



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky a soudců JUDr. Viktora Kučery a Mgr. Ing. Veroniky Baroňové ve věci

žalobce: **IMAO electric CZ, s.r.o.**
sídlem Třebíčská 774, Velké Meziříčí,
zastoupen advokátem Mgr. Markem Zvěřinou
sídlem U Hranic 1384/9, Praha 10

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 6. 2017, č. j. 27730/17/5300-21443-701707,
ve věci daně z přidané hodnoty

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce se včas podanou žalobou domáhal zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí žalovaného (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti rozhodnutí (dodatečnému platebnímu výměru) Finančního úřadu pro kraj Vysočina (dále jen „správce daně“) ze dne 29. 1. 2013, č. j. 45539/13/2913-05700-703011 (dále jako „prvostupňové rozhodnutí“) a toto rozhodnutí bylo potvrzeno. Tímto rozhodnutím byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2008 ve výši 1 117 878 Kč a sděleno penále ve výši 223 575 Kč.

II. Dosavadní procesní průběh

2. V návaznosti na zjištění Finančního úřadu Ostrava I z vyhledávací činnosti u společnosti Hot light rays s.r.o., se sídlem Sokolská třída 1263/24, Ostrava (dále jen „Hot light rays“) a svou vlastní vyhledávací činnost správce daně zahájil u žalobce dne 24. 10. 2011 daňovou kontrolu na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2008 a 3. čtvrtletí roku 2009 v rozsahu kontroly správnosti uplatněné daně na vstupu. Během uvedené daňové kontroly vyvstaly u správce daně pochybnosti o faktickém uskutečnění zdanitelného plnění spočívajícího v nákupu kabelů od společnosti Hot light rays, na základě kterého si žalobce ve zdaňovacím období 4. čtvrtletí 2008 nárokoval odpočet daně na vstupu ve výši 1 117 878 Kč. V důsledku toho správce daně vyzval žalobce, aby prokázal faktické uskutečnění zdanitelných plnění dle předložených dokladů, neboť zpochybněním těchto dokladů došlo k přesunu důkazní břemene zpět na žalobce. Ani po učiněných výzvách žalobce pořízení předmětného plnění podle správce daně neprokázal a ten tak neuznal jeho nárok na odpočet DPH. Na základě výsledku daňové kontroly, která byla se žalobcem projednána 28. 1. 2013, vydal správce daně již shora uvedené prvostupňové rozhodnutí.
3. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce odvolání, které opřel o argument, podle něhož všechny tvrzené skutečnosti prokázal obsahem svých evidencí, přičemž mu nelze dávat k tíži nekontaktnost dodavatele. Žalovaný následně ve světle judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr“) zaujal jiný právní názor než správce daně. Dle žalovaného nebylo možné považovat nekontaktnost dodavatelů za relevantní důvod pro přenesení důkazního břemene na daňový subjekt. Podle žalovaného může k překlopení důkazního břemene dojít pouze za existence objektivních okolností případu, které je správce daně povinen definovat, a které prokazují, že daňový subjekt věděl nebo mohl vědět, že se účastní podvodu na DPH. Objektivní skutečnosti o tom, že žalobce mohl a měl vědět, že je součástí podvodu na DPH, žalovaný v daném případě skutečně dovodil. Následně proto žalobce seznámil s existencí takovýchto objektivních skutečností a vyzval jej k vyjádření. Ani po vyjádření žalobce svůj názor nezměnil a podané odvolání proto rozhodnutím ze dne 29. 5. 2014, č. j. 13553/14/5000-14305-701707 zamítl.
4. Žalobce proti tomuto rozhodnutí brojil správním žalobou, které bylo rozsudkem zdejšího soudu ze dne 9. 6. 2016, č. j. 30 Af 50/2014-38, vyhověno, rozhodnutí žalovaného ze dne

29. 5. 2014, č. j. 13553/14/5000-14305-701707, bylo zrušeno a věc byla vrácena žalovanému k dalšímu řízení. Zdejší soud žalovanému vytkl, že dovodil účast žalobce na daňovém podvodu, aniž by jednoznačným způsobem posoudil závěry správce daně ohledně neprokázání faktického uskutečnění zpochybněného zdanitelného plnění a aniž by blíže zkoumal, v čem přesně měl daňový podvod v nyní posuzované věci vlastně spočívat. Žalovaný nijak nepřiblížil podstatu tohoto podvodu ani nekonkretizoval, jak mělo dojít ke vzniku daňového úniku. Pro další řízení žalovaného zavázal, aby jednoznačným a přezkoumatelným způsobem posoudil závěry učiněné správcem daně ohledně neprokázání faktického přijetí zpochybněného zdanitelného plnění spočívajícího v dodávce kabelů společností Hot Light rays, tj. aby učinil jednoznačnou úvahu, zda žalobce toto plnění prokázal či nikoli a aby v této souvislosti opětovně posoudil otázku provedení navržených svědecké výpovědi (zástupců společnosti ROSS Holding). Teprve tehdy, jestli žalovaný konstatuje prokázání předmětného zdanitelného plnění, bude namístě, aby případně zkoumal, zda toto plnění nebylo součástí transakcí zasažených daňovým podvodem, o kterém mohl žalobce vědět. Kasační stížnost proti rozsudku krajského soudu Nejvyšší správní soud zamítl rozsudkem ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 170/2016-30, když závěry zdejšího soudu zcela potvrdil.

5. Žalovaný následně pokračoval v řízení a oproti předchozímu rozhodnutí se ztotožnil se závěry správce daně. Odvolání žalobce zamítl a současně prvostupňové rozhodnutí potvrdil s tím, že žalobce neprokázal rozhodné skutečnosti týkající se pořízení předmětných kabelů, zejména existenci předmětu plnění. Podle žalovaného se jedná o situaci, kdy se plnění vůbec neuskutečnilo, resp. je prokázáno, že se neuskutečnilo tak, jak je uvedeno na daňovém dokladu.

III. Obsah žaloby /a další podání žalobce/

6. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce správní žalobu. Podle svého přesvědčení splnil všechny podmínky pro vznik nároku na odpočet DPH. Pokud žalovaný uzavřel, že není jasné, zda žalobce zdanitelné plnění fakticky přijal a použil jej na v rámci svých podnikatelských činností, není podle žalobce vůbec zřejmé, zda žalovaný postavil své závěry na neprokázání faktického přijetí zdanitelného plnění nebo neprokázání jeho použití v rámci ekonomické činnosti. Žalovaný ke svému tvrzení ani nepřipojil odkaz na konkrétní ustanovení hmotného práva, ze kterého tato podmínka vyplývá. Závěry žalovaného jsou tak vnitřně rozporné a neurčité – nepřezkoumatelné.
7. Podle žalobce se žalovaný neřídil právním názorem Krajského soudu v Brně ani Nejvyššího správního soudu. Žalovaný totiž neprovedl žádné navržené důkazy a vydal praktické totožné rozhodnutí, v němž pouze redukoval některá svá tvrzení ohledně účasti žalobce na daňovém podvodu. Nebyli vyslechnuti svědci R. S. a P. J. (za společnost ROSS Holding a.s.), kteří mohli popsat průběh celého plnění. Vyslechnuta nebyla ani E. M., jednatelka a likvidátorka společnosti Hot light rays, která má jedinečný přístup k materiálům této společnosti. A pokud snad žalovaný považoval za důvodný výslech původní jednatelky této společnosti M. H. a její výslech neprovedl jen proto, že jej žalobce nenavrhoval, i takový postup je vadný. Žalobce předložil formálně bezvadné daňové

doklady, důkazní břemeno následně tížilo správce daně. A ačkoli má žalobce za to, že zde nebyl dán důvod k pochybnostem, poté, co byly pochybnosti vysloveny, navrhl další důkazy, které však žalovaný ani po vrácení věci neprovedl. Nepřipustil tedy možnost pochybnosti rozptýlit.

8. Relativně samostatným žalobním bodem byl nesouhlas žalobce s tím, že správce daně nevzal v potaz všechny okolnosti případu, když nerozšířil daňovou kontrolu i na daň na výstupu, kterou tak vůbec nezohlednil. Pro pochopení podstaty celé transakce je přitom nebytné zjistit i okolnosti dodávky kabeláže konečnému odběrateli.
9. Součástí žaloby byly i návrhy důkazů, a to samotné napadené rozhodnutí, citované rozsudky Krajského soudu v Brně a Nejvyššího správního soudu, příslušný daňový spis a výslech svědků S., J. a M. Závěrem žalobce navrhl, aby soud napadené i prvostupňové rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.
10. V průběhu řízení žalobce krajskému soudu zaslal sdělení ze dne 6. 3. 2018, v němž upozornil na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60. V tomto rozsudku se podle žalobce Nejvyšší správní soud postavil proti praxi žalovaného, která byla uplatněna i v projednávané věci. Žalobce žádal krajský soud, aby při svém rozhodování zohlednil i závěry uvedené v předmětném rozsudku.

IV. Vyjádření žalovaného

11. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě námitky žalobce odmítl. Podle něj správce daně jednoznačně prokázal své pochybnosti stran faktického uskutečnění přijetí deklarovaného plnění a tedy i použití zboží pro ekonomickou činnost žalobce. Podmínky vzniku nároku na odpočet jsou uvedeny v § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění rozhodném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o DPH“), z něhož plyne, že musí být současně splněny obě podmínky, tj. přijetí zdanitelného plnění a jeho použití v rámci ekonomické činnosti subjektu. Pokud nebylo prokázáno přijetí deklarovaného zboží, těžko mohlo být plnění užito pro ekonomickou činnost žalobce. Tato druhá podmínka tak nebyla splněna automaticky. Z kontextu celého napadeného rozhodnutí nemůže být pochyb, v souvislosti s jakými ustanoveními zákona žalovaný rozhodoval a že nebyly splněny podmínky stanovené v § 72 odst. 1 zákona o DPH. Žalobce splnění těchto podmínek neprokázal, přestože k přenosu důkazního břemene zpět na žalobce relevantně došlo.
12. K nevyslechnutí navržených svědků R. S. a P. J. žalovaný uvedl, že tyto osobou nemohou vypovídat o skutečnostech týkajících se faktického nákupu žalobce od jeho dodavatele (společnosti Hot light rays). V průběhu řízení bylo zjištěno, že odběratel (ROSS Holding) nemohl mít reálné povědomí o přijetí zdanitelného plnění žalobce od jeho dodavatele. Žalovaný odkázal na vyjádření společnosti ROSS Holding, z níž vyplývá, že tato společnost nezná vozidlo, jež přivezlo předmětné kabely na stavbu „City park Jihlava“ a že společnost Hot light rays vůbec nezná. Pokud jde o nevyslechnutí E. M., žalovaný uvedl, že tato osoba nemůže být vyslýchána jako svědek jen proto, že jako likvidátorka má jedinečný přístup k dokumentům společnosti Hot light rays. Svědek totiž musí vypovídat

pouze o tom, co vnímal svými smysly. Paní M. k předmětné době společnost Hot light rays nezastupovala. K tomu, že nebyl proveden výslech původní jednatelky M. H., žalovaný uvedl, že výslech této osoby žalobce v daňovém řízení nenavrhoval, ostatně sám nyní uvedl, že ji nezná. Těžko proto může nyní žalovanému vytýkat, že její výslech ze své iniciativy sám neprovedl. Skutkový stav věci byl přitom dostatečně objasněn.

13. V případě námitky do nerozšíření daňové kontroly také na daň na výstupu žalovaný zdůraznil, že prokazovanou skutečností daného případu bylo pouze pořízení zboží a tedy oprávněnost odpočtu daně na vstupu. Rozšíření předmětu daňové kontroly i na daň na výstupu proto nebylo nutné – daň na vstupu a na výstupu podléhá samostatnému posouzení. Odkázal také na odůvodnění zrušujícího rozsudku č. j. 30 Af 50/2014-38, v němž se již krajský soud touto námitkou zabýval.

V. Posouzení věci krajským soudem

14. Žaloba byla podána včas [§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)], osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s. ř. s.) a jedná se o žalobu přípustnou (zejména § 65, § 68 a § 70 s. ř. s.).
15. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích uplatněných žalobních bodů, jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti, a dospěl k závěru, že žaloba **není důvodná**.
16. Vzhledem k tomu, že žalobce i žalovaný vyjádřili svůj souhlas s projednáním věci bez nařízení jednání a vzhledem k tomu, že soud neshledal potřebu provádět dokazování, rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. o věci samé bez jednání. Pokud jde o žalobcem navržené důkazy, ten – byť souhlasil s rozhodnutím věci bez nařízení jednání – k důkazu navrhoval: napadené rozhodnutí, jakož i celý správní spis žalovaného (v tomto případě samotné číslo jednací odkazuje k výzvě k vyjádření se v rámci odvolacího řízení ze dne 22. 5. 2014, zjevně byl ale myšlen správní spis jako takový), dřívější rozsudky zdejšího krajského soudu a Nejvyššího správního soudu v této věci a výslechy svědků – R. S., P. J. a E. M. K tomu krajský soud uvádí, že oba rozsudky jsou mu známy z jeho vlastní úřední činnosti. Správním spisem, jehož součástí je rovněž i napadené rozhodnutí, se pak podle konstantní judikatury správních soudů zpravidla dokazování neprovádí (k tomu blíže srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117, publ. pod č. 2382/2011 Sb. NSS). Konečně, k navrženým svědeckým výpovědím se krajský soud vyjádří v rámci věcného vypořádání žalobních námitek níže (viz část V.3. odůvodnění tohoto rozsudku).
17. Podstatou projednávání věci bylo posouzení toho, zda se žalovaný řídil závazným právním názorem krajského soudu, potažmo Nejvyššího správního soudu. Žalovaný byl krajským soudem zavázán, aby v dalším řízení jednoznačným způsobem posoudil závěry učiněné správcem daně ohledně neprokázání faktického přijetí zpochybněného zdanitelného plnění spočívajícího v dodávce kabelů od společnosti Hot Light rays, tedy aby učinil jasnou úvahu, zda žalobce toto plnění prokázal či nikoli včetně opětovného posouzení toho, zda provede navržené svědecké výpovědi. Oba soudy shodně uvedly, že k aplikaci judikatury

vztahující se k vyloučení odpočtu DPH nárokovaného zneužívajícím nebo podvodným způsobem je možné přistoupit až tehdy, pokud jsou splněny hmotněprávní a formální podmínky pro uznání nároku na odpočet.

18. Z napadeného rozhodnutí je zřejmé, že žalovaný v následném řízení opustil svůj dřívější názor o účasti žalobce na daňovém podvodu (resp. o tom, že o takovém podvodu žalobce mohl vědět). Dovodil, že žalobce neprokázal splnění hmotněprávních podmínek ve smyslu § 72 odst. 1 zákona o DPH (že neprokázal faktické přijetí zdanitelného plnění a jeho použití v rámci ekonomické činnosti žalobce) a nárok na odpočet mu tak vůbec nevznikl. Celé posouzení věci se tak – stručně řečeno – omezilo zejména na problematiku přesunu důkazního břemene mezi daňovým subjektem a správcem daně ve vztahu k faktickému prokázání přijetí předmětného zdanitelného plnění.

V.1. Podstatný obsah správního spisu, vč. zjištění správce daně

19. Vzhledem k řešené otázce považuje krajský soud za žádoucí nejprve podrobněji shrnout a zdůraznit zjištění a závěry správce daně:
20. Již z informací zaevidovaných pod č. j. 8400/10 ze dne 10. 2. 2010 byl správce daně informován o poznatcích Finančního úřadu Ostrava I, který v rámci vyhledávací činnosti u společnosti Hot light rays zjistil, že této společnosti byly žalobcem zaslány platby na bankovní účet, které byly obratem v hotovosti vybrány. Uvedený subjekt byl zcela nekontaktní a nespolupracující. V podaných daňových přiznáních za období 2. čtvrtletí 2008 až duben 2009 byla vždy uskutečněná zdanitelná plnění nepatrně vyšší než zdanitelná plnění přijatá a výsledná daňová povinnost byla minimální. Podle uvedeného finančního úřadu šlo v případě společnosti Hot light rays o subjekt zapojený do řetězce firem, jenž slouží ke snížení daňové povinnosti.
21. Správce daně následně v rámci vlastní vyhledávací činnosti vyslechl jednatele žalobce Ing. O., který rovněž předložil s případem související faktury a objednávky, zejména pak fakturu č. 2008016 vystavenou společností Hot light rays dne 31. 10. 2008 (s tímtéž dnem uskutečnění zdanitelného plnění), znějící na částku 7 001 448,30 Kč vč. DPH. Dodávané zboží bylo konkretizováno odkazem na (také) předložený dodací list. Dále šlo o fakturu č. 280100001 vystavenou žalobcem, kde je jako odběratel uvedena společnost ROSS Holding. Tato faktura s datem vystavení (a uskutečnění zdanitelného plnění) dne 31. 10. 2008 obsahuje výčet dodávaných kabelů různého druhu v celkové ceně 7 072 170 Kč vč. DPH. Předložená byla i objednávka ze dne 17. 10. 2008, podle které společnost ROSS Holding objednávala kabely od společnosti IMAO Electric s.r.o. (nesprávně uvedeno sídlo v obci Ďurďová, Slovenská republika); číslo této objednávky (OV911096) pak odpovídá číslu objednávky na faktuře č. 280100001. K popsáním transakcím předložil žalobce také výpisy z účtu.
22. Ing. O. pak do protokolu ze dne 29. 9. 2010, č. j. 44860/10/353931703007 k dodávce kabelů od společnosti Hot light rays uvedl, že s touto společností (jejím zástupcem) se osobně seznámil na výběrovém řízení u společnosti ROSS Holding na dodávky na stavbu objektu „Filadelfia nebo Filharmonie“ v Praze, kde s touto společností žalobce postoupil do užšího

kola. Se zástupcem této společnosti se dohodli, že kabely pro ROSS Holding nakoupí žalobce od nich, přidá si k ceně cca 1,5 % a „*všichni budeme spokojeni*“. Podmínkou bylo, že žalobce zboží uhradí až poté, co mu bude připsána na účet platba od ROSS Holdingu a že dopravu na svůj účet zajistí společnost Hot light rays. Kdo jednal, za tuto společnost si Ing. O. již nepamatoval, byl to ale muž. Uvedl také, že tehdejší jednatelku Hot light rays paní H. nezná. S uvedenou společností ani další obchod žalobce neuskutečnil. Dále vypověděl, že dodávané kabely neviděl a původ zboží nezná.

23. Prostřednictvím dožádání se správce daně dále obrátil na odběratele žalobce, společnost ROSS Holding s dotazy kdy, kde a od koho předmětné kabely převzala. K dále rozvedeným dotazům učiněným v rámci místního šetření u této společnosti, se ROSS Holding ústy předsedy představenstva R. S. vyjádřila v přípisu ze dne 18. 10. 2010, kdy uvedla, že zboží bylo dopravováno na stavby City Park Jihlava a BB Centrum Filadelfie Praha. Zboží mělo být dodáno přímo na místo stavby, kde jej převzal subdodavatel či montážní četa, přičemž společnost nezná dopravce. Pokud jde o společnost Hot light rays, tato se závěrečného kola výběrového řízení neúčastnila a společnosti ROSS Holding není známa. Společnost ROSS Holding připojila i soupisy materiálu na obě uvedené stavby.
24. Správce daně zahájil dne 24. 10. 2011 daňovou kontrolu za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2008 a 3. čtvrtletí 2009 (kdy byl prověřován i nákup kabelů od společnosti Corrina group s.r.o.) v rozsahu správnosti uplatnění daně na vstupu. V rámci této kontroly si vyžádal také informace od stavebního úřadu Magistrátu města Jihlavy, týkající se stavby City Park Jihlava, neboť na tuto stavbu měly být dle zaúčtování společností ROSS Holding spotřebovány (viz bod 27 odůvodnění tohoto rozsudku). Z nich vyplynulo, že povolení k předčasnému užívání stavby (trafostanice TS 1, TS 2 a vedení VN) bylo vydáno dne 9. 6. 2008, dne 30. 9. 2008 bylo provedeno místní šetření na základě žádosti investora o povolení zkušebního provozu a dne 20. 10. 2008 bylo toto povolení vydáno. Správce daně dovodil, že silnoproudá elektroinstalace tak musela být zabudována před 9. 6. 2008, slaboproudá pak do konce září 2008, protože ke zkušebnímu provozu už musely být vyhotoveny revize elektrických zařízení. Podle správce daně tak bylo zřejmé, že žalobce, který byl do obchodního rejstříku zapsán dne 14. 10. 2008, nemohl dodávku kabelů realizovat. V té době totiž již byly všechny elektroinstalace na předmětné stavbě zhotoveny.
25. V rámci této kontroly jednatel žalobce na ústním jednání dne 21. 6. 2012 uvedl, že zboží (kabely) byly vždy společnosti ROSS Holding dodávány na nějakou stavbu, ne do skladu, přičemž mohlo jít o stavbu v Praze. Žalobce byl následně výzvou ze dne 25. 6. 2012, č. j. 61675/12/353931703007, vyzván, aby sdělil a prokázal místo, kde na něj bylo ze strany Hot light rays převedeno právo nakládat se zbožím jako vlastník a kde toto právo převedl na společnost ROSS Holding, a to z důvodu, že žalobce nepředložil žádné doklady týkající se samotné dispozice se zbožím. K tomu v reakci žalobce uvedl, že dodávka ze dne 31. 10. 2008 byla fakticky dodána po 3. 11. 2008 a dodací list byl datován zpětně ke dni 31. 10. 2008.
26. Z protokolu o místním šetření ze dne 30. 8. 2012, č. j. 117929/12/223932705882 týkajícího se spotřeby kabelů na stavbu City park Jihlava pak bylo zjištěno, že kabely dodané žalobcem převyšují plánovanou spotřebu; na to společnost ROSS Holding reagovala tak, že

kabely byly spotřebovávány průběžně při provádění elektroinstalací na základě jednotlivých fází stavby.

27. K další výzvě ze dne 13. 9. 2012, č. j. 84744/12/353931703007, v níž správce daně uvedl, že dodávka zboží byla společností ROSS Holding zaúčtována na stavbu City park Jihlava a v níž přdestřel zjištění ohledně této stavby, žalobce toliko zopakoval, že doprava zboží byla realizována přímo na stavbu, vše řádně zaúčtovali, dodávka též byla řádně zaplacená a byl vystaven dodací list. Pokud jde o zjištěné pochybnosti, to jsou otázky pro ROSS Holding.
28. V reakci na následné seznámení s kontrolními zjištěními žalobce dále v podání ze dne 9. 1. 2013 požadoval, aby byla správcem daně zohledněna i daň na výstupu. Zdůraznil také, že zboží pouze dodávali, nemontovali je, rozpory týkající se kolaudace stavby City park jim proto nelze dávat k tíži.
29. Správce daně ovšem uzavřel, že žalobce neprokázal rozhodné skutečnosti, zejména místo a existenci předmětu plnění – neprokázal tedy přijetí zdanitelného plnění spočívajícího v nákupu kabelů od společnosti Hot light rays, a tudíž odpočet ve výši 1 117 878 Kč uplatnil neoprávněně. Pokud jde o daň na výstupu, správce daně upozornil na § 108 odst. 1 písm. m) zákona o DPH, podle něhož by žalobce byl stejně povinen odvést daň na výstupu, neboť ji uvedl na daňovém dokladu.

V.2. Nárok na odpočet ve světle uvedených skutkových okolností

30. Podle ustanovení § 72 odst. 1 zákona o DPH „(n)árok na odpočet daně má plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. (...). Podle ustanovení § 73 odst. 1 tohoto zákona pak „(p)látce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem (...). Právní úprava DPH tedy rozlišuje jednak hmotněprávní a jednak formální podmínky vzniku a uplatnění nároku na odpočet, přičemž pokud tyto byly naplněny, zásadně pak již odpočet nelze odmítnout. Odpočet DPH je totiž nedílnou součástí mechanismu DPH a jako takový nemůže být v zásadě omezen (k tomu viz např. rozsudky Soudního dvora ze dne 6. července 1995, *BP Soupergaz*, C-62/93, Recueil, s. I-1883, bod 18, a ze dne 21. března 2000, *Gabalfrisa a další*, C-110/98 až C-147/98, Recueil, s. I-1577, bod 43).
31. Prokazování přijetí zdanitelného plnění je samozřejmě prvotně záležitostí dokladovou (formální), současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním (splnění hmotněprávních podmínek). To znamená, že ani doklad se všemi požadovanými náležitostmi a evidence jako taková nemůže být použit jako důkaz o uskutečnění obchodního případu v něm deklarovaného, pokud není prokázáno, že k jeho uskutečnění fakticky došlo.
32. Jestliže tedy není prokázáno, že zdanitelné plnění bylo uskutečněno tak, jak je plátcem deklarováno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu (srov. nález Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99, publ. jako N 73/22 SbNU 131, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2014, č. j. 8 Afs 55/2013 - 45, či ze dne 11. 12. 2013, č. j. 9 Afs 75/2012 - 32).

33. A právě o tento případ se jedná v nyní projednávané věci. Žalovaný po zrušení svého původního rozhodnutí krajským soudem opustil svůj předchozí právní názor, že transakce byla zasažena daňovým podvodem a uzavřel, že žalobce neprokázal splnění hmotněprávních podmínek uvedených v § 72 odst. 1 zákona o DPH (tj. přijetí zdanitelného plnění a jeho použití v rámci ekonomických činností plátce). Zde krajský soud jen pro pořádek zdůrazňuje, že žalovaný tedy řádně specifikoval, podle jakého zákonného ustanovení postupoval.
34. V napadeném rozhodnutí se dílčím způsobem objevují pochybnosti o místě plnění, o skutečném dodavateli, jakož i o existenci zdanitelného plnění. Celkový závěr žalovaného byl pak takový, že se předmětné plnění neuskutečnilo způsobem uvedeným na daňovém dokladu (bod 37 napadeného rozhodnutí). Již na tomto místě přitom krajský soud zdůrazňuje, že z kontextu celého napadeného rozhodnutí je zřejmé, že žalovaný (v návaznosti na závěry správce daně) zpochybnil faktické přijetí zdanitelného plnění (nákupu kabeláže od společnosti Hot light rays) v tom smyslu, že se neuskutečnilo způsobem, který je uveden na daňovém dokladu. Žalovaný výslovně a jednoznačně nezpochybnil, že k určitým dodávkám kabelů mohlo dojít, nemohly se však uskutečnit tak, jak tvrdí žalobce. S tímto vědomím je pak také potřeba vnímat jednotlivé úvahy žalovaného, který např. hovoří o pochybnostech o místě dodání. Jedná se vždy o dílčí pochybnosti dotvářející celkový obraz věci.
35. Uvedené samozřejmě dopadá i na dílčí tvrzení žalovaného, podle kterého žalobce neprokázal, že přijaté plnění použil v rámci své ekonomické činnosti. Toto tvrzení totiž nelze odtrhávat od závěru o neprokázání faktického přijetí zdanitelného plnění. § 72 odst. 1 zákona o DPH stanoví podmínku přijetí zdanitelného plnění a jeho použití v rámci ekonomické činnosti kumulativně – je zřejmé, že jsou spolu úzce spojeny. Proto, jestliže žalobce neprokázal faktické přijetí zdanitelného plnění, z logiky věci nemohl prokázat jeho použití v rámci své ekonomické činnosti. Krajský soud v tomto směru rozhodně nepovažuje napadené rozhodnutí za matoucí či nesrozumitelné. Z napadeného rozhodnutí jako celku totiž není sporu, že žalovaný vycházel právě z neprokázání faktického přijetí zdanitelného plnění deklarovaným způsobem a nikoli až z toho, že by žalobce neprokázal použití přijatého plnění v rámci své ekonomické činnosti. Jinými slovy, žalobce neprokázal již první krok (přijetí zdanitelného plnění), druhý krok (použití v rámci ekonomické činnosti) je tak již bezpředmětný.
36. Nyní k samotnému posouzení přenosu důkazního břemene zpět na žalobce.
37. Daňový subjekt unese důkazní břemeno předložením formálně bezvadných daňových dokladů. Následně je to pak správce daně, který nese důkazní břemeno ohledně skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost nebo úplnost účetnictví jiných záznamů (§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu). K opětovnému přesunu důkazního břemene na daňový subjekt dojde tehdy, když správce daně vyjádří relevantní pochybnosti o tvrzení daňového subjektu. Je třeba zdůraznit, že *„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 tyto doklady nevěrohodnými, neúplnými, neprůkaznými nebo nesprávnými“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 7. 2011, č. j. 9 Afs 11/2011-68). Správce daně tedy musí identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 13. 8. 2008, č. j. 9 Afs 204/2007-72, „ke zpochybnění daňového dokladu přitom může dojít různými způsoby, např. tak, že neexistuje ten, kdo jej vystavil, popřípadě že vystavitel dokladu za dané období zdanitelné plnění nevykázal, na což lze usuzovat zejména z toho, že nepodal daňové přiznání k dani z přidané hodnoty. Pokud vystavitel daňového dokladu o něm neúčtoval, případně tuto skutečnost nelze ověřit proto, že je vystavitel nekontaktní a jeho účetnictví (případně jiná povinná evidence) vůbec není k dispozici, pak jsou pochybnosti na straně správce daně více než odůvodněné. I za této situace však daňový subjekt může pochybnost správce daně vyvrátit tím, že existenci zdanitelného plnění prokáže jinými důkazními prostředky“ (pozn. potvrzeno krajským soudem).

38. V nyní posuzovaném případě došlo k prvotnímu zpochybnění předložených dokladů [faktur, ale také dokladů o zaplacení zboží (výpisů z účtů)] právě z důvodu nekontaktnosti dodavatele žalobce (společnosti Hot Light rays), ale také na základě dalších zjištění týkajících se podezřelých okolností celé transakce, jako jsou kupříkladu nesrovnalosti ohledně kontaktů mezi žalobcem a společností Hot light rays či okolnosti dodávek kabelů společnosti ROSS Holding. Tyto pochybnosti byly pro přesun důkazního břemene naprosto dostačující:
39. Jednalo se o ojedinělý obchod žalobce se společností Hot light rays, přičemž s jejím zástupcem se měl žalobce (jeho zástupce) setkat na výběrovém řízení u společnosti ROSS Holding. Tato společnost uvedla, že zástupce Hot light rays se závěrečného kola výběrového řízení (kdy byly uchazeči osobně přítomni) neúčastnil a tuto společnost vůbec nezná. Krajský soud k tomu dodává, že tvrzení žalobce je už z povahy věci pochybné, neboť zde zákonitě vyvstává otázka, proč v případě, že by se Hot light rays výběrového řízení účastnila, nenabídla nižší cenu za dodávku kabelů sama, když ji takto byla schopna dodat žalobci (a ještě sama zajistit dopravu – veškerá účast žalobce na transakci tak vlastně spočívala pouze v navýšení ceny o 1,5 %).
40. Obchod pak měl být fakticky uskutečněn tak, že na základě dispozice žalobce bylo zboží (kabely) dopraveno přímo od společnosti Hot light rays k odběrateli žalobce (společnosti ROSS Holding) a žalobce jej vůbec neviděl. Žalobce přitom nebyl vůbec schopen předložit doklady týkající se této dispozice, nevěděl nic o původu zboží, neexistovala ani písemná smlouva a sám ani nevěděl, kam mělo být zboží dodáno. Z předložených faktur ani z dodacího listu není zřejmé místo plnění a žalobce místo dodávky, ale ani místo, kam na něho přešlo vlastnické právo ke zboží, nijak neprokázal. Jinými slovy, tak vůbec není zřejmé, kam tyto kabely dopravoval.
41. Vedle toho byly závěry správce daně opřeny navíc o zásadní zjištění ohledně stavby „City park Jihlava“. Podle zjištění místně příslušného správce daně společnosti ROSS Holding, měly být totiž kabely dovezeny právě na místo stavby „City park Jihlava“, na kterou byly spotřebovány. V této souvislosti je nutno zdůraznit, že sám žalobce ohledně místa dodávky

zůstal v rovině naprosto neurčitěho tvrzení a na výslovnou výzvu správce daně, podle níž byly kabely zaúčtovány právě na stavbu v Jihlavě (viz bod 27 odůvodnění tohoto rozsudku) nijak nereagoval, resp. tento závěr nijak nezpochybnil. Z tohoto důvodu se správce daně logicky zaměřil právě na stavbu „City park Jihlava“.

42. Ze zjištění ohledně této stavby přitom vyvstávají zřejmé pochybnosti o tom, že kabeláž na tuto stavbu mohla být dodána až 31. 10. 2008, jak hovořily předložené faktury. Jak již soud uvedl výše, z dokladů poskytnutých stavebním úřadem Magistrátu města Jihlavy, ale správce daně zjistil, že povolení k předčasnému užívání stavby (trafostanice TS 1, TS 2 a vedení VN) bylo vydáno dne 9. 6. 2008, dne 30. 9. 2008 bylo provedeno místní šetření na základě žádosti investora o povolení zkušebního provozu a dne 20. 10. 2008 bylo toto povolení vydáno. Správce daně dovodil, že silnoproudá elektroinstalace tak musela být zabudována před 9. 6. 2008, slaboproudá pak do konce září 2008, protože ke zkušebnímu provozu už musely být vyhotoveny revize elektrických zařízení. Podle správce bylo zřejmé, že žalobce, který byl do obchodního rejstříku zapsán dne 14. 10. 2008, nemohl dodávku kabelů realizovat. V té době totiž již byly všechny elektroinstalace na předmětné stavbě zhotoveny. Tato zjištění tak vyvolávají další vážné pochybnosti o tom, že celá transakce proběhla tak, jak je uvedeno na daňovém dokladu, resp. jak žalobce celou dobu tvrdí. Pro úplnost k tomu krajský soud dodává, že faktické uskutečnění plnění mezi Hot light rays a žalobcem lze jistě zpochybnit i okolnostmi následné transakce (mezi žalobcem a ROSS Holdingem), a to zvláště v tomto případě, kdy bylo zboží dopravováno přímo ke konečnému odběrateli.
43. Samozřejmě je otázkou, proč společnost ROSS Holding zaúčtovala předmětné kabely jako materiál právě na tuto stavbu, když tady nemohly být zabudovány. To však není pro tuto věc nijak rozhodné. Je sice pravdou, že žalobci skutečně nelze bez dalšího dávat k tíži jednání jeho obchodních partnerů, postup jeho partnerů či jejich nekontaktnost jej nicméně nezabývá povinnosti prokázat splnění podmínek nároku na odpočet, jenž sám požaduje. Uvedená zjištění byla použita toliko jako jeden z podkladů pro – krajský soud podotýká – důvodné pochybnosti správce daně o předložených dokladech a bylo na žalobci, aby svá tvrzení o průběhu celé transakce prokázal jiným způsobem a pochybnosti správce daně rozptýlil. To se mu nepodařilo.
44. Žalobce se sice odvolával na to, že kabely byly zaplacený, nebyl však schopen uvést, natož doložit žádné skutečnosti a podklady týkající se průběhu faktického uskutečnění dodávky kabelů, vč. jejich původu a dopravy. Dlužno dodat, že žalobce ve skutečnosti na začátku daňové kontroly ani nevěděl, kam bylo jím prodávané zboží vlastně dopravováno, zda-li na stavbu City park Jihlava nebo BB centrum Filadelfie Praha.
45. To svědčí o dosti neobežřetném přístupu žalobce, jehož vyústěním je právě neuznání nároku žalobce na odpočet. V této souvislosti je na místě připomenout, že každý daňový subjekt, který vstupuje do obchodních vztahů, musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti a zajišťovat si potřebné podklady pro případ, hodlal-li by uplatnit určité výdaje např. jako odpočet daně na vstupu podle § 72 zákona o DPH (obd. srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2006, č. j. 2 Afs 154/2005-245 a ze dne 25. 4.

2018, č. j. 2 Afs 345/2017-35). Žalobce v tomto směru ovšem na jakékoliv obstarávání dalších podkladů o uskutečnění dodávky kabelů zcela rezignoval.

46. Na tomto místě lze tedy uzavřít, že předložení dokladů, byť formálně bezvadných, nemůže obstát, pokud vyvstaly pochybnosti o faktickém přijetí zdanitelného plnění dle daňového dokladu (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011-103, bod 42). Dovolávat se daňových dokladů za situace, kdy pochybnosti správce daně byly podloženy shora popsány zjištěními, proto není možné.
47. Na uvedeném přitom nic nemění ani rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017-60, na nějž žalobce upozornil. Tento rozsudek se totiž vztahuje k odlišné skutkové i právní situaci a na nyní projednávaný případ tak nedopadá. V případě posuzovaném Nejvyšším správním soudem totiž byla daňovému subjektu vytýkána účast na daňovém podvodu za situace, kdy bylo – na rozdíl od nyní posuzované věci – prokázáno splnění podmínek nároku na odpočet podle § 72 odst. 1 zákona o DPH. Závěry týkající se možné vědomosti daňového subjektu o jeho účasti na podvodu jsou proto pro nynější věc irrelevantní.

V.3. Neprovedení svědeckých výpovědí

48. Žalobce již v dřívější fázi odvolacího řízení navrhl k prokázání faktického uskutečnění obchodů dle předložených dokladů výslech předsedy představenstva společnosti ROSS Holding R. S. a obchodního ředitele P. J. Správce daně však získal informace z místního šetření Finančního úřadu v Havlíčkově Brodě u této společnosti ze dne 26. 11. 2010, resp. z vyjádření společnosti ROSS Holding ze dne 10. 9. 2012 učiněné právě předsedou představenstva R. S., jež je součástí správního spisu. V těchto dokumentech bylo potvrzeno převzetí předmětného zboží, a to subdodavatelem společnosti ROSS Holding nebo montážní četou. Společnost ROSS Holding také uvedla, že sama nezná vozidlo, které kabeláž dopravilo. Podle zdejšího soudu je tak výslech představitelů společnosti ROSS Holding nadbytečný, neboť by jen stěží mohl přinést nová zjištění, nad rámec informací uvedených ve vyjádření této společnosti. Zvláště pokud společnost ROSS Holding ústy předsedy představenstva R. S. uvedla, že neví, kdo zboží dopravoval a že společnost Hot Light rays vůbec nezná. Jako zástupci konečného odběratele by tak tito navržení svědci jen stěží mohli přiblížit okolnosti nákupu kabelů žalobcem od společnosti Hot Light rays. A dlužno dodat, že ani případné převzetí zboží ROSS Holdingem ještě nepotvrzuje faktické dodání zboží společností Hot Light rays žalobci podle předložených dokladů.
49. Rovněž navržený výslech E. M. pak nemohl ve vztahu k prokazované skutečnosti (existenci a průběhu plnění ze strany Hot Light rays) ničeho přinést, neboť žalovaný z obchodního rejstříku zjistil, že tato osoba nebyla v předmětné době jednatelkou uvedené společnosti. Proto by jako svědek k předmětné transakci mohla jen těžko něco vypovědět. Žalovanému je nutno přisvědčit v tom, že svědek může vypovídat pouze o skutečnostech, které mohl vnímat vlastními smysly. Nikoli z důvodu, že má k dispozici účetní doklady společnosti z dané doby. Případné účetní doklady předložené paní M. by pak za situace, kdy došlo ke zpochybnění účetních dokladů žalobce, ostatně také nemohly jako důkazy obstát. Jestliže panovaly pochybnosti o účetních dokladech žalobce, byly by ve světle

zjištěných skutečností stejnou optikou nutně zpochybněny i doklady společnosti Hot Light rays.

50. Neprovedení navržených výsledků žalovaným proto bylo opodstatněné. Ze stejných důvodů k nim nepřikročil ani zdejší krajský soud. Ve shora uvedených případech žalobce svědecké výsledky navrhl již v daňovém řízení – žalovanému tedy v žalobě vytýkal, že tyto neprovedl. Vedle toho ovšem nyní žalobce dále namítl, že žalovaný měl provést výslech M. H., která byla jednatelkou společnosti Hot light rays v době, kdy měla být předmětná transakce – nákup kabelů – uskutečněna. Její výslech přitom sám dříve nenavrhl. K tomu krajský soud uvádí následující:
51. Správce daně je jistě obecně povinen postupovat tak, aby byla daň stanovena ve správné výši (srov. § 1 odst. 2 daňového řádu), stejně tak je ovšem potřeba zdůraznit, že to byl právě žalobce, koho primárně tížilo důkazní břemeno. Bylo tedy především na něm, aby k prokázání svých tvrzení navrhl potřebné důkazy. To ve vztahu k paní H. neučinil a její výslech nenavrhl.
52. Tato námitka je dále nedůvodná též proto, že žalovaný ve skutečnosti nikdy netvrdil, že výslech statutárního orgánu společnosti Hot light rays z doby předmětné transakce je pro věc důležitý. Ze skutečnosti, že žalovaný neprovedl výslech E. M. jako pro případ zcela irelevantní (protože ta v předmětné době jednatelkou nebyla), nelze dovozovat, že by výslech jednatele Hot light rays z dané doby považoval za jakkoli zásadní. Konečně, již jen pro úplnost, lze upozornit také na vyjádření jednatele žalobce Ing. O. (protokol ze dne 29. 9. 2010, č. j. 44860/10/353931703007), který vypověděl, že na výběrovém řízení na objekt Filadelfie v Praze (kde se měl s touto společností seznámit), za Hot light rays jednal muž a paní H. nezná. Je tedy vůbec otázkou, zda tato měla o předmětném obchodním případu nějakou povědomost.

V.4. Nezohlednění daně na výstupu

53. Pokud jde o námitku nerozšíření rozsahu kontroly i na daň na výstupu, touto námitkou se již krajský soud podrobně zabýval v předchozím rozsudku v této věci. Již v tomto rozsudku uvedl, že daňový řád nevylučuje, aby správce daně rozsah daňové kontroly zúžil jenom na dílčí otázky - v posuzované věci na uplatněnou daň na vstupu.
54. Na tomto závěru krajský soud setrvává i po doplnění odvolacího řízení. Plnění na vstupu i na výstupu spolu jistě souvisí, nicméně byl to sám žalobce, který celou dobu trval na tom, že k uskutečnění zdanitelného plnění na výstupu – dodávce kabelů společnosti ROSS Holding – došlo. V rámci daňového řízení ostatně nebylo prokázáno, že dodávka kabeláže (na vstupu i výstupu) vůbec neproběhla, zpochybněno bylo to, že nemohla proběhnout dle předložených dokladů. Skutečnost, že žalobce neprokázal nárok na odpočet daně na vstupu podle předložených dokladů, ještě neznamená, že nemohl dodat zboží společnosti ROSS Holding a uskutečnit tak zdanitelné plnění, byť jiným způsobem. Nikde není vyloučeno, že tento obchod proběhl (sám žalobce tvrdí, že proběhl), a proto nelze přisvědčit jeho námitce dovolávající se zohlednění (snižování) daně na výstupu.

55. Ve shodě se svým dřívějším rozsudkem a se závěry správce daně uvedené ve zprávě o daňové kontrole pak krajský soud doplňuje, že žalobce by byl osobou povinnou k dani na výstupu již z toho titulu, že společnosti ROSS Holding vydal předmětnou fakturu na dodávku kabelů. Podle ust. § 108 odst. 1 písm. m) [pozn. nyní § 108 odst. 1 písm. j)] zákona o DPH je totiž osobou povinnou přiznat a zaplatit daň též osoba, která uvede daň na daňovém dokladu. Nejvyšší správní soud v této souvislosti výslovně uvedl, že stanovení daně podle § 108 odst. 1 písm. m) zákona o DPH není podmíněno prokázáním, že se deklarované zdanitelné plnění jednoznačně uskutečnilo (srov. rozsudek ze dne 13. 10. 2014, č. j. 8 Afs 21/2014-30).

VI. Závěr a náklady řízení

56. S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti shledal krajský soud podanou žalobu nedůvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

57. 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. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu nad rámec jeho běžné administrativní agendy žádné náklady nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat do dvou týdnů po jeho doručení kasační stížnost. 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 právních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 27. června 2018

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu