



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě, pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců Mgr. Michala Rendy a Mgr. Barbory Berkové, ve věci žalobce **V. S.**, místem podnikání X, zastoupeného JUDr. Petrou Langerovou, Ph.D., advokátkou se sídlem Olomouc, Schweitzerova 116/28, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, **o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 23. 10. 2015, č. j. 36065/15/5300-22441-701296 a ze dne 6. 11. 2015, č. j. 37738/15/5300-22441-711458, ve věci daně z přidané hodnoty,**

t a k t o :

I. Rozhodnutí odvolacího finančního ředitelství ze dne 23. 10. 2015 č. j. 36065/15/5300-22441-701296 a ze dne 6. 11. 2015 č. j. 37738/15/5300-22441-711458 **se zrušují** a věci **se vracejí** žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku ve výši 28.990 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám JUDr. Petry Langerové, advokátky se sídlem Olomouc, Schweitzerova 28.

O d ů v o d n ě n í :

A. Vymezení věci

Včas podanou žalobou (vedenou u krajského soudu pod sp. zn. 65 Af 42/2015) se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 10. 2015, č. j. 36065/15/5300-22441-701296, jímž žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Olomoucký kraj – dodatečné platební výměry ze dne 25. 7. 2013 č. j. 1273970/13/3106-24804-708303, č. j. 1274995/13/3106-24804-708303 a č. j. 1275009/13/3106-24804-708303.

Uvedenými dodatečnými platebními výměry byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za leden 2011 ve výši 270.154 Kč a penále ve výši 54.030 Kč (č. j. 1273970/13/3106-24804-708303), za únor 2011 ve výši 336.841 Kč a penále ve výši 67.368 Kč (č. j. 1274995/13/3106-24804-708303) a za březen 2011 ve výši 147.956 Kč a penále ve výši 29.591 Kč (č. j. 1275009/13/3106-24804-708303), všechny s ohledem na výsledky daňové kontroly ze dne 15. 7. 2013, č. j. 1078415/13/3106- 05402-704053 ve spojení s protokolem o ústním jednání č. j. 1193664/13/3106-05402-700189.

K odvolání žalobce proti všem uvedeným dodatečným platebním výměrům žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí ze dne 23. 10. 2015 č. j. 36065/15/5300-22441-701296 uzavřel, že v posuzované věci se jedná o dodávku kovového odpadu, tedy dodání zboží dle § 13 odst. 1 zák. č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (ve znění účinném pro rozhodnou dobu – dále jen „ZDPH“) s tím, že aby nabyvateli vznikl nárok na odpočet daně, musí být naplněny podmínky § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 ZDPH, kdy prokazování nároku na odpočet daně je primárně záležitostí dokladovou, současně musí být prokázán soulad skutečného stavu se stavem formálně právním, tedy, musí být prokázáno, že k uskutečnění zdanitelných plnění došlo tak, jak je uvedeno na předmětných dokladech, tedy že byla uskutečněna tou osobou, která je jako poskytovatel plnění uvedena na předmětných dokladech. Žalovaný dále uvedl, že žalobce neunesl důkazní břemeno ohledně uplatněného nároku na odpočet daně (§ 92 odst. 3 daňového řádu – dále jen „d. ř.“), když v průběhu daňového řízení neprokázal, že zboží deklarované fakturami vystavenými spol. B. B., s. r. o. se sídlem B., B. 606/24, DIČ: X (dále v rozsudku jen „B.“), bylo skutečně dodáno touto společností, neboť bývalý jednatel spol. B. nepotvrdil spolupráci se žalobcem, pobyt současného jednatele není znám, bylo zjištěno, že pánové K., M. nebyli v daných obdobích zaměstnanci spol. B. s tím, že ani důkazy předloženými žalobcem nebylo prokázáno, že by předmětný kovový odpad byl dodán spol. B. osobami výše uvedenými, když žalobce měl zachovávat náležitou míru obezřetnosti a jednat s péčí řádného hospodáře, což neučinil, to vše za situace, kdy spol. B. byla zrušena registrace plátce DPH ke dni 20. 8. 2010. Ve vztahu k osobám pana K. a pana L. M. žalovaný uvedl, že předložené pracovní smlouvy pana K. jsou stejného čísla, obě vystaveny na dobu neurčitou s datem od 1. 3. 2009, resp. 1. 3. 2010, když tuto skutečnost pan K. nebyl schopen vysvětlit s tím, že podpisy na smlouvách neodpovídají podpisovým vzorům uvedeným ve sbírce

listin obchodního rejstříku a i v registru Městské správy sociálního zabezpečení nebyl pan K. veden jako zaměstnanec spol. B. Pan L. M. též nebyl v registru Městské správy sociálního zabezpečení veden jako zaměstnanec spol. B. a nikdy nebyl zapsán ve veřejném rejstříku jako prokurista. Nadto v průběhu daňové kontroly byl zmiňován pouze pan M. (M.), nikdy nebyla zmíněna plná moc na jméno M., o jménu L. M. se žalobce zmínil v jiné daňové kontrole. Dále žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že za seznámení s výsledkem daňové kontroly lze považovat den 17. 6. 2013, kdy byl žalobce seznámen s výsledky daňové kontroly, po vzájemné dohodě byl stanoven termín dalšího jednání 24. 6. 2013, kdy žalobce pouze vyjádřil svůj nesouhlas s výsledky daňové kontroly a nepředložil ani nenavrhoval žádné důkazní prostředky a tudíž následující jednání dne 15. 7. 2013 nelze považovat za seznámení se s výsledkem kontrolního zjištění za uvedená daňová období s tím, že písemné vyjádření žalobce bylo předloženo správci daně v průběhu projednávání zprávy a dle § 88 odst. 3 d. ř. daňový subjekt již nemůže v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhnout doplnění výsledku kontrolního zjištění.

Včas podanou žalobou (vedenou u krajského soudu pod sp. zn. 65 Af 43/2015) se žalobce dále domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 11. 2015, č. j. 37738/15/5300-22441-711458, jimž žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Olomoucký kraj – dodatečné platební výměry ze dne 4. 4. 2014 č. j. 670157/14/3106-24804-703246, č. j. 672074/14/3106-24804-703246, č. j. 672241/14/3106-24804-703246, č. j. 672316/14/3106-24804-703246 a č. j. 672364/14/3106-24804-703246.

Uvedenými dodatečnými platebními výměry byla žalobci doměřena DPH za srpen 2010 ve výši 117.062 Kč a penále ve výši 23.412 Kč (č. j. 670157/14/3106-24804-703246), za září 2010 ve výši 437.751 Kč a penále ve výši 87.550 Kč (č. j. 672074/14/3106-24804-703246), za říjen 2010 ve výši 214.570 Kč a penále ve výši 42.914 Kč (č. j. 672241/14/3106-24804-703246), za listopad 2010 ve výši 182.374 Kč a penále ve výši 36.474 Kč (č. j. 672319/14/3106-24804-703246) a za prosinec 2010 ve výši 193.276 Kč a penále ve výši 38.655 Kč, všechny s ohledem na výsledky daňové kontroly č. j. 565136/14/3106-05402-704053.

K odvolání žalobce proti všem uvedeným dodatečným platebním výměrám žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí ze dne 6. 11. 2015 č. j. 37738/15/5300-22441-711458 uzavřel, že v posuzované věci se jedná o dodávku kovového odpadu, tedy dodání zboží dle § 13 odst. 1 ZDPH s tím, že aby nabyvateli vznikl nárok na odpočet daně, musí být naplněny podmínky § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 ZDPH, kdy prokazování nároku na odpočet daně je primárně záležitostí dokladovou, současně musí být prokázán soulad skutečného stavu se stavem formálně právním, tedy, musí být prokázáno, že k uskutečnění zdanitelných plnění došlo tak, jak je uvedeno na předmětných dokladech, tedy že byla uskutečněna tou osobou, která je jako poskytovatel plnění uvedena na předmětných dokladech. Žalovaný dále uvedl, že žalobce neunesl důkazní břemeno, když v průběhu daňového řízení neprokázal, že zboží deklarované fakturami vystavenými spol. B., bylo skutečně dodáno touto společností, když bývalý jednatel spol. B. nepotvrdil spolupráci se žalobcem, pobyt současného jednatele není znám, bylo zjištěno, že pánové K., M. a H. nebyli v daných obdobích zaměstnanci spol. B. s tím, že ani důkazy předloženými žalobcem nebylo prokázáno, že by předmětný kovový odpad byl dodán spol. B.

osobami výše uvedenými, když žalobce měl zachovávat náležitou míru obezřetnosti a zajišťovat si potřebné podklady pro splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně, což neučinil, neboť vstoupil do smluvního vztahu se spol. B. pouze na základě ústní dohody, aniž trval na vytvoření písemné smlouvy, na žalobce byly vystavovány faktury a pokladní doklady, na nichž podpisy a razítka spol. B. neodpovídají podpisovým vzorům uloženým ve sbírce listin ve veřejném rejstříku a nepostupoval tak s péčí řádného hospodáře, čemuž svědčí i fakt, že předmětné faktury hradil v hotovosti. Dle žalovaného žalobce tak neprokázal, že dodání kovového odpadu byla uskutečněna tak, jak je deklarováno na dokladech, když neprokázal, že by uvedená zdanitelná plnění byla uskutečněna spol. B. Ve vztahu k osobám pana K. a pana L. M. žalovaný uvedl, že předložené pracovní smlouvy pana K. jsou stejného čísla, obě vystaveny na dobu neurčitou s datem od 1. 3. 2009, resp. 1. 3. 2010, když tuto skutečnost pan K. nebyl schopen vysvětlit s tím, že podpisy na smlouvách neodpovídají podpisovým vzorům uvedeným ve sbírce listin a i v registru Městské správy sociálního zabezpečení nebyl pan K. veden jako zaměstnanec spol. B. Pan L. M. též nebyl v registru Městské správy sociálního zabezpečení nebyl veden jako zaměstnanec spol. B. a nikdy nebyl zapsán ve veřejném rejstříku jako prokurista. Nadto v průběhu daňové kontroly byl zmiňován pouze pan M. (M.), nikdy nebyla zmíněna plná moc na jméno M., o jménu L. M. se žalobce zmínil v jiné daňové kontrole.

Usnesením ze dne 4. 4. 2017, č. j. 65 Af 42/2015-36 krajský soud spojil věci ke společnému projednání pod sp. zn. 65 Af 42/2015.

B. Žalobní body

Žalobce v obou žalobách namítal, že rozhodnutí žalovaného jsou nezákonná, neboť se nezabýval všemi konkrétními okolnostmi daného případu, když postup žalovaného byl mechanický, nepřihlédl k výsledkům kontroly, ani k důkazním prostředkům předložených žalobcem či k výsledkům svědků. Dále uvedl, že již během správního řízení žalobce uváděl, že se spol. B. obchodoval od začátku roku 2009 s tím, že spolupráce mezi nimi probíhala tak, že pověřené osoby této společnosti V. K. a L. M. oslovily žalobce, aby si svými nákladními vozidly ve sjednaném termínu odvezl materiál (šrot) z míst, kde se prováděly demolice, případně samy tyto osoby daný materiál přivezly, přičemž L. M. odsouhlasil množství dodaného šrotu žalobci a následně opatřil od spol. B. řádný daňový doklad. K přijímání zdanitelného plnění skutečně docházelo a nejednalo se o fiktivní plnění, což žalobce prokázal listinnými důkazy a svědeckými výpověďmi svých zaměstnanců, což koresponduje s výpověďmi V. K. a L. M. a s ohledem na takto zjištěný skutkový stav nemůže být žalovaným existence přijatého a poskytnutého plnění zpochybňována, aniž by tento závěr žalovaný zdůvodnil, resp. toto tvrzení žalobce důkazy vyvrátil.

Žalobce dále v žalobě namítal, že napadená rozhodnutí jsou nepřezkoumatelná, když žalobce svoje břemeno důkazní unesl a žalovaný předložené důkazy ničím nevyvrátil, uvedl pouze demonstrativní výčet skutečností, které dle judikatury Nejvyššího správního soudu (dále též jen „NSS“) mohou

odůvodňovat pochybnosti správce daně o věrohodnosti předložených dokladů, avšak konkrétní skutečnost na podporu svého tvrzení neuvedl. Na zjištěný skutkový stav nemůže být žalovaným existence přijatého a poskytnutého plnění zpochybňována, aniž by tento závěr žalovaný zdůvodnil, resp. toto tvrzení žalobce důkazy vyvrátil.

Dále namítal, že napadená rozhodnutí nejsou přílehlavá ke zjištěnému skutkovému a právnímu stavu, když žalobce si v obchodním vztahu ověřil existenci obchodního partnera v obchodním rejstříku, v registru plátců DPH si ověřil, že se jedná o plátce DPH, po osobách oprávněných za spol. B. jednat požadoval prokázání tohoto oprávnění, což učinily s tím, že nemá povinnost v průběhu trvání obchodního vztahu u každého obchodního partnera ověřovat, zda je po tuto dobu plátcem DPH a uzavřel, že žalobci nemůže být přičítáno případné nezákonné jednání jiných daňových subjektů, když žalobce nevěděl ani vědět nemohl o nezákonných praktikách svého obchodního partnera. Ze spisového materiálu nelze dovozovat, že by žalobce nebyl v dobré víře a žalovaný se s těmito důkazními prostředky nevypořádal.

Žalobce rovněž namítal, že žalovaný překročil meze správního uvážení, když zákonem umožněný myšlenkový postup v rámci správní úvahy žalovaného není v napadeném rozhodnutí rozveden. Dle žalobce každé plnění musí být zohledněno samo o sobě a musí být posouzeno objektivně a jako takové, přičemž je třeba chránit dobrou víru nevinného účastníka obchodního vztahu (rozsudek NSS ze dne 30. 7. 2014, sp. zn. 8 Afs 59/2013), když žalovaný nijak nevyvrátil námitku žalobce, že nebyl a nemohl si být vědom toho, že dodavatel není registrován jako plátce DPH (a dále odkázal na rozsudek NSS ze dne 18. 3. 2010, sp. zn. 9 Afs 83/2009) s tím, že ve správním řízení nevznikly pochybnosti o tom, že by dodavatel nebyl vlastníkem zboží, které žalobci dodával, což postačuje k tomu, že dodávky šrotu od spol. B. byly dodávkami faktickými nikoli formálními a žalobci vznikl nárok na odpočet daně, neboť plnění bylo skutečně tak, jak bylo deklarováno na daňovém dokladu.

Dále žalobce spatřoval nezákonnost postupu žalovaného v tom, že překročil rozsah svých kompetencí, když po žalobci požadoval potvrzení o přijetí zdanitelného plnění od svého dodavatele a pojal rozsah dokazování tak, že žalobce měl prokazovat skutečnosti zatěžující jiný daňový subjekt – dodavatele, což je v rozporu s rozsudkem NSS ze dne 9. 10. 2007, sp. zn. 9 Afs 81/2007.

C. Vyjádření žalovaného

Žalovaný odkázal na napadená rozhodnutí, obsah správního spisu a navrhl zamítnutí žaloby s odůvodněním, že správce daně ověřoval vystavení faktur přímo u spol. B., avšak jednatel společnosti byl pro správce daně nekontaktní a současný společník a bývalý jednatel spol. B. (pan F.) žalobce nezná, na obchody, které měl se žalobcem uzavírat, si nevzpomněl, faktury nevystavoval a nepamatoval si, že by někomu udělil plnou moc. Byl prověřován vztah pánů K. a M. ke spol. B., kdy u Městské správy sociálního zabezpečení bylo zjištěno, že tito pánové nebyli vedeni jako zaměstnanci této společnosti, pochybnosti vznikly i ohledně pracovních smluv pana K. a o panu M., osobě, která měla v hotovosti přebírat stotisícové částky, se žalobce zmínil poprvé až v podání ze dne 15. 7. 2013 a správce daně tak uzavřel, že nebylo nadevší pochybnost prokázáno, že přijatá plnění uskutečnil dodavatel – spol.

B. Žalobce neunesl břemeno důkazní ohledně uplatněného nároku na odpočet daně, když neprokázal, že naplnil podmínky pro jeho uplatnění s tím, že ze strany správce daně (potažmo žalovaného) byly činěny všechny kroky k prokázání žalobcem uváděných skutečností.

D. Obsah správních spisů

Z obsahu správního spisu (připojeného k žalobě sp. zn. 65Af 42/2015) se podává následující:

- Žalobce podal řádné daňové přiznání k DPH za leden 2011 (s uplatněným odpočtem 1.319.611 Kč), únor 2011 (s uplatněným odpočtem 1.693.568 Kč) a březen 2011 (s uplatněným odpočtem 2.101.657 Kč).
- Dne 8. 11. 2012 byla u žalobce zahájena daňová kontrola na DPH za období leden 2011 až červen 2012. Z protokolu o ústním jednání ze dne 8. 11. 2012 se podává, že daňová kontrola se dotkla též obchodování žalobce se spol. B. a v rámci tohoto ústního jednání zmocněnec žalobce uvedl, že s uvedenou spol. obchoduje žalobce již od roku 2009, faktury byly hrazeny hotově, správce daně dále zajistil ověřené kopie faktur a soupisy faktur ohledně obchodů se spol. B.
- U ústního jednání dne 15. 11. 2012 byl vyslechnut zaměstnanec žalobce Ing. D., který uvedl, že po upozornění od finančního úřadu o tom, že spol. B. má zrušenou registraci k DPH žalobce požadoval po panu K. prokázání vztahu k uvedené společnosti, ten předložil pracovní smlouvu, po obdržení informace od finančního úřadu žalobce přestal se spol. B. obchodovat s tím, že vyzval pana K., aby uvedl do souladu registraci k DPH, jen obrát obchodů mezi žalobcem a spol. B. v letech 2010 a 2011 byl vyšší než 10 mil. za rok, jelikož spol. B. se nezaregistrovala jako plátc DPH, začal od května 2012 žalobce s uvedenou firmou spolupracovat jako s neplátcem DPH, odebírané zboží odvážel žalobce svými nákladními vozy po předchozí telefonické objednávce pana Kudlíka, peníze vyplácel vždy Ing. D. a převážně je přijímal M. M.
- Spol. B. měla v rozhodném období 2. 3. 2009 až 31. 1. 2010 jednoho zaměstnance M. Ch., jak vyplývá ze zprávy Městské správy sociálního zabezpečení Brno.
- V rámci daňové kontroly byl slyšen M. F.i, bývalý jednatel a současný společník spol. B. a z protokolu o jeho výpovědi se podává, že pro společnost pracoval do února 2010, nepamatuje si, zda někomu udělil plnou moc, žalobce mu nic neříká, neví, kdo vystavil faktury předložené správci daně, nevzpomíná si, zda se u spol. B. obchodovalo s kovovým odpadem.
- U ústního jednání dne 17. 6. 2013 ve vztahu ke spol. B. bylo zmocněnkyní žalobce správcem daně sděleno, že daňové doklady za měsíc leden až březen 2011 vystavené spol. B. byly vystaveny neplátcem DPH, neboť uvedená společnost byla registrace plátce DPH zrušena ke dni 20. 8. 2010 s tím, že nebylo zjištěno, že by V. K. a M. M. byli zaměstnanci spol. B. v letech 2010-2012 a tedy jsou zde pochybnosti, zda plnění uvedená na příslušných daňových dokladech uskutečnila spol. B. a nebylo tak s ohledem na dosavadní zjištění (včetně toho, že se nepodařilo dohledat jednatele spol. B. G. K. a žalobce se k výpovědi nedostavil) prokázáno, že by spol. B.

uskutečnila plnění uvedená na příslušných dokladech s tím, že nárok na odpočet DPH z uvedených plnění tak nebude uznán. K výzvě správce daně zmocněnkyně žalobce uvedla, že věc musí se žalobcem projednat. Současně u tohoto jednání byla zmocněnkyně vyzvána, aby žalobce z uvedených důvodů podal dodatečná daňová přiznání k DPH za zdaňovací období srpen 2010 až prosinec 2010.

- Z protokolu o ústním jednání ze dne 24. 6. 2013 se podává, že zmocněnkyně žalobce nesouhlasila s vyloučením nároku na odpočet daně za období leden 2011 až březen 2011 s tím, že žalobce v současné době nemá k dispozici podklady k tomuto kontrolnímu zjištění a nechce podávat dodatečná daňová přiznání k DPH za období srpen 2010 až prosinec 2010.
- Ve společnosti B. byl jednatelem M. F. do 24. 2. 2010 a G. K. od 16. 2. 2010, jak se podává z výpisu dat obchodního rejstříku ARES.
- U ústního jednání dne 15. 7. 2013 byla projednána se zmocněnkyní žalobce zpráva o daňové kontrole s tím, že zmocněnkyně nesouhlasila s touto částí daňové kontroly týkající se spol. B. a doložila písemné stanovisko žalobce s přísl. listinami (mj. kopií plné moci L. M.). Zmocněnkyni byla současně předána zpráva o daňové kontrole. KE zprávě byla přiložena mj. plná moc vystavená spol. B. L. M., ze které se podává, že L. M. byl zmocněn ke všem právním úkonům. Plná moc byla udělena jednatelem spol. B. M. F. s tím, že jednatel plnou moc podepsal dne 26. 1. 2009, jak se podává z legalizační doložky ze dne 26. 1. 2009 vyhotovené notářkou JUDr. E. D. pod č. X.
- Ze zprávy o daňové kontrole ze dne 15. 7. 2013, č. j. 1078415/13/3106-05402-704053 se podává, že ve vztahu k obchodování žalobce se spol. B. správce daně s ohledem na provedené důkazy uzavřel, že s ohledem na to, že příslušné daňové doklady byly vystaveny neplátcem DPH, obchody mezi žalobcem a spol. B. probíhaly pouze prostřednictvím V. K., vždy v hotovosti, pánové K. a M. nebyly evidovanými zaměstnanci spol. B., nepodařilo se dohledat jednatele spol. B. G. K. a předchozí jednatel společnosti M. F. žalobce neznal, neobchodoval s ním, ačkoliv žalobce tvrdil, že se společností obchodoval již od roku 2009, přetrvávají pochybnosti o tom, že předmětná zdanitelná plnění uskutečnila osoba na daňových dokladech uvedená a uplatněné nároky na vstup z těchto daňových dokladů za měsíce leden 2011 až březen 2011 budou vyloučeny.

Z obsahu správního spisu (připojeného k žalobě sp. zn. 65Af 43/2015) se podává následující:

- Žalobce podal daňové přiznání k DPH za srpen 2010 (s uplatněným odpočtem 1.220.324 Kč), září 2010 (s uplatněným odpočtem 1.622.853 Kč), říjen 2010 (s uplatněným odpočtem 1.169.742 Kč), listopad 2010 (s uplatněným odpočtem 1.160.747 Kč) a prosinec 2010 (s uplatněným odpočtem 989.915 Kč).
- Dne 7. 11. 2013 byla u žalobce zahájena daňová kontrola na DPH za období srpen 2010 až prosinec 2010. Z protokolu o ústním jednání ze dne 7. 11. 2013 se podává, že daňová kontrola se dotkla obchodování žalobce se spol. B. a v rámci tohoto ústního jednání zaměstnanec žalobce Ing. D. uvedl, že v uvedeném období žalobce jednal v souvislosti s dodávkami zboží vždy s panem K., dodávky byly hrazena jemu, popř. panu M.

- Pěti výzvami ze dne 22. 8. 2013 byl žalobce vyzván k podání dodatečných daňových přiznání k DPH za období výše uvedených měsíců s tím, že byla uplatněna DPH z daňových dokladů od dodavatele spol. B., které byla zrušena registrace k DPH ke dni 20. 8. 2010.
- U ústního jednání dne 27. 3. 2014 byla projednána se zmocněnkyní žalobce zpráva o daňové kontrole s tím, že zmocněnkyně s výsledkem daňové kontroly nesouhlasila, neboť byly splněny podmínky pro odpočet daně, když plnění se uskutečnilo, bylo uhrazeno, řádné daňové doklady jsou v dispozici žalobce a dodavatel byl v době uskutečnění plnění osobou povinnou k DPH. Tím, že správce daně podmiňuje uznání nároku plněním zákonných povinností na straně dodavatele (přihlašování zaměstnanců na OSSZ, komunikování finančním úřadem) stanoví žalobce do pozice odpovědného za jednání dodavatele, přičemž tuto podmínku pro uznání odpočtu DPH zákon nestanoví. Osobu dodavatele si žalobce před zahájením spolupráce řádně ověřil. Zmocněnkyni byla současně předána zpráva o daňové kontrole.
- Správce daně do správního spisu dále založil listiny ze správního spisu – daňové kontroly prováděné u žalobce na DPH za období leden 2011 až březen 2011, a to konkrétně protokol o ústním jednání ze dne 8. 11. 2012, protokol o ústním jednání ze dne 15. 11. 2012, pracovní smlouvy V. K. ze dne 1. 3. 2009 a 1. 3. 2010, zprávu Městské správy sociálního zabezpečení Brno, protokol o výsledku M. F., výpis dat obchodního rejstříku ARES, protokolu o ústním jednání ze dne 15. 7. 2013 z nichž zjištění jsou učiněna v předešlém odstavci.
- Z výpovědi L. M. zachycen v protokolu o ústním jednání ze dne 2. 12. 2013 vyplývá, že pracoval pro spol. B. na pozici obchodního zástupce, společností byl za svoji činnost placen, v rámci spol. B. jednal s P. H. a s pánem s maďarským jménem, možná někdy viděl M. F., nezná G. K., s panem K., pracoval převážně na farmě M., doklady k obchodům se žalobcem vystavoval převážně pan H., předmětem dodávek žalobci z 90 % bylo železo, potvrzení převzetí zboží od dodavatelů nepotvrzoval, peněžní prostředky od žalobce přebíral, předával je panu H. nebo K., do příjmových pokladních dokladů vypisoval částku, doklady byl již podepsány panem H., daňové doklady o dodávce vystavoval buď pan H. (počítačem), nebo svědek (ručně) v případě nouze.
- Z výpovědi V. K. zachycené v protokolu o ústním jednání ze dne 2. 12. 2013 vyplývá, že neví, s kým jednal ze spol. B. ohledně pracovních smluv, u podpisu bylo více lidí i pan M., neví proč byly podepsány dvě pracovní smlouvy, neví, kdo vystavoval daňové doklady za dodávky kovového odpadu, M. F. měl být přítomen u podpisu smlouvy, účetní doklady k zaúčtování předával panu M., který měl plnou moc, dodavatelům se za zboží platilo někdy v hotovosti, příjmové pokladní doklady byly předávány panu M., vždy jednal s panem M.
- Ze zprávy o výsledku daňové kontroly ze dne 27. 3. 2014, č. j. 565136/14/3106-05402-704053 se podávají jednotlivé daňové doklady z nichž byla uplatněn žalobcem odpočet DPH za kontrolovatelné období, dále jednotlivé důkazy, které byla správcem daně v rámci daňové kontroly zohledněny a hodnoceny s tím, že správce daně s ohledem na provedené důkazy uzavřel, že s ohledem na to, že příslušné daňové doklady byly vystaveny neplátcem DPH, obchody mezi žalobcem a spol. B. probíhaly

pouze prostřednictvím V. K., vždy v hotovosti, pánové K. a M. nebyly evidovanými zaměstnanci spol. B., nepodařilo se dohledat jednatele spol. B. G. K. a předchozí jednatel společnosti M. F. žalobce neznal, neobchodoval s ním, ačkoliv žalobce tvrdil, že se společností obchodoval již od roku 2009, přetrvávají pochybnosti o tom, že předmětná zdanitelná plnění uskutečnila osoba na daňových dokladech uvedená a uplatněné nároky na vstupu z těchto daňových dokladů za měsíce srpen až prosinec 2010 budou vyloučeny. Ve vztahu ke svědeckým výpovědím správce daně uzavřel, že ani jeden ze svědků K. a M. nezná oprávněnou osobu spol. B., neví, zda někdy jednali s jednatelem této společnosti, nebyli nikde v sídle uvedené společnosti, její provozovny neznali, ani jeden svědek neprokázal nějakou vazbu, kterou by mohl správce daně ověřit u spol. B., ani nebyla zjištěna žádná vazba uvedených svědků na tuto společnost, svědkové (ani P. H.) nebyli zaměstnanci spol. B., výpovědi těchto svědků neodstranily pochybnosti správce daně, že by zdanitelné plnění uskutečnila spol. B. Nebyly splněny ani podmínky uznání odpočtu ve smyslu závěrů judikátu ESD C-438/09 Dankowski, kdy nebyla splněna podmínka, že není pochyb, že zdanitelné plnění uskutečnila spol. B.

E. Posouzení věci krajským soudem

Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů [§ 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)] napadená rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). K projednání žaloby nařídil jednání.

Soud neprovedl u jednání důkazy navržené žalobcem v žalobě, a to jednak z důvodu, že tyto jsou součástí správního spisu (plná moc s úředně ověřeným podpisem, pracovní smlouva ze dne 1. 3. 2009 a 26. 1. 2009) a jednak pro níže uvedené závěry krajského soudu by jejich provedení bylo nehospodárné a nadbytečné.

Předně považuje krajský soud za vhodné uvést, že ze správního spisu jednoznačně vyplývá, na základě čeho (jakých daňových dokladů) žalovaný (resp. správce daně) vyměřil žalobci doměrek DPH, když krajský soud tyto základy pro výpočet DPH, tak jako vlastní výpočet považuje za správný a odkazuje na obsah správního spisu.

Otazné však je, zda-li správce daně měl podmínky pro vyloučení předmětných faktur z nároku na odpočet DPH.

V této souvislosti považuje krajský soud za nezbytné uvést, že z obsahu správního spisu a napadených rozhodnutí vyplývá, že správce daně či žalovaný nezpochybňují uskutečnění zdanitelného plnění (tedy dodávek šrotu), ale zpochybňují, že tyto dodávky uskutečnila spol. B., tedy dodavatel uvedený na příslušných daňových dokladech. Jediné, co tak bylo v rámci daňové kontroly

zpochybněno je tak to, zda označený dodavatel (spol. B.) skutečně dodala zdanitelné plnění tak, jak je uvedeno v daňových dokladech.

Nárok na uplatnění odpočtu daně a podmínky takového uplatnění upravuje § 72 a § 73 ZDPH (rozhodné znění je ke dni rozhodování žalovaného).

V posuzované věci žalovaný neuznal odpočet DPH za zdaňovací období srpen, září, říjen, listopad a prosinec 2010 a dále za zdaňovací období leden, únor a březen 2011 z důvodů, že žalobce neprokázal, že by zdanitelné plnění bylo poskytnuto spol. B., která v daňových dokladech figuruje na pozici dodavatele. Dle žalovaného tak žalobce nezákonně uplatnil nárok na odpočet daně ve smyslu § 72 ZDPH a příslušné faktury (uvedené na str. 8, 9 resp. 12 zpráv o daňové kontrole) vyloučil z nároku na odpočet daně.

Judikatura Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek ze dne 21. 4. 2016, č. j. 4Afs 295/2015-45 nebo rozsudek ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6Afs 147/2016-28, oba uveřejněny na www.nssoud.cz) je ustálena v závěru, že je „nezbytné, aby daňový subjekt prokázal v daňovém řízení správci daně nejen to, zda došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, zda toto plnění uskutečnila osoba – plátce daně, jenž je jako poskytovatel tohoto plnění uvedena v dokladu, který daňový subjekt jako důkaz k prokázání tvrzeného právního stavu předkládá“.

Judikatura Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek ze dne 21. 12. 2016, č. j. 6Afs 147/2016-28) současně uzavírá, že „je nutné pečlivě rozlišovat případy, kdy nárok na odpočet DPH plátcí vůbec nevznikne, neboť plátce neprokáže, že k uskutečnění zdanitelného plnění vůbec, či v deklarovaném rozsahu došlo, od situací, kdy nárok na odpočet sice vznikl (neboť zdanitelné plnění bylo fakticky uskutečněno), avšak z určitých důvodů jej daňovému subjektu nelze přiznat (což bude v souladu s judikaturou Soudního dvora EU především v případě nárokování odpočtu zneužívajícím způsobem či v důsledku daňových podvodů). Nelze tak zaměňovat neprokázání uskutečnění zdanitelného plnění (daňovým subjektem) a neprokázání účasti daňového subjektu na podvodu (správcem daně)“.

Pokud se týká rozložení důkazního břemene (§ 92 d. ř.) je třeba obecně uzavřít, že daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván (§ 92 odst. 3 a 4 d. ř.). Daňový subjekt dokládá svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů, avšak nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností. Je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné (§ 92 odst. 5 písm. c) d. ř.). Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými

důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi. Jestliže daňový subjekt prokáže uskutečnění zdanitelného plnění, může správce daně neuznat odpočet DPH jen v případě, že prokáže podvod na DPH, o kterém daňový subjekt věděl nebo měl vědět. Pokud je v této fázi důkazní břemeno uneseno, již dále nepřechází. Jakkoliv daňový subjekt zpochybňuje svou účast na podvodu, důkazní břemeno v tomto případě leží stále na správci daně a pořád se jedná o otázku jeho unesení.

V rozsudku 30. 7. 2014, č. j. 8Afs 59/2013-33 (uveřejněném na www.nssoud.cz) Nejvyšší správní soud uzavřel, že *registrační povinnost (§ 125 až § 131 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu) je otázkou pouze evidenční, nikoliv rozhodující pro plnění povinností a uplatnění práv plátce. Nepřiznání nároku na odpočet DPH je výjimkou ze základní zásady, kterou tento nárok představuje, proto nepřiznání nároku na odpočet odběrateli nelze opírat toliko o zjištění, že dodavatel nebyl plátcem registrovaným.*

V rozsudku ze dne 22. 12. 2010, C-438/09 Dankowski (uveřejněném na www.curia.europa.eu) Evropský soudní dvůr uzavřel, že 1) Článek 18 odst. 1 písm. a) a čl. 22 odst. 3 písm. b) šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu - Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, ve znění směrnice Rady 2006/18/ES ze dne 14. února 2006, musí být vykládány v tom smyslu, že osoba povinná k dani má nárok na odpočet DPH odvedené za služby poskytnuté jinou osobou povinnou k dani, která není registrována k DPH, pokud příslušné faktury obsahují veškeré údaje požadované uvedeným čl. 22 odst. 3 písm. b), především pak údaje, které jsou nezbytné k identifikaci osoby, která uvedené faktury vystavila, a povahy poskytovaných služeb. 2) Článek 17 odst. 6 šesté směrnice 77/388/EHS, ve znění směrnice 2006/18, musí být vykládán v tom smyslu, že brání vnitrostátním právním předpisům, které vylučují nárok na odpočet daně z přidané hodnoty zaplacené osobou povinnou k dani jiné osobě povinné k dani, která je poskytovatelem služeb, v případě, že posledně uvedená není pro účely této daně registrována.

V posuzované věci žalobce unesl primární důkazní břemeno předložení a formálně řádných daňových dokladů. S ohledem na průběh daňové kontroly a skutečnosti, že spol. B. bylo zrušena registrace k DPH dnem 20. 8. 2010, tedy přede dnem uskutečnění zdanitelných plnění, která měla zakládat nárok na odpočet DPH, vyvstaly v obou daňových kontrolách pochybnosti o tom, zda to byla spol. B., která žalobci dodala zdanitelné plnění.

Jak bylo uvedeno výše, je to žalobce, kterého stíhá důkazní břemeno k prokázání, že zdanitelné plnění (správcem daně nezpochybněné) uskutečnila spol. B. Na podporu svých tvrzení byl slyšen pracovník žalobce Ing. D., který popsal průběh spolupráce se spol. B., tak jako popsal osoby, se kterými žalobce za spol. B. jednal. Z jeho výpovědi sice vyplývá, že během daňové kontroly za zdaňovací období leden 2011 až březen 2011 neuvedl přesné jméno L. M., avšak o panu M. mluvil, popsal provádění placení dodávek v hotovosti a skutečnost, že neuvedl v rámci této daňové kontroly přesné křestní jméno L. M. pak nemůže jeho výpověď oslabit či vznést do daňové kontroly důvodné pochybnosti. navíc žalobce v rámci druhé daňové kontroly (za období srpen 2010 až prosinec 2010) již předložil správci daně

plnou moc pro L. M., kterou mu udělila spol. B., a to v době, kdy byl jejím jednatelem M. F., přičemž jeho podpis na plné moci je legalizován notářem. Legalizační doložka notáře učiněná v roce 2009 (podpis plné moci) má povahu veřejné listiny osvědčující právně významnou skutečnost (podpis konkrétní listiny). Jelikož se z obsahu správního spisu nepodává, že legalizační doložka (údaje v ní obsažené) byla jakkoliv zpochybněna, je třeba vycházet ze skutečnosti, že osvědčuje to, co je v ní napsáno, tedy, že M. F. tuto plnou moc L. M. udělil. Z obsahu plné moci se pak podává, že se jedná o generální plnou moc udělenou L. M. Z pohledu takto udělené plné moci je nerozhodné, zda L. M. vystupoval v pozici prokuristy (byť nebyla zapsána v obchodním rejstříku), neboť disponoval listinou, která jej k přímému zastoupení spol. B. opravňovala.

Navíc nelze odhlédnout od skutečnosti, že i v rámci výsledku svědka K. tento popsal spolupráci s panem M., tak jako ve své výpovědi popsal spolupráci s panem K. svědek L. M. Bývalý jednatel spol. B. M. F. si sice na obchody se žalobcem nepamatuje, avšak to nevylučuje, že tyto obchody mezi spol. B. a žalobcem probíhaly, zvláště za situace, kdy se daňová kontrola týkala období, kdy M. F. již nebyl jednatelem společnosti (tedy nebyl statutárním orgánem této společnosti) a navíc, kdy z obsahu spisového materiálu vyplývá, že obchodování se jménem spol. B. účastnily osoby M., K. a H., jehož výpověď nebyla v rámci daňové kontroly provedena. Současně skutečnost, že pánové M. a K. nebyli v rozhodném období vedeni v evidenci příslušné správy sociálního zabezpečení nemůže vést k pochybnostem, zda-li spol. B. provedla zdanitelné plnění, neboť nelze klást žalobci k tíži, že si jeho dodavatel neplní povinnosti vyplývající z úseku sociálního zabezpečení. Toliko ve vztahu k V. K. by takové pochybnosti mohly být dány (s ohledem na existenci dvou pracovních smluv, nejednoznačnou výpověď svědka K.), avšak byla předložena řádná plná moc s ověřeným podpisem M. F. (v době udělení plné moci jednatelem spol. B.), který přebíral platby uskutečněných dodávek v hotovosti (což nebylo v daňových kontrolách zpochybněno) s tím, že popsal vystavování daňových dokladů vč. pokladních příjmových dokladů. Na základě těchto skutečností má krajský soud zato, že ohledně toho plnění nemohlo k pochybnostem dojít.

Z výše uvedeného tak rezultuje závěr, že plnění uvedené v daňových dokladech, které sloužily k uplatnění nároku na odpočet DPH za kontrolované období srpen 2010 až březen 2011 poskytla spol. B.

Také skutečnost, že spol. B. byla zrušena registrace DPH sama o sobě nemůže být podkladem pro neuznání žalobcem uplatněných odpočtů, neboť nepřiznání nároku na odpočet nemůže být opřeno pouze o zjištění, že dodavatel nebyl plátcem DPH. V této souvislosti krajský soud považuje za vhodné uvést, že žalovaný ve svých rozhodnutích operoval s výše uvedeným rozhodnutím ESD C-438/09, nicméně uvedené rozhodnutí vychází z jiného skutkového základu, tedy ne z toho, že dodavateli byla zrušena registrace DPH.

Z obsahu správních spisů však současně nevyplývá, že by správce daně u žalobce měl podezření z účasti žalobce na daňovém podvodu a zabýval jeho dobrou vírou o vědomosti, že spol. B. není v kontrolovaném období plátcem DPH, kdy je nezbytné, aby každé zdanitelné plnění bylo zohledněno samo o sobě a bylo

posouzeno objektivně, přičemž je třeba chránit dobrou víru nevinného účastníka obchodního vztahu, který nemusí vědět o podvodném jednání.

Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5Afs 126/2006-142 (uveřejněném na www.nssoud.cz) uzavřel, že plátce daně má nárok na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění, i v případě, že jiná transakce, předcházející či následující v řetězci obchodních vztahů, byla uskutečněna se záměrem zkrácení daňové povinnosti, ovšem pouze za podmínky, *že plátce daně o takovém záměru nevěděl a nemohl vědět.*

Samotné skutečnosti, že žalobce vstoupil do smluvního vztahu se spol. B. na základě ústní dohody, že na žalobce byly vystavovány faktury a pokladní doklady, na nichž podpisy a razítka spol. B. neodpovídají podpisovým vzorům uloženým ve sbírce listin ve veřejném rejstříku a že předmětné faktury hradil v hotovosti, nemohou vést k závěru, že žalobce nebyl v dobré víře, když jednal s osobou mající řádnou plnou moc (L. M.), v obchodních vztazích nejsou ústní dohody ničím zvláštním, žalobce nemá povinnost srovnávat podpisy se vzory založenými ve veřejném rejstříku, to vše za situace, kdy v rámci vnitropodnikových pravidel mohou vystavovat daňové doklady i jiné (pověřené) osoby a hrazení dodávek v hotovosti lze sice považovat (vzhledem k prokázané výši) za nestandardní, nicméně ne nezákonné (tehdejší limit pro povinné bezhotovostní platby 15.000 EUR dle zák. č. 254/2004 Sb. nebyl jednotlivými platbami dle jednotlivých faktur překročen).

Obranou žalobce o tom, že řádně prověřil osobu dodavatele (včetně registrace k DPH), časovou sousledností a jinými okolnostmi se žalovaný zabýval pouze okrajově s ohledem na skutečnost, že svá rozhodnutí postavil na závěru, že žalobce neprokázal dodání zdanitelných plnění spol. B. S ohledem na tyto okolnosti pak krajskému soudu nepřisluší, aby takové úvahy učinil jako první.

Závěr

Na základě výše uvedeného krajský soud napadené rozhodnutí dle § 78 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc podle § 78 odst. 4 s. ř. s. vrátil žalovanému k dalšímu řízení, v němž jsou daňové orgány vázány právními názory vyslovenými v tomto rozsudku.

F. Náklady řízení

O náhradě nákladů řízení rozhodl krajský soud dle § 60 odst. 1 s. ř. s., když žalobce byl v řízení plně úspěšným účastníkem a má právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem ve výši 28.990 Kč sestávajících:

- ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 6.000 Kč (2x3.000 Kč),
- z odměny za zastoupení advokátem ve výši 17.500 Kč za čtyři úkony právní služby po 3.100 Kč (příprava a převzetí zastoupení, podání žaloby v každém

- ze spisů sp. zn. 65Af 42/2015 a 65Af 43/2015) dle § 9 odst. 4 písm. d), § 7 bod 5., § 11 odst. 1 písm. a), d) vyhl. č. 177/1996 Sb. a za jeden úkon právní služby po 5.100 Kč (účast u jednání dne 25. 4. 2017) dle § 9 odst. 4 písm. d), § 12 odst. 3, § 7 bod 5., § 11 odst. 1 písm. g) vyhl. č. 177/1996 Sb. ,
- z náhrady pěti režijních paušálů po 300 Kč, celkem 1.500 Kč dle § 13 odst. 1, odst. 3 vyhl. č. 177/1996 Sb. za výše uvedené úkony právní služby,
 - z náhrady 21% DPH z přiznané odměny a náhrad ve výši 3.990 Kč dle § 57 odst. 2 s. ř. s.

Soud proto uložil žalovanému zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení tuto částku, a to dle § 64 s. ř. s. ve spojení s § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších změn a doplnění (dále jen „o. s. ř.“) k rukám advokátky, která žalobce v řízení zastupovala. Vzhledem k odlišné úpravě s. ř. s. a o. s. ř., týkající se nabytí právní moci rozhodnutí (srov. § 54 odst. 5 s. ř. s., § 159, § 160 odst. 1 o. s. ř.), uložil soud žalovanému povinnost zaplatit náhradu nákladů řízení ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku je **m o ž n o** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

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

V Olomouci dne 25. dubna 2017

Za správnost vyhotovení:
Markéta Chrudinová

Mgr. Jiří Gottwald v. r.
předseda senátu