. Žalobce namítal i nesprávnost závěrů ohledně určitých skutkových jednotlivostí. Rozpory ohledně toho, či pracovníci vlastně čistili, uvádí, že rozhodující byla fakticita proškolení, nikoli „papírování“. To ovšem nezbavuje rozpory mezi svědeckými výpověďmi, listinami a vyjádřeními zúčastněných společností potenciálu zpochybnit tvrzený skutkový stav. Nerozptyluje pochybnost stran převrácené posloupnosti vyplacení doplatku a uzavření dohody o započtení. Námitka neoprávněnosti hodnocení ekonomických rozhodnutí obchodních společností je bezpředmětná, neboť na ní pochybnost správce daně nestojí.
17. Správce daně a následně žalovaný tak shora uvedenými pochybnostmi znevěrohodnili žalobcem předložené daňové doklady, plně unesli na nich tížící daňové břemeno, a vzhledem k tomu, že žalobce pochybnosti nerozptýlil, zcela správně zpochybněný nárok na odpočet daně vyloučili.

Dodávka máku setého

18. Ve zdaňovacím období prosinec 2014 si žalobce mj. uplatnil též nárok na odpočet daně z daňového dokladu přijatého od společnosti Niigordo za dodávku máku setého. Žalobce k němu uvedl, že nákup máku byl proveden na základě dohody s dodavatelem, a to v návaznosti na obchodní případ dodavatele, který měl mák prodat svému odběrateli do jejího členského státu EU.. Jelikož dodavatel máku nebyl etablován na trhu s potravinami, došlo k dohodě se žalobcem o jeho prodeji a byl vyfakturován žalobci. Poté, co nedošlo k dohodě s odběratelem, byl mák odprodán původnímu dodavateli (společnosti J. K. FOOD s. r. o.). Mák byl uložen v zásobníku původního dodavatele. Z daňových dokladů přeložených žalobcem však vyplynulo, že mák mu měl být dodán 20. 12. 2014; k prodeji společnosti K. K. FOOD mělo však dojít o den dříve. Z odpovědi na žádost o informace vyplynulo, že společností J. K. FOOD byl mák dodán společnosti Niigordo (dodavateli žalobce) rovněž dne 19. 12. 2014. dle závěrů správce daně nemohl existovat časový prostor pro uskutečnění obchodní transakce, jak ji popsal žalobce. Žalobce dále po seznámení s výsledkem kontrolního zjištění uvedl, že z důvodu chybějící certifikace společnosti Niigordo došlo k tomu, že žalobce mák překoupil, neboť certifikát má, s tím, že ho prodá. Španělský odběratel však mák již nechtěl, a proto se žalobce dohodl na prodeji máku společnosti J. K. FOOD. Žalobce předložil objednávku španělského zájemce (BelBen) a korespondenci se španělským odběratelem. K tomu správce daně formuloval pochybnosti spočívající v tom, že odběratel BelBen není nijak specifikován a není důkaz o jejich autenticitě. Zatímco objednávky z listopadu jsou adresovány společnosti Niigordo, korespondence z prosince je vedena španělskou společností se žalobcem; není zřejmé, jak

mohla španělská společnost vědět, že objednávku má zrušit vůči žalobci, ač objednávala u společnosti Niigordo. Svědek V. K., zástupce společnosti Niigordo, potvrdil skutkovou verzi, uvedenou žalobcem po seznámení s výsledkem kontrolního zjištění, neuvedl VAT španělské společnosti BelBen a slíbil ho dodat e-mailem, což neučinil. Nevzpomněl si, kdy se společnost Niigordo stala vlastnící máku. Uvedl, že BelBen se dozvěděl, že mu má být mák dodán žalobcem tehdy, když mu byl e-mailem dodán certifikát žalobce. Důkaz o existenci takového e-mailu nebyl předložen. Uvedl, že jednal za španělskou stranu s panem G., avšak na objednávkách předložených žalobcem figuruje jméno M. F. Jméno G. se v předložené dokumentaci nevyskytuje nikde. Z těchto důvodů neosvědčil uvedenou svědeckou výpověď správce daně jako důkaz potvrzující tvrzení žalobce. Správce daně pro přetrvávající pochybnosti nárok na odpočet daně z přijatého zdanitelného plnění od obchodní společnosti Niigordo vyloučil.

19. Žalobce v žalobě zopakoval svou skutkovou verzi a odkázal na svědeckou výpověď svědka K. Jak uvedl Nejvyšší správní soud ve svém kasačním rozsudku (§ 39), *„tato výpověď žádným způsobem nevysvětlila data uskutečnění nákupu a prodeje tohoto zboží. Svědek popisoval pouze jednání se španělskou stranou, která měla mák od žalobkyně nakoupit, aniž by se k datům uskutečnění plnění jakkoli vyjádřil. Podstata pochybností ohledně nákupu a prodeje máku přitom spočívala právě v jejich nestandardní časové posloupnosti.“* Namítá-li žalobce, že svědek K. mohl být vyslechnut podrobněji, pak soud poukazuje na to, že to byl žalobce, který mohl klást svědkovi otázky v tomto směru, a neučinil tak. Soud rovněž zdůrazňuje, že existence španělského zájemce nebyla přes výzvy správce daně nijak doložena, alespoň uvedením jeho VAT ID.
20. Správce daně a následně žalovaný tak shora uvedenými pochybnostmi znevěrohodnili žalobcem předložené daňové doklady, plně unesli na nich tížící daňové břemeno, a vzhledem k tomu, že žalobce pochybnosti nerozptýlil, zcela správně i tento zpochybněný nárok na odpočet daně vyloučili.

Chlazení polévek

21. Ve zdaňovacích obdobích prosinec 2014 a duben 2015 si žalobce mj. uplatnil odpočet daně z daňových dokladů za dodávky chlazených polévek přijatých od obchodních společností Niigordo a Charlock. Žalobce uváděl, že tyto dvě společnosti měly od žalobce odkupovat vyrobené polévky. Jelikož dosahovaly polévky při zabalení teploty kolem 50 °C, měly je uvedené společnosti zchladit a poté zpět prodat žalobci. Tento postup (odkupování a zpětné prodávání) byl údajně zvolen pro posílení odpovědnosti dodavatele. Chlazení mělo probíhat „přirozeným způsobem“ v odpoledních a nočních hodinách tak, že zaměstnanci společností Niigordo a Charlock rozložili z palet krabice se zabalenými polévkami, tyto krabice rozbali a následně opět zabalili a krabice složili zpět na palety; takto chladili vyrobené polévky ve vnitřních i venkovních prostorách žalobce. Správní orgány však zjistily, že tyto společnosti nemají žádné zaměstnance a sídlí na hromadných adresách. Dále zdůvodnily své pochybnosti tím, že jednatelka žalobce sama uváděla, že nudle se chladí již na lince a po zabalení se distribuují. Dále zjistily, že odběratelé žalobce neměli speciální požadavky na chlazení. Dále zpochybnily tvrzení žalobce, že dochlazována byla jen část výrobků, kdy sám žalobce tvrdil, že absence chlazení by mohla způsobovat nevratné chuťové a estetické změny na výrobcích. Svědecké výpovědi sice naznačovaly možnost chlazení některých polévek; výpovědi však byly zčásti nedostatečné, zčásti v rozporu s jinými důkazy. Z tabulek sestavených správcem daně plyne, že množství polévek

fakturovaných ke chlazení nikdy neodpovídá množství polévek vyrobených 24 hodin před chlazením; navíc značné množství vyrobených polévek převyšovalo následné množství chlazených polévek. Plnění byla dle tvrzení žalobce hrazena zápočty, což je legitimní, avšak vede k neexistenci auditní stopy, kterou by bylo možno reálnou úhradu prokázat. Žalovaný podotkl, že žalobce je s dodavatelskými společnostmi personálně propojen.

22. Žalobce v žalobě nejprve přestřel svou skutkovou verzi o chlazení polévek, jak je zrekapitulována výše. K této skutkové verzi již v citovaném kasačním rozsudku Nejvyšší správní soud uvedl (§ 37): *„Popsaný postup je však již z laického pohledu minimálně zvláštní, a to jak s ohledem na skutečnost, že se jedná o potraviny (krabice s polévkami měly být při chlazení rozmisťovány vedle sebe i ve venkovních prostorách, aniž by byly jakkoli chráněny před nejružnějšími vlivy počasí), tak z hlediska nákladového (žalobkyně nejprve vynakládala prostředky na obalový materiál, např. smršťovací fólii, který vzápětí z vyrobeného zboží odstraňovala). Nehledě na skutečnost, že toto chlazení měly zajišťovat společnosti personálně propojené s žalobkyní (jednatelkou obou společností, které měly chlazení provádět, je N. K., která byla dle zjištění správce daně minimálně v průběhu daňových kontrol zároveň obchodní zástupkyní žalobkyně), nadto sídlící na bromadných adresách.“*
23. Pokud se týče námitek k jednotlivostem: K okolnosti, že dodavatelské společnosti neměly zaměstnance, uvedl, že svědci pracovali na dohody a řada neprávnicků osoby, které nepracují v hlavním pracovním poměru, za zaměstnance nepovažuje; navíc pro žalobce je nepodstatné, jak si dodavatelé zajišťují své pracovníky. K tomu soud předně poznamenává, že absence vědomostí o vnitřních poměrech dodavatelů není kladena žalobci k tíži (ačkoli s ohledem na personální propojenost lze pochybovat o jeho naprosté nevědomosti o těchto věcech), ale jedná se o objektivní skutečnosti, které zpochybňují skutkovou verzi žalobce. Společnost Charlock navíc nevykázala v uvedeném období vůbec žádné mzdové náklady. Soud připomíná, že se u těchto společností nejednalo jen o absenci zaměstnanců, ale i o sídla na virtuálních adresách, což žalobce pomíjí.
24. K tvrzení jednatelky žalobce, že k chlazení dochází již při výrobě, v žalobě uvedl, že tím myslela v rozsahu a způsobem, jaký vyličil žalobce. K této námitce soud uvádí, že žalobcova interpretace výpovědi jeho jednatelky je sice myslitelná, nicméně je s podivem, že zcela pominula proces chlazení, zajišťovaný externími společnostmi, zvláště za situace, kdy její popis odpovídal dle žalobce procesu týkající se části produkce, která chlazením externími společnostmi neprocházela. Za této situace je výpověď jednatelky nepochybně indicií, která je zejména v kontextu ostatních skutečností způsobila žalobcem předložené formální daňové doklady zpochybnit.
25. Žalobce namítl, že zchlazení probíhalo jen u části výrobků podle požadavků odběratelů. Toto však žalovaný vyvrátil zjištěním, že takovéto speciální požadavky odběratelé nevznášeli. Žalobce netvrdí, že by některý z odběratelů takovýto požadavek v rozhodných zdaňovacích obdobích vznášel. Přeložené doklady, týkající se společnosti Lidl v Polsku, se vztahovaly k jiným zdaňovacím obdobím.
26. Žalobce tvrdí, že svědecké výpovědi prokázaly chlazení polévek. K tomu soud poukazuje na to, že výpovědi prokazovaly existenci nějakého chlazení, což akceptuje žalovaný i v odst. 77 napadeného rozhodnutí, nikoli však v rozsahu uplatněném za předmětná zdaňovací období, a to pro řadu rozporů ve výpovědích ve srovnání s jinými důkazními prostředky a tvrzeními žalobce, jak vyložil žalovaný a v čemž se s ním soud ztotožňuje.

27. Nedoložení podrobností (kdo chlazení prováděl, jak byl proškolen, v jakém stavu byly polévky předány a vráceny) dokresluje důkazní nouzi žalobce. Svědecké výpovědi nejsou v tomto ohledu dostatečné, navíc nekorelují se zjištěními správce daně ohledně pracovněprávních poměrů u dodavatelských společností.
28. Pokud se týče personální propojenosti žalobce a dodavatelských společností, pak tato skutečnost sama o osobě důvodné pochybnosti nezakládá, ale ve spojení s ostatními skutečnostmi je způsobilá pochybnosti akcelarovat.
29. Správce daně a následně žalovaný tak shora uvedenými pochybnostmi znevěrohodnili žalobcem předložené daňové doklady, plně unesli na nich tížící daňové břemeno, a vzhledem k tomu, že žalobce pochybnosti nerozptýlil, zcela správně i tento zpochybněný nárok na odpočet daně vyloučili.

Nákup obalů

30. Ve zdaňovacím období duben 2015 si žalobce mj. uplatnil nárok na odpočet daně z daňových dokladů za dodání obalů přijatých od obchodní společnosti VEPAK s. r. o. a Chemosvit Bohemia a. s. V protokolu o zahájení daňové kontroly žalobce, že musel své výrobky přebalit do nových obalů. Na dotaz správce daně, proč musel žalobce své výrobky přebalit a jak naložil s původními obaly, žalobce uvedl, že balení do nových obalů vyplývá z nařízení (EU) č. 1169/2011, účinného od 13. 12. 2014. Žalovaný konstatoval, že uvedené nařízení v čl. 54 umožňuje uvádět do vyčerpání zásob potravin, které byly před účinností nařízení uvedeny na trh či opatřeny etiketou. V tom spatřoval rozpor s tvrzením žalobce. Správce daně a žalovaný dospěli k závěru, že žalobce neprokázal, že pořízené obaly využil v rámci svých ekonomických činností.
31. Žalobce v žalobě poukázal na to, že instantní polévky jsou baleny po výrobě do sáčků a tyto sáčky jsou následně baleny do papírových krabic. Žalobce byl velmi překvapen pozastavením se správce daně nad koupí obalů, neboť se jedná o výdaj, který má pravidelně každý měsíc, přičemž obaly mají individualizovanou grafiku jak s ohledem na svůj obsah (druh či příchut'). Předestřel také tabulku svých měsíčních výdajů za obaly od července 2014 do června 2015, z níž plyne, že nákup obalů v dubnu byl zcela standardní. Po dotazu ze strany správce daně užil žalobce vůči správci pojmu „přebalit polévky“ a tohoto slovního obratu se správce daně chytil a sverpě odmítal jakékoliv jeho další vysvětlení. Ze samotného technologického postupu je zřejmé, že se nemohlo jednat o výměnu jednoho obalu za jiný, neboť jednou zabalenou polévku může z hygienických důvodů vybalit ze sáčku pouze konečný spotřebitel. V důsledku legislativních změn daných nařízením a souvisejících požadavků odběratelů na obsah obalu došlo k jistému zvýšení nároků na tvorbu obalů. Navíc jednotlivé obaly používané žalobcem jsou dohledatelné na základě tištěného injektu na obalu, kam je umístěn v průběhu vlastní výroby. Všechny vstupy vč. Obalů mají svou auditní stopu od pořízení až po dodání odběrateli, což žalobce demonstroval na obalu LIDL gulášové polévky.
32. Této žalobní námitce musí soud přisvědčit jako důvodné.
33. Správce daně a následně žalovaný vystavěly celou svou pochybnost o předmětných obchodních transakcích na použití slova „přebalit“ ze strany žalobce a jeho interpretaci tak, že znamená vybalit a zabalit znovu. Avšak již samotný sémantický význam slova „přebalit“ je širší. Kupříkladu Slovník spisovného jazyka českého uvádí, že slovo „přebaliti“ označuje „znovu, jinak n. lépe zabalit: p. zboží“. To, že by žalobce myslel

vybalení a opětovné zabalení žalobce celou dobu popírá; v odpovědi na výzvu ze dne 4. 9. 2015 uvádí, že „balení do nových obalů vyplývá z Nařízení“ a v odvolání jasně uvádí, že „přebalováním“ myslel balení nově vyrobených polévek do nových obalů, neboť přebalování z jednoho obalu do druhého je z povahy věci nemožné, jak je ostatně i výše rozvedeno v rekapitulovaném žalobním bodu.

34. Správce daně si tak svou pochybnost uměle vykonstruoval určitou interpretací žalobcova vyjádření, od níž odmítl ustoupit, ačkoli je zcela zřejmé, že takováto interpretace nejen žalobcem nebyla nikdy zamýšlena, ale je i z povahy věci nemožná.
35. Proto soud napadené rozhodnutí v rozsahu, v němž bylo zčásti potvrzeno a zčásti změněno prvostupňové rozhodnutí s uvedenou defektní úvahou, zrušil. Žalovaný bude nadále vycházet z toho, že stran nároku na odpočet daně z daňových dokladů za dodání obalů přijatých od obchodní společnosti VEPAK a Chemosvit ve zdaňovacím období duben 2015 žádná důvodná pochybnost na základě skutečností uvedených v napadeném a prvostupňovém rozhodnutí není. Tímto právním názorem, který soud vyslovil, je v dalším řízení správní orgán vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
36. Ve zbytku však žaloba důvodná nebyla, jak výše vyloženo, proto byla zamítnuta.
37. Pokud se týče toho, že soud o jednom napadeném rozhodnutí rozhodl tak, že ho zčásti zrušil a zčásti proti němu žalobu zamítl, pak se jedná o řádný a běžný postup. Je třeba obecně vzít v úvahu, že správní soudnictví představuje interakci moci soudní a moci výkonné, kde je nutná limitace zásahu soudní moci pouze tam, kde je to nezbytné. Oddělitelnost částí napadeného odvolacího rozhodnutí ve vztahu k prvostupňovým rozhodnutím pak je nutno ve světle shora nastíněného ústavněprávního kontextu dovodit *per analogiam* – ať už ve vztahu k ustanovení § 76 odst. 2 věte druhé (*analogia legis*), popř. ve vztahu jiným procesním řádům (*analogia iuris*).
38. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto dle § 60 odst. 1 s. ř. s. tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť poměr jejich úspěchu a neúspěchu je shodný.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **není** kasační stížnost přípustná. To **neplatí**, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu či je-li namítáno nesprávné řešení otázky, která dosud nebyla Nejvyšším správním soudem řešena.

Kasační stížnost je možno podat ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozsudku k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Ostrava 17. prosince 2020

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu