



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Václava Roučky a soudců JUDr. Petra Kuchynky a Mgr. Jaroslava Škopka v právní věci žalobce: ELIKO CZ a.s., IČ 27982700, se sídlem Slovanská alej 1993/28, 326 00 Plzeň, zastoupeného JUDr. Tomášem Machem, advokátem, se sídlem Viktora Huga 377/4, 150 00 Praha 5, proti žalovanému: Odvolací finanční ředitelství, se sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 9. 2016 č. j. 29460/16/5300-22442-706033,

t a k t o:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 16. 9. 2016, čj. 29460/16/5300-22442-706033,, se zrušuje a věc se vrací k dalšímu řízení žalovanému.**
- II. Žalovaný je povinen nahradit žalobci náklady řízení ve výši 15 342,- Kč, k rukám zástupce žalobce JUDr. Tomáše Macha, do 1 měsíce od právní moci tohoto rozsudku.**

O d ů v o d n ě n í:

I. Napadené rozhodnutí

Žalobou napadeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání o žalobě a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj ze dne 14.1.2016, čj. 32963/16/2301-501523-402467. Tímto rozhodnutím Finanční úřad pro Plzeňský kraj platebním výměrem vyměřil žalobci daň z přidané hodnoty za květen 2013, na základě výsledku daňové kontroly podle zprávy o daňové kontrole ze dne 12.1.2016, čj. 12395/16/2301-61564-400343.

II. Žaloba

Žalobce uváděl, že dne 24.6.2013 podal přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2013, ve kterém byl uplatněn nárok na odpočet daně ve smyslu § 72 a § 73 zák. č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále též zákon o DPH) z přijatého

zdanitelného plnění podle daňového dokladu č. 20132105-2 od dodavatele JMC STAV s.r.o., Plovární 478/1, Plzeň za fotovoltaické panely Trina Solar TSM245 PC05. Správci daně vznikly pochybnosti o přijatých zdanitelných plnění, a proto vyzval plátce daně k odstranění pochybností. Podle správce daně však tyto pochybnosti odstraněny daňovým subjektem nebyly a proto byla zahájena daňová kontrola, na jejímž základě byl vydán platební výměr na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2013 ve výši 48.753,- Kč.

O odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru rozhodoval žalovaný žalobou napadeným rozhodnutím. Žalobce žalovanému vytýkal, že zastává právní názor, že chybný údaj o datu uskutečnění zdanitelného plnění a absence údaje o okamžiku přijetí úplaty je důvodem k odmítnutí odpočtu daně z přidané hodnoty. Žalobce je přesvědčen, že chybějící údaj o datu přijetí úplaty či jiné možné nepřesnosti je možné odstranit prostřednictvím dokazování podle daňového řádu, avšak je nezbytné, aby správce daně v řízení v I. stupni umožnil daňovému subjektu navrhopvat důkazní prostředky. Žalovaný v napadeném rozhodnutí dospěl k závěru, že v průběhu daňového řízení nebyla prokázána vazba předloženého daňového dokladu a dodávky fotovoltaických panelů uskutečněné dne 19.6.2013 a že na předloženém daňovém dokladu není uveden rozsah plnění. Žalovaný rovněž uváděl, že žalobce měl a mohl vědět o podvodném jednání dodavatele na základě chybného uvedení data uskutečnění zdanitelného plnění, avšak nebyly již předestřeny jiné objektivní skutečnosti, ze kterých byl tento úsudek učiněn.

Žalobce dále tvrdil, že k daňovému přiznání byly splněny formální podmínky pro uplatnění odpočtu DPH, neboť byl předložen správci daně daňový doklad se zákonem stanovenými náležitostmi ve smyslu § 73 odst. 1 zák. o DPH. Správce daně však vyslovil pochybnosti o oprávněnosti odpočtu s odůvodněním, že uplatněná daň na vstupu neodpovídá vykázanému obratu uskutečnění zdanitelných plnění a vyjádřil též pochybnosti, zda přijatá plnění byla použita pro ekonomickou činnost žalobce ve smyslu § 72 odst. 1 zák. o DPH. V rámci postupu pro odstraňování pochybností správce daně shledal, že jeho pochybnosti daňový subjekt neodstranil a proto 28.2.2014 byla zahájena u žalobce daňová kontrola. V průběhu prvoinstančního řízení došlo k prokázání přijetí zdanitelného plnění, bylo prokázáno i uskutečnění jeho dodání a následné využití k ekonomické činnosti žalobce. Tato skutečnost nebyla rozporována ani v řízení odvolacím. Žalobce tak byl vyzván pouze k prokázání přijetí zdanitelného plnění 360 ks solárních panelů, a to výzvami ze dne 17.7.2013 a 11.11.2014 a tuto skutečnost také žalobce prokázal. Skutečnost, že daňový doklad neobsahuje všechny zákonem stanovené náležitosti, vyšla najevo až v odvolacím řízení a žalobce tak neměl možnost navrhnout důkazní prostředky k prokázání údajů uvedených na předloženém daňovém dokladu. K prokázání chybějící náležitosti daňového dokladu a to okamžiku přijetí úplaty před uskutečněním zdanitelného plnění dodavatelem, žalobce navrhoval provedení dalšího důkazního prostředku, a to výpisem z bankovního účtu žalobce vedeného u ČSOB. Žalobce poukázal předmětnou částku dodavateli dne 29.5.2013 a předmětná částka byla připsána na účet dodavatele též den a tak došlo k přijetí úplaty. Prvostupňový správce daně však tento důkazní prostředek neprovedl, ani nijak nezohlednil.

V průběhu prvoinstančního řízení bylo tak dokazování vedeno za účelem prokázání skutečností spočívajících v přijetí zdanitelného plnění a použití zdanitelného plnění pro ekonomickou činnost žalobce a tyto skutečnosti byly žalobcem prokázány. Rozhodnutí žalovaného však bylo odůvodněno na základě nových skutečností, které nebyly správcem daně žalobci vůbec vytýkány a nebyly ani předmětem dosavadního řízení. Až žalovaný poprvé rozporoval náležitosti předloženého daňového dokladu a upozornil na tento rozpor až v odůvodnění svého rozhodnutí a žalobci tak neumožnil prokázat chybějící náležitosti

předloženého daňového dokladu a navrhopvat další důkazy. Přesto, že správce daně I. stupně i žalovaný dospěli ke stejnému závěru o neuznání nároku na odpočet daně, dospěli k těmto rozhodnutím na základě odlišných skutečností, aniž by však žalovaný doplnil výsledky dokazování prováděného správcem daně I. stupně a umožnil žalobci navrhopvat další důkazní prostředky k nově předestřenému rozporu na předloženém dokladu. Rozhodnutím a postupem žalovaného tak došlo k porušení zásady dvojinstančnosti správního řízení, když žalobci nebyla poskytnuta možnost k uplatnění součinnosti v odvolacím řízení.

Žalobce vyslovil přesvědčení, že postupem správců daně došlo ke zkrácení jeho práva na spravedlivý proces zakotveného v čl. 36 Listiny základních práv a svobod, neboť byla porušena práva zásada dvojinstančnosti a zásada překvapivých rozhodnutí, neboť žalovaný vyhodnotil provedené důkazní prostředky odlišným způsobem a žalobce neměl možnost se k tomuto názoru odvolacího orgánu vyjádřit. Žalovaný hodnotil předložené důkazní prostředky v rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů a nehodnotil důkazy ve vzájemných souvislostech a z chybného a nadbytečného údaje o datu uskutečnění zdanitelného plnění usoudil, že údajně dodávek mělo být realizováno více.

Podle žalobce se žalovaný dále ztotožnil se závěry správce daně I. stupně o tom, že žalobce mohl vědět, nebo věděl, že nákup solárních panelů byl zasažen daňovým podvodem, avšak v průběhu daňového řízení nebyly předestřeny žádné objektivní skutečnosti, ze kterých lze na podvod na DPH usuzovat. Ze zprávy o daňové kontrole vůbec nevyplyvá, na základě jakých důkazních prostředků byl učiněn závěr o tom, že žalobce o existenci daňového podvodu věděl, nebo mohl vědět. Pokud správce daně dospěl k závěru, že žalobce si počínal neobežetně v rozporu s běžnými obchodními podmínkami, avšak běžnými obchodními podmínkami při nákupu solárních panelů se blíže nezabýval. Svůj závěr odůvodnil pouze absencí písemné smlouvy a uhrazení platby před dodáním zboží. Žalobce nakupuje solární panely již od roku 2008 od různých společností a vždy platil předem.

Žalobce dále konstatoval, že správce daně ve zprávě o daňové kontrole uvedl, že společnost JMC STAV s.r.o. nebyl v předmětné transakci dodavatelem, ale byl pouhým nezainteresovaným zprostředkovatelem, tato skutečnost však nebyla správcem daně prokázána. Závěry správce daně a závěry žalovaného tak odporují obsahu spisu, ze kterého jasně vyplývá, že pořízení zboží z jiného státu bylo realizováno dodavatelem JMC STAV s.r.o. zastoupeného jednatelem panem K., který dosáhl v této transakci zisku a nebyl pouhým zprostředkovatelem.

Žalobce tvrdil, že hodnocení důkazů správcem daně neodpovídá zásadě volného hodnocení důkazů, neboť správce daně nesprávně hodnotil výpověď svědka V.K. co do jeho věrohodnosti. Žalovaný zaujal stanovisko, že je nadbytečné posuzovat věrohodnost výpovědi svědka, když neměla být použita ve prospěch ani v neprospěch žalobce. Podle žalobce však správce daně k tomuto důkazu přihlédl a žalovaný sám vyzdvihoval rozpory mezi svědeckou výpovědí V.K. a ostatními provedenými důkazními prostředky.

Žalobce tvrdil, že správce daně si ve věci vytvořil svůj vlastní úsudek, podle kterého vydal i rozhodnutí, přičemž ve zprávě o daňové kontrole nebo v odůvodnění rozhodnutí žalovaný neobjasní, proč preferoval konkrétní důkazy a proč nezohlednil jiné důkazy svědčící ve prospěch daňového subjektu.

Žalobce navrhl, aby krajský soud rozhodnutí žalovaného zrušil, věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení a aby žalovanému byla uložena povinnost zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě a replika žalobce

Žalovaný v písemném vyjádření k žalobě zdůrazňoval, že ve vztahu k důvodnosti pochyb o tvrzení žalobce tíží správce daně důkazní břemeno. Prokázat nevěrohodnost, neúplnost, neprůkaznost či nesprávnost účetnictví však podle ustálené judikatury NSS neznamená prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností. Správce daně není povinen prokázat, že se obchodní transakce neuskutečnila tak, jak to tvrdí daňový subjekt, či prokázat namísto daňového subjektu, jak se transakce uskutečnila. Aby správce daně unesl své důkazní břemeno, je povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Jestliže správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti pochyb o tvrzení daňového subjektu, dochází k přenesení důkazního břemene zpět na daňový subjekt a je na něm, aby pochybnosti správce daně vyvrátil, tj. prokázal, že se zdanitelné plnění uskutečnilo tak, jak tvrdí. Podle žalovaného žalobce předložil daňový doklad, který nesplňoval náležitosti daňového dokladu tak, jak jsou uvedeny v ust. § 29 odst. 1 písm. f) zák. o DPH, tzn. že neobsahoval rozsah plnění. Žalobce neprokázal ani faktické uskutečnění plnění podle předmětného dokladu. Z předloženého daňového dokladu č. 20132105-2 je pouze patrné, že se jedná o fotovoltaické panely Trina Solar TSM245 PC05. Jak vyplývá z ust. § 29 zák. o DPH jednou z náležitostí, kterou musí daňový doklad obsahovat, je podle odst. 1 písm. f) rozsah plnění. Z předmětného daňového dokladu je pouze zřejmé, že se jedná o dodání fotovoltaických panelů. K daňovému dokladu nebyla žalobcem jako odvolatelem předložena objednávka, na kterou je odkazováno v předmětném daňovém dokladu a ani nebyl předložen žádný dodací list, který by upřesnil, jaká konkrétní výrobní čísla fotovoltaických panelů byla dodána. Podle žalovaného nebyl žalobcem prokázán skutečný rozsah plnění deklarovaného na daňovém dokladu, i když žalobce byl výzvou k prokázání skutečností k tomu vyzván. Prvostupňovým správcem daně bylo tak důkazními prostředky prokázáno, že fotovoltaické panely deklarované italskou společností VP SOLAR S.R.L. byly dodány až dne 19.6.2013, což potvrdil i sám žalobce a svědčí to o tom, že tyto fotovoltaické panely nejsou předmětem daňového dokladu č. 20132105-2.

Žalovaný zdůraznil, že prvostupňový správce daně i sám žalovaný ve svých rozhodnutích posoudili každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy ve vzájemné souvislosti a dospěli k závěru, že provedeným dokazováním byly zjištěné takové rozpory mezi jednotlivými důkazními prostředky, které svědčí o tom, že se tvrzené zdanitelné plnění neuskutečňuje tak, jak bylo deklarováno na daňovém dokladu. Zároveň byl vystaven daňový doklad, který nesplňoval náležitosti daňového dokladu, neboť nebyl uveden rozsah plnění ve smyslu § 29 odst. 1 písm. f) zák. o DPH. Žalobce tím neprokázal, že splnil podmínky pro vznik nároku na odpočet daně podle § 72 a § 73 zák. o DPH. Odpočet daně z deklarovaného plnění byl žalobci správcem daně vyloučen oprávněně.

K tvrzení žalobce, že nebyly provedeny takové důkazní prostředky, které by prokazovaly, že žalobce mohl vědět o podvodném jednání, žalovaný uváděl, že žalobce musel vědět o tom, že datum uskutečnění zdanitelného plnění uvedenému na daňovém dokladu neodpovídá skutkový stav, tj. dle štitkových hodnot ověřené fotovoltaické panely nebyly odvolateli dodány dne 21.5.2013. Žalobce si toho musel být vědom, neboť v průběhu daňového řízení ve svých vyjádření uváděl, že předmětné zboží převzal 19.6.2013, což

potvrdily i předložené důkazní prostředky. I když žalobce nebyl k tomu prvostupňovým správcem daně vyzván, je zcela zřejmé, že o tomto podvodu musel vědět. K tvrzení žalobce, že postupem správců daně došlo k porušení zásady dvojinstančnosti, žalovaný uváděl, že tato zásada znamená, že řízení probíhá ve dvou stupních. K porušení zásady dvojinstančnosti podle žalovaného nedošlo, neboť žalovaný pouze vycházel z výsledků kontrolního řízení, se kterým byla žalobkyně seznámena v řízení u prvostupňového správce daně.

Žalovaný navrhl, aby krajský soud žalobu jako nedůvodnou zamítl a náhradu nákladů řízení neuplatňoval.

V replice k tomuto vyjádření žalobce zdůraznil, že se neshoduje s názorem žalovaného o neprokázání provedení předmětné obchodní transakce, u které došlo k uskutečnění dodání i k jeho následnému využití k ekonomické činnosti žalobce, což bylo prokázáno v průběhu daňového řízení. Žalobce nesouhlasil ani s právním názorem žalovaného, podle kterého žalobcem předložený daňový doklad nesplňuje náležitosti daňového dokladu tak, jak jsou stanoveny v § 29 odst. 1 písm. f) zák. o DPH a neobsahuje rozsah plnění. Žalobce byl přesvědčen, že rozsah plnění je dán slovním popisem zboží, měrnou jednotkou a jeho počtem. Předložený daňový doklad č. 20132105-2 všechny tyto skutečnosti obsahuje. Žalobce se neztotožnil ani s výkladem žalovaného ohledně rozsahu a předmětu plnění podle § 29 odst. 1 písm. f). zák. o DPH. Žalobce nesouhlasil s extenzivním výkladem žalovaného, podle kterého bylo nezbytné uvést, jaká konkrétní výrobní čísla fotovoltaických panelů byla dodána.

Žalobce nesouhlasil se závěry, že předmětnému daňovému dokladu nebyla předložena objednávka a že nebyl předložen žádný dodací list, který by upřesnil, jaká konkrétní čísla fotovoltaických panelů byla dodána. Podle žalobce ze zákona nevyplývá povinnost dodržovat u objednávek písemnou formu a v předmětném případě správci daně byl předložen mezinárodní nákladní list CMR o národní přepravě CZ RV 9596946 vystavený dopravcem Šmídl, s.r.o.

K tvrzenému porušení zásady dvojinstančnosti žalobce opakoval, že až žalovaný poprvé rozporoval náležitosti předloženého daňového dokladu, upozornil na tento ... v odůvodnění napadeného rozhodnutí a žalobci neumožnil prokázat chybějící náležitosti a navrhnout další důkazní prostředky.

V. Posouzení věci krajským soudem

Krajský soud při přezkoumávání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů, kterými byly výroky rozhodnutí řádně napadeny (§ 75 odst. 1 a 2 s.ř.s.).

Při posuzování důvodnosti projednávané žaloby krajský soud vycházel z obsahu správního spisu, ze kterého byly zjištěny následující skutečnosti.

Dne 24.6.2013 žalobce jako daňový subjekt podal u Finančního úřadu pro Plzeňský kraj přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2013, ve kterém uplatnil nárok na odpočet DPH, ve smyslu § 72 a § 73 zák. o DPH z přijatého zdanitelného plnění doloženého daňovým dokladem č. 20132105-2. Od dodavatele JMC STAV, s.r.o. Předmětem přijatého zdanitelného plnění byl nákup 360 ks solárních panelů Trina Solar TSN245 PC05 od dodavatele JMC STAV, s.r.o. Plovární 478/1, Plzeň. Dne 28.2.2014 byla u žalobce zahájena

Finančním úřadem pro Plzeňský kraj daňová kontrola z daně z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2013. Kontrola byla zahájena ve věci prokázání nároku na odpočet daně z přijatého zdanitelného plnění od JMC STAV s.r.o. podle dokladu č. 20132105-2. Správce daně v průběhu daňové kontroly dospěl k závěru, že žalobce přijal zdanitelné plnění spočívající v dodávce 360 ks solárních panelů od italského dodavatele VP SOLAR S.R.L., ale neprokázal jeho použití ke své ekonomické činnosti, neboť nebylo prokázáno, že se na FVE Sedliště 1, 2 a 3 nacházejí panely výrobních čísel, které byly daňovým subjektem předloženy. Provedená daňová kontrola byla uzavřena se závěrem správce daně, že daňový subjekt neprokázal, že přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována. Neprokázal, že se choval standardně, že minimalizoval podnikatelské riziko, neprokázal s kým skutečně z dodavatelské společnosti JMC STAV s.r.o. sjednával a upřesňoval podmínky obchodu, neprokázal, že jednal s D.M., který měl tento obchod zajišťovat, ani se nevyjádřil k osobě objednavatele přepravy R.T. za GTB plus s.r.o. Nebylo zjištěno, proč přepravu zboží hradila společnost GTB plus s.r.o., která přepravci Šmídl s.r.o. provedla úhradu ve výši 27.380,- Kč dne 9.7.2013. Správce daně dospěl k závěru, že daňový subjekt není oprávněn k nároku na odpočet daně z plnění, které mu daňovým dokladem č. 20132105-2 fakturovala společnost JMC STAV s.r.o. Předmětem plnění byl prodej 360 ks solárních panelů ve výši daně 290.054,52 Kč ze základu daně 1.381.212,- Kč. Správce daně dovodil, že daňový subjekt věděl, či mohl vědět, že předmětná obchodní transakce je zasažena daňovým podvodem na DPH. Na základě tohoto zjištění správce daně snižuje údaj na řádce 40 daňového přiznání o částku daně, ve výši 290.054,52 Kč ze základu daně 1.381.212,- Kč a sníží tak vykázaný nadměrný odpočet ve výši 241.301,- Kč o částku 290.054,- Kč a vyměří daňovou povinnost ve výši 48.753,- Kč (podle *Zprávy o daňové kontrole ze dne 12. ledna 2016, čj. 12395/16/2301-61564-400343*).

Zpráva o daňové kontrole provedené v projednávané věci byla základem pro vydání platebního výměru na dani z přidané hodnoty ze dne 14.1.2016, vůči kterému žalobce podal odvolání. V tomto odvolání namítal, že správce daně nemohl po společnosti objektivně požadovat, aby bylo prokázáno, že společnost v době uskutečnění nákupu nevěděla a vědět nemohla, že nákup solárních panelů je stížen daňovým podvodem. Takový požadavek správce daně by odporoval elementární právní logice i daňovému řádu a je to naopak správce daně, který musí prokázat své tvrzení a je na správci daně, aby předestřel objektivní skutečnosti, ze kterých lze usuzovat, ne jen na podvod na DPH, ale také na to, že daňový subjekt o podvodu věděl, či se zřetelem ke všem okolnostem vědět alespoň mohl. Správní spis však neobsahuje a správce daně nedisponuje důkazními prostředky, které by prokazovaly tvrzení správce daně, že společnost o podvodném jednání vědět měla či mohla.

O tomto podaném odvolání rozhodoval žalovaný v žalobou napadeným rozhodnutím. Žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí poukázal na výzvu z 11.11.2014, ve kterém byl žalobce vyzván z důvodu potřeby specifikace předmětu a rozsahu plnění podle faktury č. 20132105-2 mimo jiné k doložení štítkových hodnot solárních panelů TSM 245 PC 05, které byly zakoupeny od dodavatele JMC STAV s.r.o. v počtu 360 ks. K výzvě žalobce předložil dne 9.12.2014 seznam výrobních čísel panelů ve vazbě na stavbu FVE Sedliště 1, 2, a 3. Tímto žalobce prokazoval dodávku fotovoltaických panelů od dodavatele JMC STAV s.r.o. Z předloženého seznamu podle žalovaného již není patrné, že které dodávce fotovoltaických panelů se vztahuje, a proto odvolací orgán nemohl mít za prokázané, že se jedná o právě ty fotovoltaické panely, které byly italskou společností VP SOLAR S.R.L. dodány JMC STAV s.r.o. a poté byly dodány žalobci právě podle předmětné faktury č. 20132105-2. Žalovaný konstatoval, že byla ověřena dodávka fotovoltaických panelů na základě jejich štítkových hodnot od předmětné italské společnosti v návaznosti na dodané fotovoltaické panely od JMC

STAV s.r.o. dodavateli. Bylo zjištěno, že fotovoltaické panely dodané italskou společností VP SOLAR S.R.L. souhlasí s fotovoltaickými panely, které odvolateli dodala obchodní korporace JMC STAV s.r.o. Byla tedy evidentně potvrzena dodávka fotovoltaických panelů od italské společnosti VP SOLAR S.R.L. až k žalobci, ale tato dodávka se uskutečnila až dne 19.6.2013 a nikoliv dne 21.5.2013, jak deklaruje daňový doklad č. 20132105-2. Žalovaný dospěl k závěru, že ověřené fotovoltaické panely se vztahují k dodávce ze dne 19.6.2013. Podle žalovaného zůstává otázkou, jaké fotovoltaické panely byly obchodní korporací JMC STAV s.r.o. dodány žalobci podle daňového dokladu č. 20132105-2 s datem uskutečnění zdanitelného plnění 21.5.2013, neboť zjištěný skutkový stav svědčí o tom, že žalobcem předložené výrobní štítky fotovoltaických panelů se vztahují k dodávce ze dne 19.6.2013. Z předloženého předmětného daňového dokladu je pouze patrné, že se jedná o fotovoltaické panely TRINA SOLAR TSM245 PC05. Z ustanovení § 29 zák. o DPH vyplývá, že jednou z náležitostí, kterou musí daňový doklad obsahovat, je podle odst. 1 písm. f) i rozsah plnění. Z daňového dokladu č. 20132105-2 je pouze zřejmé, že se jedná o dodání fotovoltaických panelů. K daňovému dokladu nebyla odvolatelem předložena objednávka, na kterou je odkazováno v předmětném daňovém dokladu a ani nebyl předložen žádný dodací list, který by upřesnil, jaká výrobní čísla fotovoltaických panelů byla dodána. Podle žalovaného nebyl žalobcem prokázán skutečný rozsah plnění deklarovaného na daňovém dokladu č. 20132105-2, i když byl žalobce výzvou k prokázání skutečnosti k tomu vyzván. Dle žalovaného žalobcem předložený daňový doklad č. 20132105-2 nesplňuje náležitosti daňového dokladu, tak jak jsou uvedeny v ust. § 29 odst. 1 písm. f) zák. o DPH a neobsahuje rozsah plnění. Žalobcem zároveň nebylo prokázáno i faktické uskutečnění plnění podle předmětného dokladu. Žalovaný neuznal důvodnost jednotlivých odvolacích důvodů a dospěl k závěru, že žalobce neunesl své důkazní břemeno, když neprokázal uplatněný nárok na odpočet daně z přidané hodnoty ve smyslu § 72 a § 73 zák. o DPH u přijatého plnění od dodavatele JMC STAV s.r.o. podle faktury č. 20132105-2 a se ztotožnil s výsledky daňové kontroly provedené Finančním úřadem pro Plzeňský kraj na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2013.

Krajský soud shledal, že rozhodnutí správce daně I. stupně bylo podloženo závěrem, že žalobce nenaplnil hmotněprávní podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty z plnění přijatého od společnosti JMC STAV s.r.o. a správce daně žalobci odepřel nárok na odpočet DPH, proto, že byla naplněna podmínka existence chybějící daně, když společnost JMC STAV s.r.o. daňovou povinnost neuhradila a správce daně prokázal, že daňový subjekt věděl, či alespoň vědět mohl, že daně plnění je součástí podvodu na DPH. Daňový subjekt podle správce daně neunesl důkazní břemeno spočívající v prokázání skutečnosti, že se v daném obchodním styku choval tak, aby vyloučil účinky podvodného chování a postupoval obezřetně.

Žalovaný oproti tomuto rozhodovacímu důvodu správce daně I. stupně upřel svůj závěr o nenaplnění zákonných podmínek pro odpočet daně z přidané hodnoty o moment, že žalobcem předložený daňový doklad č. 20132105-2 nesplňuje náležitosti daňového dokladu, tak jak jsou uvedeny v § 29 odst. 1 písm. f) zák. o DPH a neobsahuje údaj o rozsahu plnění. Žalovaný dále konstatoval, že žalobce neprokázal faktické uskutečnění plnění podle dotčeného daňového dokladu.

Daňové řízení v předmětné věci završené vydáním platebního výměru správcem daně I. stupně a vydáním žalobou napadeného rozhodnutí tvoří od svého zahájení až do právní moci konečného rozhodnutí jeden celek. Z tohoto titulu žalovaný jako odvolací orgán je oprávněn napravit drobné vady řízení před správním orgánem I. stupně, stejně tak i drobné

vady rozhodnutí v něm vydaného. Pokud dojde k takovéto drobné změně za naprosto stejného důkazního a právního stavu věci a s touto změnou se odvolací správní orgán argumentačně řádně vypořádá v odůvodnění svého rozhodnutí, nedochází tím k porušení zásady dvouinstančnosti správního řízení.

Rozhodovací důvod pro neuznání nároku na odpočet DPH spočívající v tom, že předmětný daňový doklad neobsahuje všechny zákonem stanovené náležitosti, byla žalobci předestřena až v odvolacím řízení, bez možnosti navrhnout důkazní prostředky k prokázání údajů uvedených na předmětném daňovém dokladu. Na tuto situaci dopadá právní názor Nejvyššího správního soudu vyslovený v jeho rozsudku z 26. června 2014 čj. 5 Afs 65/2013-79 zdůrazňující, že i přes zákonné restrikce týkající se formalit je odpočet daně základním právem plátce, které plyne ze samotné podstaty systému DPH a lze jej proto odmítnout jen ze závažných důvodů, nikoliv z důvodu formálních a nad rámec mantinelů daných Šestou směrnicí, resp. směrnicí rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty. Důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotněprávní aspekt skutečného provedení zdanitelného plnění. Ust. § 73 zák. o DPH vyžaduje, aby plátce doložil nárok na odpočet daňovým dokladem s předepsanými náležitostmi, popřípadě i bez nich. V takovém případě je povinen plátce nárok prokazovat jiným způsobem, což platí nejen v případě, kdy daňový doklad náležitosti neobsahuje vůbec, ale i tehdy, jsou-li tyto nesprávné, resp. nepravdivé. Správní orgán je proto povinen dostatečně zjistit a objasnit skutkový stav, z něhož při rozhodování vycházel. Postup žalovaného, který ve své podstatě je porušením zásady dvojinstančnosti vedeného daňového řízení představuje podstatné porušení ust. o řízení před správním orgánem, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Krajský soud na podkladě ust. § 76 odst. 1 písm. c) s.ř.s. pro tuto vadu řízení rozhodnutí žalovaného zrušil a podle § 78 odst. 4 s.ř.s. vyslovil, že věc se vrací k dalšímu řízení žalovanému.

Rozhodnutí o nákladech řízení vychází z ust. § 60 odst. 1 s.ř.s. a žalobci, který v řízení dosáhl procesního úspěchu, přiznává náklady řízení v celkové výši 15.342,- Kč. Tyto náklady řízení jsou představovány uhrazeným soudním poplatkem ve výši 3.000,- Kč a odměnou za právní zastoupení, za 3 úkony právní služby zahrnující převzetí a přípravu zastoupení, sepsání žaloby, sepsání repliky a vyjádření žalobce. Odměna za právní zastoupení za 3 úkony, každý z nich po 3.100,- Kč, byla navýšena o 3 režijní paušály k náhradě hotových výdajů po 300,- Kč. Celková odměna za právní zastoupení byla navýšena o daň z přidané hodnoty sazby 21%, neboť zástupce žalobce je plátcem DPH.

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

V Plzni dne 31. ledna 2018

JUDr. Václav Roučka, v.r.
předseda senátu

Za správnost: K.