



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě - pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Zuzany Šnejdrové, Ph.D., a soudců Mgr. Barbory Berkové a JUDr. Petra Hlušíka, Ph. D., ve věci

žalobce: **S., S. B. s.r.o.**, IČO: X
sídlem S. 284, X L.
zastoupený advokátem JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským
sídlem Palackého 151/10, 796 01 Prostějov

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 4. 2019, č. j. 16395/19/5300-21445-708460,
ve věci daně z přidané hodnoty,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 24. 4. 2019, č. j. 16395/19/5300-21445-708460 se **zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení 15 342 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce advokáta JUDr. Ing. Ondřeje Lichnovského, sídlem Palackého 151/10, 796 01 Prostějov.

Odůvodnění:

A. Vymezení věci a žaloba

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

1. Žalobce žalobou podanou dne 24. 6. 2019 u Krajského soudu v Ostravě – pobočka v Olomouci brojil proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 4. 2019, č. j. 16395/19/5300-21445-708460, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Olomoucký kraj ze dne 16. 1. 2018, č. j. 36926/18/3101-52521-806451, č. j. 37632/18/3101-52521-806451, č. j. 40283/18/3101-52521-806451, č. j. 40307/18/3101-52521-806451, č. j. 40970/18/3101-52521-806451, č. j. 40993/18/3101-52521-806451, č. j. 41039/18/3101-52521-806451, č. j. 41188/18/3101-52521-806451, č. j. 41273/18/3101-52521-806451 a č. j. 41350/18/3101-52521-806451, kterými správce daně doměřil žalobci daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období květen 2012, září až prosinec 2012, květen 2013, červenec 2013, září 2013 a listopad 2013. Současně správce daně uložil žalobci povinnost zaplatit penále. Důvodem pro doměření DPH byla skutečnost, že žalobce neunesl důkazní břemeno ohledně toho, že přijatá zdanitelná plnění v uvedených zdaňovacích obdobích byla skutečně žalobci dodána společností A. s.r.o., se sídlem H. 619/59, P., IČ X (dále jen „společnost A.“), společností S., s.r.o., se sídlem N. T. 1484/41, P., IČ X (dále jen „společnost S.“), společností S. – T., s.r.o., se sídlem N. F. 2154/17, P., IČ X (dále jen „společnost S.-T.“) a společností A. – T. s.r.o., se sídlem B. n. 259/11, P., IČ X (dále jen „společnost A.-T.“).
2. Žalobce v žalobě předně namítal, že rozhodnutí žalovaného je nepřezkoumatelné. Nepřezkoumatelnost spatřuje v tom, že na jednu stranu žalovaný v rozhodnutí dospěl k závěru, že nebyly splněny hmotněprávní podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně, na druhou stranu však v rámci dokazování hodnotí, nakolik obezřetně přistupoval žalobce ke svému podnikání, zda prokázal dobrou víru ve vztahu ke svým dodavatelům s ohledem na jejich virtuální sídla, totožnost rámcových smluv apod. Tyto okolnosti hodnotí jako nestandardní, avšak hodnocení nestandardnosti objektivních okolností je věcí daňového podvodu, nikoliv neprokázání hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně. Nestandardnost okolností nemá vliv na naplnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně.
3. Dále žalobce namítal, že unesl své důkazní břemeno ohledně naplnění nároků na odpočet daně. Žalobce uvedl, že předložil bezvadné daňové doklady, dodací listy, objednávky, doklady prokazující platby na účty dodavatelů a rámcové smlouvy. Podle názoru žalobce rovněž vyslechnutí svědci potvrdili, že zboží bylo dodáno dodavateli uvedenými na dokladech. Podle žalobce hodnotil žalovaný provedené důkazy účelově a při hodnocení důkazů opomenul zhodnotit všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti podle § 8 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Žalovaný při hodnocení důkazů zdůraznil, že zaměstnanec žalobce M. G. nepoznal při rekognici P. P. a a že jej nedokázal ani v dřívějším výsledku popsat. Nezohlednil však, že jiný zaměstnanec žalobce J. F. i podle závěrů žalovaného dokázal P. P. popsat a že jej dokonce i poznal při rekognici. Žalovaný nedostatečně zohlednil fakt, že svědci vypovídali ke skutečnostem, které se odehrály takřka 6 let před jejich výsledkem. Bylo by naopak podezřelé, kdyby si svědci vše pamatovali do detailu. Rekognice provedená žalovaným v odvolacím řízení nezákonná, neboť předložené fotografie byly černobílé a jejich kvalita byla celkově špatná.
4. Žalobce rovněž uvedl, že pokud předložil bezvadné formální doklady prokazující dodání předmětného plnění a pokud dodavatel toto plnění potvrdil, musel správce daně sám přijít s alternativní skutkovou verzí, odkud se dodané zboží vzalo, aby prokázal existující pochybnosti. To se však nestalo.

5. Závěrem žalobce uvedl, že právní názor žalovaného, podle kterého je bez dalšího možné odeprít nárok na odpočet daně z důvodu neprokázání deklarovaného dodavatele daňovým subjektem, je nesprávný. Obdobně se vyslovil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017-78. Dospěl v něm s odkazem na rozhodnutí Soudního dvora EU ve věcech C-285/2011, Bonik EOOD a C-274/14, PPUH Stehcamp k závěru, že výklad zákona, na základě kterého je možné odeprít nárok na odpočet DPH v případě, kdy nelze určit dodavatele daňového subjektu, aniž by bylo současně prokázáno, že se daňový subjekt účastnil podvodu na DPH, je v rozporu se směrnicí Rady č. 2002/38/ES ze dne 20. 5. 2002. Žalobce zdůraznil, že v napadeném rozhodnutí žalovaný neprokázal, že by došlo k daňovému podvodu, o kterém žalobce alespoň mohl vědět.

B. Vyjádření žalovaného

6. Žalovaný ve svém vyjádření ze dne 14. 8. 2019 navrhl zamítnutí žaloby.
7. K námitkám žalobce uvedl, že žalobou napadeným rozhodnutím došlo k nepřiznání nároku na odpočet výlučně v důsledku neprokázání přijetí zdanitelných plnění od deklarovaných dodavatelů. Z rozhodnutí nevyplývá, že by žalovaný žalobci odeprél nárok na odpočet z důvodu účasti na daňovém podvodu.
8. Dále žalovaný uvedl, že správce daně výzvou č. j. 1867096/16/3101-61563-806141 unesl důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. V reakci na tuto výzvu podle něj žalobce neunesl své důkazní břemeno. Podle žalovaného žalobce sice unesl primární důkazní břemeno a nárok na odpočet daně by mu mohl být přiznán, pokud by nebyly zjištěny skutečnosti, které založily pochybnosti o souladu předložených dokladů se skutečností. Pokud jde o hodnocení jednotlivých důkazů, odkázal žalovaný na své rozhodnutí.
9. K námitce týkající se deklarovaného dodavatele žalovaný uvedl, že závěr žalobce je v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu. Podle názoru žalovaného za situace, kdy není prokázán deklarovaný dodavatel, nelze ani hovořit o daňovém podvodu. Nebylo by totiž zřejmé zapojení jednotlivých dodavatelů do řetězce. Podle žalovaného již samotné deklarování přijetí zboží od jiného dodavatele, než který zboží skutečně poskytl, vede k narušení neutrality DPH.

C. Replika žalobce

10. Žalobce v replice ze dne 31. 3. 2020 uvedl, že pokud v řízení byla prokázána existence zdanitelného plnění, nemůže si žalovaný usnadňovat cestu tím, že kvalifikuje celou věc jako neprokázání zdanitelného plnění místo toho, aby se zabýval existencí daňového podvodu s odůvodněním, že tato cesta je pro něj schůdnější.
11. Dále žalobce zdůraznil, že předložil bezvadné účetní doklady, dodací listy, objednávky, platby na účty dodavatelů a rámcové smlouvy. Žalovaný neunesl své důkazní břemeno a neprokázal své pochybnosti o správnosti předložených dokladů. Správce daně, resp. žalovaný nemůže klást na žalobce jiné nároky ohledně důkazního standardu, než jaké klade sám na sebe.

D. Vyjádření žalovaného k replice žalobce

12. Žalovaný ve svém vyjádření ze dne 29. 6. 2020 k replice žalobce uvedl, že námitka neunesení důkazního břemene ze strany správce daně vyjádřená v replice žalobce ze dne 31. 3. 2020 je opožděná a proto by k ní soud neměl přihlížet.

E. Skutečnosti vyplývající ze správního spisu

13. Krajský soud z předloženého správního spisu soud pro potřeby soudního přezkumu zjistil, že správce daně zahájil u žalobce (dříve vystupujícího pod obchodní firmou C. S. c. s.r.o.) dne 5. 5. 2015 daňovou kontrolu na DPH za zdaňovací období květen 2012, září až prosinec 2012, květen 2013, červenec 2013, září 2013 a listopad 2013.
14. Správce daně v rámci daňové kontroly mj. prověřoval oprávněnost uplatněného odpočtu daně dle § 72 a § 73 zákona o DPH a zjistil, že žalobce ve specifikovaných zdaňovacích obdobích odebíral zboží od společnosti A. (duben, květen a září 2012), společnosti S. (duben 2012), společnosti S.-T. (říjen 2012 až prosinec 2012 a květen 2013) a společnosti A.-T. (červenec 2013, září 2013 a listopad 2013).
15. Žalobce při kontrole předložil správci daně rámcové smlouvy uzavřené s jednotlivými dodavateli, faktury, objednávky, dodací listy a specifikace zboží.
16. Jelikož správce daně považoval předložené doklady za nedostatečné pro prokázání nároku na odpočet daně z přijatých plnění, výzvou ze dne 26. 10. 2016, č. j. 1867096/16/3101-61563-806141 vyzval žalobce k tomu, aby prokázal, že dodané zboží bylo skutečně dodáno dodavateli uvedenými na jednotlivých fakturách. Za tímto účelem měl žalobce: a) doložit zápisy z jednání mezi žalobcem a jeho dodavateli; b) uvést, proč realizoval pan P. P. obchody přes jiné společnosti, když spolupráce žalobce se společností A. byla dobrá; c) doložit důvody, pro které byla ukončena spolupráce s dodavateli; d) uvést, jak prověřoval důvěryhodnost jednotlivých dodavatelů; e) doložit plnou moc, na základě které jednal P. P. jako zástupce společnosti S.-T.; f) doložit plnou moc, na základě které jednal P. P. jako zástupce společnosti A.-T.; g) uvést, jak byly řešeny otázky neupravené v rámcových smlouvách (např. reklamace, pozáruční servis, doplňkové aktualizace a jak byly rámcové smlouvy ukončeny h) uvést, kdo zasílal faktury dodavatelů a s kým byla fakturace řešena; i) uvést, jakým způsobem byla stanovena cena za zboží, když rámcové smlouvy ji neupravovaly; j) sdělit, kdo vedl účetnictví dodavatelů žalobce a kde se nyní toto účetnictví nachází; k) předložit důkazy prokazující, že zboží dovážel P. P., SPZ jeho vozidla, popsat vztah mezi P. P. a P. V.; l) předložit důkazy prokazující, že zboží dodané P. P. bylo skutečně zbožím, které bylo fakturováno; m) sdělit, kde měli dodavatelé žalobce své sklady; n) sdělit, zda mu je známo, zda dodavatelé žalobce měli zaměstnance, zda s nimi komunikoval, případně doložit tuto komunikaci; o) uvést, zda se zajímal o to, odkud jednotliví dodavatelé žalobce nakoupili zboží, které dodávali žalobci.
17. Svůj závěr odůvodnil správce daně tím, že dle tvrzení žalobce zboží dovážel pan P. P., který je hlášen k trvalému pobytu na ohlašovně Ú. m. č. P. 8. P. P. potvrdil, že předmětné zboží od všech dodavatelů zajišťoval on sám, a to i u společností S.-T. a A.-T., ve kterých v rozhodném období nepůsobil jako jednatel. P. P. však nepředložil plnou moc, která by jej opravňovala jednat jménem uvedených společností a ani žádnou komunikaci směrem k žalobci. Pan P. nebyl dle jeho tvrzení ani v sídle žádného z dodavatelů žalobce. Všichni deklarovaní dodavatelé mají virtuální sídla. Společnost A. od 30. 12. 2014 nemá jednatele, nemá zveřejněny bankovní účty, neprezentuje se na webu, nemá zaměstnance a je nekontaktní. Společnost S. od 29. 11. 2014 nemá jednatele. Pro místně příslušného správce daně je nekontaktní, dne 27. 11. 2012 jí byla zrušena registrace k DPH, a má na svém osobním daňovém účtu vysoký nedoplatek. Společnost S.-T. od 26. 5. 2015 nemá jednatele. V rozhodném období byl jejím jednatelem Mgr. S. D. Od 10. 6. 2015 byla prohlášena nespolehlivým plátcem DPH a má na svém osobním daňovém účtu vysoký nedoplatek.

Pro místně příslušného správce daně je nekontaktní. Společnost A.-T. je rovněž pro místně příslušného správce daně nekontaktní. Jejím jednatelem v rozhodném období byl občan Slovenské republiky F. D. Od 23. 5. 2015 nemá jednatele. Správci daně se za těchto okolností jevil podezřelý způsob, jakým žalobce navázal obchodní spolupráci s deklarovanými dodavateli a pojal podezření, že uvedení dodavatelé reálně ekonomickou činnost nevykonávali.

18. Dále své pochybnosti správce daně odůvodnil tím, že P. P. si u svého výsledku nevzpomněl na to, že by spolupráce s deklarovanými dodavateli a žalobcem probíhala na základě smluv a vzpomněl si až na základě návodné otázky žalobce. Všechny rámcové smlouvy jsou totožné a jsou vyhotoveny ve stejném formátu. Smlouvy jsou obecné a neřeší např. pozáruční servis a reklamace. Není v nich řešena ani cena a žalobce nedoložil, jak byla určována.
19. Jednatel společnosti Mgr. S. D. při svém výsledku uvedl, že P. P. zná, ale nevzpomněl si, že by mu udělil plnou moc k jednání za společnost S.-TG. F. D. při svém výsledku uvedl, že P. P. dne 19. 12. 2012 udělil plnou moc k zastupování společnosti. P. P. zná zběžně, viděl ho jen na valné hromadě společnosti A.-T. Na základě toho vznikly správci daně pochybnosti o oprávněnosti P. P. jednat za společnosti S.-T. a A.-T.
20. Správce daně ve výzvě dále uvedl, že faktury byly všemi dodavateli vyhotoveny ve stejném formátu a nebyly zcela dodrženy číselné řady. Některé byly vystaveny ve stejném období pod 5-ti místným číslem, jiné s 6-ti místným označením. Žalobce uvedl, že faktury mu byly doručovány někdy poštou, někdy e-mailem, někdy byly přibaleny u zboží. P. P. u výsledku uvedl, že vystavoval faktury jak za společnost S.-T., tak za A.-T. (*pozn. soudu: správce daně na str. 16 výzvy ve čtvrtém odstavci sice uvedl „S.-T.“, ale s ohledem na zmíněnou osobu pana D. se mělo zjevně jednat o společnost A.-T.*) a uvedl, že faktury podepisoval v Olomouci Mgr. D. (za S.-T.) nebo pan D. (v Bratislavě nebo v Praze). Mgr. D. u výsledku uvedl, že faktury mu byly doručovány a podepisoval je, nejčastěji v Olomouci nebo Prostějově. Na předložených fakturách však svůj podpis nedokázal rozeznat. F. D. při výsledku uvedl, že za společnost A.-T. podepisoval faktury P. P. Proto vznikly správci daně pochybnosti týkající se fakturace.
21. Další pochybnosti vznikly správci daně ohledně účetnictví všech deklarovaných dodavatelů, jelikož P. P. při výsledku uvedl, že společnosti A. a S. prodal a účetnictví předal novým jednatelům, jejichž jména si nepamatuje. Dle obchodního rejstříku však uvedené společnosti nemají jednatele. Účetnictví společností S.-T. a A.-T. nikdy neměl k dispozici.
22. Správce daně ve výzvě dále uvedl, že P. P. veškeré zboží osobně dovážel žalobci soukromým vozidlem Škoda 120, které neměl pro podnikání, a také půjčenou dodávkou od P. V., jeho kamaráda z Olomouce. Zboží předával zaměstnancům žalobce M. G. a J. F. M. G. při svém výsledku uvedl, že mu nejsou známy okolnosti spolupráce mezi žalobcem a deklarovanými dodavateli, vše zajišťoval jednatel žalobce Ing. R. G. Dále uvedl, že přebíral zboží od P. P., který jej vozil svým autem, ale toto auto neviděl, protože z prodejny není výhled na ulici. P. P. popsal jako muže střední postavy, tmavovlasého, ve věku 45-50 let. Tento popis podle správce daně neodpovídá skutečnému vzhledu P. P., a proto dospěl k závěru, že svědek s P. P. nikdy nejednal. J. F. při svém výsledku uvedl, že mu nejsou známy okolnosti spolupráce mezi žalobcem a deklarovanými dodavateli, vše zajišťoval jednatel žalobce Ing. R. G., avšak zboží od P. P. přebíral. J. F. dokázal podle správce daně popsat P. P., když uvedl, že je asi 180 cm vysoký, má světle hnědé vlasy a ve věku 45-50 let.

Podle správce daně svědci neprokázali, že skutečně přebírali zboží pocházející od deklarovaných dodavatelů.

23. Další pochybnosti vznikly správci daně v souvislosti s tím, že Mgr. D. u výsledku nedokázal přesně identifikovat místa, kde společnost S.-T. skladovala nakoupené zboží. P. P. u výsledku uvedl, že žádný z deklarovaných dodavatelů neměl v rozhodném období zaměstnance, avšak F. D. u výsledku řekl, že společnost A.-T. měla asi 20 až 25 zaměstnanců.
24. O původu zboží vznikly správci daně pochybnosti z důvodu, že P. P. při svém výsledku uvedl, že zboží nakupoval od P. V. z Olomouce, kterého nedokázal blíže identifikovat a ani správci daně se jej nepodařilo dohledat. Navíc správce daně zjistil, že v listopadu 2013 nakoupila společnost A.-T. zboží od společnosti S.-TG.
25. Správce daně rovněž poukázal na to, že z výsledku Mgr. S. D. mimo již uvedeného vyplynulo, že nemá o činnosti společností S.-T. ani A.-T., ve kterých působil jako jednatel (*pozn. soudu: byť v rozhodném období působil jen jako jednatel S.-T.*), žádné poznatky, tyto korporace neřídil a nejednal za ně, nevěděl od koho nakupovaly zboží, nemá komunikaci s žalobcem, účetnictví dle jeho tvrzení předal novým jednatelům, ale nemá od tohoto předání doklady ani si nepamatuje jména těchto osob, neví, kdo společností vedl účetnictví, nezná pana F. D., ačkoliv se stal po něm jednatelem ve společnosti A.-T. a nebyl nikdy v sídle uvedených společností.
26. Podle správce daně ani F. D. nikdy neřídil společnost A.-T., neměl o prodávaném zboží žádné povědomí, neuměl se vyjádřit k obchodování s žalobcem, nezná jednatele žalobce Ing. R. G., o společnosti A.-T. věděl jen to, že má sklady s použitým zbožím a že obchoduje s IT zbožím, neměl k dispozici žádnou komunikaci s žalobcem, nevěděl, od koho společnost nakupovala zboží, nemá k dispozici smlouvy, daňové doklady ani účetnictví, které předal společnosti S.-T. zastoupené P. P.
27. Závěrem správce daně uvedl, že dispoziční oprávnění k účtům společností A. a S. měl P. P. Dispoziční oprávnění k účtu společnosti S.-T. měli P. P., JUDr. Ing. R. O., MBA, F. D. a T. G. Nikoliv však Mgr. S. D., který byl jednatelem společnosti. Dispoziční oprávnění k účtu společnosti A.-T. měli JUDr. Ing. R. O., MBA, F. D. a T. G. Ani zde neměl Mgr. S. D. dispoziční oprávnění, ačkoliv byl později jednatelem společnosti. Na uvedených účtech probíhaly v krátkých časových intervalech vysoké výběry hotovosti.
28. Správce daně na základě kontrolních zjištění uvedených ve zprávě o daňové kontrole ze dne 10. 1. 2018, č. j. 9592/18/3101-61563-806041 (dále jen „zpráva o kontrole“) neuznal uplatněný nárok na odpočet daně a vystavil dodatečné platební výměry specifikované v bodě 1 tohoto rozsudku.
29. Proti platebním výměrům žalobce brojil odvoláním, které žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl a platební výměry potvrdil.

F. Posouzení věci krajským soudem

30. Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů dle § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“) napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná. Krajský soud ve věci rozhodl bez nařízení jednání v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

31. Podle § 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH platí, že *plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku.*
32. Podle § 72 odst. 2 písm. a) zákona o DPH platí, že *daní na vstupu u přijatého zdanitelného plnění se rozumí daň uplatněná podle tohoto zákona na zboží, které plátcí bylo nebo má být dodáno, nebo službu, která mu byla nebo má být poskytnuta.*
33. Podle § 72 odst. 3 zákona o DPH platí, že *nárok na odpočet daně vzniká plátcí okamžikem, kdy nastaly skutečnosti zakládající povinnost tuto daň přiznat.*
34. Podle § 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH platí, že *pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce povinen při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, mít daňový doklad.*
35. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu platí, že *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.*
36. Z ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu vyplývá, že *správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.*
37. Předně se soud zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti, neboť jen přezkoumatelné rozhodnutí může být předmětem věcného přezkumu.
38. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí je vadou, která souvisí zpravidla s nedodržením požadavků kladených procesním právním předpisem na výrok a odůvodnění správních rozhodnutí. Ty jsou upraveny především v § 68 odst. 2 a 3 a § 90 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů, příp. § 102 daňového řádu.
39. Nepřezkoumatelnost spočívá buď v nesrozumitelnosti, nebo nedostatku důvodů. Nepřezkoumatelným pro nesrozumitelnost je takové rozhodnutí, z něhož nelze seznat, jak správní orgán vůbec rozhodl. To může být dáno absencí výroku, nedostatky jazykového vyjádření výroku nebo vnitřní rozporností. Musí se jednat o takové nedostatky, které zabraňují porozumět výroku rozhodnutí, tedy zjistit, jak správní orgán rozhodl. Rozhodnutí může být nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost i tehdy, není-li nesrozumitelností zatížen samotný výrok (tedy nejsou pochybnosti, o čem a jak správní orgán rozhodl), ale odůvodnění rozhodnutí (např. vnitřní rozpornost odůvodnění rozhodnutí, nejsou-li v důsledku toho z odůvodnění rozhodnutí seznatelné skutečné důvody výroku rozhodnutí). Nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů se předně myslí nedostatek důvodů skutkových. To znamená, že se správní orgány v řízení nezabývaly všemi skutečnostmi rozhodnými pro vydání rozhodnutí (srov. KÜHN, Zdeněk, KOCOUREK, Tomáš a kol. *Soudní řád správní. Komentář*. Wolters Kluwer, 2019, komentář k § 76 s.ř.s, dostupný v systému ASPI).
40. Žalobce spatřoval nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného v tom, že žalovaný v rámci hodnocení důkazů hodnotil také objektivní okolnosti jako obezřetnost přístupu žalobce k jeho podnikání, totožnost rámcových smluv, virtuální sídlo dodavatelů apod. S žalobcem krajský soud souhlasí v tom, že tyto okolnosti jsou zkoumány v případech podvodu na DPH. Nicméně uvedení těchto okolností v odůvodnění rozhodnutí nemá žádný vliv na jeho přezkoumatelnost. Z odůvodnění rozhodnutí je zcela zřejmé, že žalovaný, resp.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

správce daně odepřeli žalobci nárok na odpočet z důvodu neprokázání deklarovaného dodavatele.

41. Soud proto dospěl k závěru, že rozhodnutí žalovaného není nepřezkoumatelné.
42. K námitce týkající se unesení důkazního břemene soud předně uvádí, že námitku žalobce ohledně neunesení důkazního břemene správcem daně uvedenou v replice k vyjádření k žalobě ze dne 31. 3. 2020 nepovažuje za opožděnou. Je pravdou, že žalobce v podané žalobě přímo nenamítal, že by správce daně neunesl jeho důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu (byť v žalobě namítal, že správce daně měl přijít s vlastní skutkovou verzí o tom, odkud se zboží vzalo, aby unesl důkazní břemeno), ale zaměřil se na to, že on sám unesl své důkazní břemeno. Nicméně imanentní součástí vyhodnocení námítky žalobce nutně musí být posouzení toho, zda vůbec žalobce důkazní břemeno tížilo. Pokud by tomu tak nebylo, nemohl by jej ani neunést. I bez žalobcovy argumentace obsažené v replice by se tedy soud musel s ohledem na právní úpravu přechodu důkazního břemene v daňovém řízení (viz níže) zabývat tím, zda žalobce tížilo důkazní břemeno, resp. zda na něj vůbec přešlo, když, jak sám žalovaný uvádí, prvotní důkazní břemeno žalobce unesl. Z uvedeného vyplývá, že argumentace obsažená v replice žalobce týkající se důkazního břemene není novou žalobní námitkou, nýbrž jen doplněním původní námítky uplatněné již v žalobě.
43. Obecně lze uvést, že důkazní břemeno mezi daňovým subjektem a správcem daně je v daňovém řízení rozvrženo nerovnoměrně ve prospěch správce daně. Při správě daní se neuplatňuje zásada vyhledávací tak jako zejména v trestním právu, což odpovídá faktu, že důkazní břemeno ohledně výše daně nenese stát, nýbrž daňový subjekt. Primární iniciativa tudíž přísluší daňovému subjektu, který v procesu dokazování vedeném správcem daně musí své břemeno unést. Správce daně je povinen prokazovat toliko skutečnosti uvedené v § 92 odst. 5 daňového řádu. Podle písmene c) tohoto ustanovení má správce daně povinnost dokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. 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 účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Správce daně tedy musí identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě lze mít pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti účetnictví (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86).
44. Pokud správce daně zjistí některou okolnost zpochybňující údaje uvedené v těchto dokumentech, a podaří se mu prokázat, že existuje „pochybnost“, přechází důkazní břemeno na daňový subjekt. Ten pak musí prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních nebo k jejichž prokázání byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván (§ 92 odst. 3 a 4 daňového řádu), resp. v průběhu daňové kontroly předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení [§ 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu]. Daňový subjekt tedy musí prokázat svá tvrzení a za tímto účelem předložit důkazní prostředky či navrhnout jejich provedení. Pokud takové důkazy prokazují jeho tvrzení, přechází důkazní břemeno podle zmiňovaného § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu zpět na správce daně, v opačném případě platí, že daňový subjekt důkazní břemeno neunesl, a správce daně tak může rozhodnout v jeho neprospěch.

45. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby je jeho hospodaření průkazné, nebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení náležitě prokázal. Důkazní prostředky zde budou spíše pocházet ze sféry mimo účetnictví a de facto nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví. Z hlediska unesení důkazního břemene je tak nerozhodné, jaký počet či jaký druh účetních a jiných dokladů či evidencí byl předložen, neboť určujícím je pouze jejich obsah. K obdobným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 27. 2. 2014, č. j. 8 Afs 62/2013-37, v rozsudku ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004-89, publ. pod č. 618/2005 Sb. NSS, nebo v rozsudku ze dne 13. 4. 2004, č. j. 3 Afs 12/2003-277, publ. pod č. 666/2005 Sb. NSS). Povinností ani cílem správce daně tedy rozhodně není vyhledávat za daňový subjekt všechny možnosti, jimiž by mu daňovou povinnost snížil.
46. Nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene mezi daňovým subjektem a správcem daně vychází z toho, že prioritním účelem daňového řízení je ochrana zájmu státu na řádném plnění daňových povinností ze strany daňových subjektů při zachování jejich práv a právem chráněných zájmů. Nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene je přitom ústavně konformní, neboť je výrazem veřejného zájmu na správném stanovení a výběru daní. Navíc vychází ze zásady, podle níž nese důkazní břemeno k prokázání určité skutečnosti ten, kdo ji tvrdí. Na rozdíl od jiných druhů řízení sice není věcí svobodné vůle daňového subjektu, zda určité skutečnosti ve vyměřovacím řízení uvede, či nikoliv, neboť ho v něm stíhá povinnost tvrzení v podobě podání daňového přiznání, nicméně uvedená zásada je v modifikované podobě zachována i ve vyměřovacím řízení, jelikož také v něm se důkazní břemeno vztahuje pouze k prokázání skutečností vázících se k daňovému subjektu, který je uvedl v daňovém přiznání nebo je byl v něm povinen uvést. Jen daňový subjekt má totiž podrobné poznatky o veškeré své činnosti, příjmech a výdajích (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 1. 7. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, publ. pod č. 113/2006 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu).
47. Z uvedeného podle názoru soudu vyplývá, že k unesení důkazního břemene ze strany správce daně nepostačí prokázání jakýchkoliv pochybností o správnosti či úplnosti dokladů předložených daňovým subjektem, nýbrž vyslovené pochybnosti musí být v příčinné souvislosti s tím, co žalobce tvrdí, resp. je povinen tvrdit a k čemu se také vztahuje jeho důkazní břemeno (kvantitativní stránka) a současně z nich musí vyplývat vážné a důvodné pochybnosti (kvalitativní stránka).
48. Důkazní břemeno daňového subjektu je upraveno v § 92 odst. 3 daňového řádu a zahrnuje skutečnosti, které je povinen daňový subjekt uvádět v daňových tvrzeních, které vyplývají z hmotného práva. Přechod důkazního břemene na daňový subjekt nemohou vyvolat bytí odůvodněné pochybnosti správce daně, které nesouvisí s důkazní povinností daňového subjektu. V opačném případě by to mělo za následek v zásadě neomezené a nepřípustné rozšiřování důkazního břemene daňového subjektu. Ve stejném duchu se vyjádřil také Nejvyšší správní soud, který dospěl k závěru, že daňovému subjektu nelze ani vytýkat, že v daňovém řízení neunesl důkazní břemeno ohledně skutečností týkajících se daňové povinnosti jiného daňového subjektu. Nelze po něm požadovat, aby prokazoval skutečnosti, jež jsou zcela mimo sféru jeho vlivu a jež nemůže, ať již z důvodů zákonných

překážek, anebo z důvodu faktického stavu věcí, zjistit a ověřit (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 2. 2016, č. j. 5 Afs 99/2015-106).

49. V případě nároku na odpočet daně musí daňový subjekt prokázat skutečnosti uvedené v § 72 odst. 1 písm. a) a § 73 odst. 1 písm. a) zákona o DPH, tj. že od konkrétní osoby, která v době transakce byla plátcem DPH, přijal věci zákonem charakterizované jako zdanitelná plnění. Daňový subjekt musí v daňovém řízení prokázat nejen to, že fakticky došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, kdo mu ono plnění poskytl. Tento poskytovatel totiž musí být plátcem DPH, aby vznikl daňovému subjektu nárok na odpočet daně a mohlo být požádáno o jeho vydání.
50. Mezi účastníky je nesporné, že žalobce doložením faktur, objednávek, dodacích listů, rámcových smluv a dokladů o platbách unesl prvotní důkazní břemeno ohledně existence nároku na odpočet daně z přijatých plnění. Mezi účastníky rovněž není sporné to, že zboží, které bylo předmětem zdanitelných plnění, bylo žalobci skutečně doručeno. Jádrem sporu spočívá v tom, zda žalovaný výzvou k prokázání skutečností ze dne 26. 10. 2016, č. j. 1867096/16/3101-61563-806141 (podrobně viz výše) dostatečným způsobem prokázal vážné a důvodné pochybnosti o správnosti předložených dokladů a v návaznosti na to došlo k přesunu důkazního břemene zpět na žalobce. Soud se proto touto otázkou zabýval.
51. Krajský soud má především za to, že některé z vyjádřených pochybností nebyly s ohledem na shora uvedené v příčinné souvislosti s tím, co musel tvrdit a prokázat žalobce pro uplatnění nároku na odpočet. Těmito skutečnostmi jsou: prověřování důvěryhodnosti dodavatelů žalobce, sdělení proč P. P. realizoval obchody přes různé společnosti a proč byla spolupráce s jednotlivými dodavateli ukončena, sdělení, kdo vedl účetnictví dodavatelů žalobce a kde se toto účetnictví nachází, uvedení SPZ vozidla, kterým P. P. dovážel zboží žalobci, identifikace P. V. a popis jeho vztahu s P.m P., sdělení místa, kde měli dodavatelé žalobce své sklady, zda měli zaměstnance a odkud dodavatelé žalobce získali zboží, které dodávali žalobci.
52. Tyto skutečnosti nejen, že nebyl žalobce povinen tvrdit v daňovém přiznání, ale v zásadě lze říct, že se vztahují k daňovým povinnostem dodavatelů žalobce. Skutečnost, že dodavatelé žalobce jsou pro správce daně nekontaktní, neznámá, že musí žalobce prokazovat skutečnosti, které by v rámci nároku na odpočet daně měli prokazovat uvedení dodavatelé žalobce. Tyto skutečnosti proto nebyly způsobilé vyvolat pochybnosti správce daně o tom, že dodavatelé deklarovaní žalobcem skutečně žalobci dodali zboží. Totéž lze říct o zjištěných skutečnostech, které nastaly více než rok po kontrolovaném zdanitelném období (nezvolení jednatelů, určení nespolehlivosti plátce). Z předloženého spisového materiálu není zřejmé, kdy měly dodavatelům žalobce vzniknout správcem daně zmíněné vysoké nedoplatky, nelze tak posoudit, zdali nevznikly až po rozhodném období.
53. Podle názoru soudu žalobce doložením rámcových smluv (byť obecných), objednávek, dodacích listů a dokladů o platbách zajistil poměrně silnou auditní stopu. Žalobce správcem daně rovněž prokázal, že přepravu zboží zajišťoval P. P. Nejen, že tuto skutečnost při svém výsledku potvrdil on sám, ale shodně ji potvrdili i zaměstnanci žalobce M. G. a J. F. Soud se neztotožňuje se závěrem správce daně, že M. G. nesprávně popsal P. P., neboť při zvážení doby, která v době výsledku od zdaňovacích období uplynula (více než 2 roky), je podle názoru soudu jeho popis dostatečně podobný s popisem J. F. Soud souhlasí s tím, že výsledek uvedených svědků bez jakýchkoliv pochybností nepotvrdil, že P. P. dodávané zboží skutečně pochází od deklarovaných dodavatelů, nicméně ve spojení s žalobcem

předloženými doklady se takový závěr jeví soudu jako vysoce pravděpodobný. Jako nelogická se pak soudu jeví pochybnost vyslovená správcem daně o tom, zda P. P. skutečně dovážel zboží, které bylo fakturováno, když na druhou stranu správce daně ani žalovaný nikdy faktické uskutečnění zdanitelného plnění nezpochybovali. Koneckonců jak vyplývá z vyjádření žalobce k výzvě správce daně (zaevidováno pod č. j. 16/2031949), zboží dodané dodavateli žalobce bylo žalobcem dále dodáno jiným subjektům.

54. Pokud jde o oprávnění P. P. jednat jménem deklarovaných dodavatelů, je z obsahu spisu zřejmé, že P. P. byl v rozhodném období jednatelem společností A. a S. Z odpovědi na mezinárodní dožádání (č. j. 16/1255331) vyplývá, že F. D. (jednatel společnosti A.-T.) při svém výsledku uvedl, že P. P. udělil plnou moc k zastupování společnosti a tuto plnou moc datovanou dnem 19. 12. 2012 také doložil. Proto soud nerozumí tomu, proč správce daně vyzval žalobce k doložení plné moci, na základě které byl oprávněn P. P. jednat za společnost A.-T. K oprávnění P. P. jednat za společnost S.-T. soud uvádí, že P. P. ve svém výsledku uvedl, že měl plnou moc od jednatele Mgr. S. D., který si při svém výsledku nevzpomněl, že by mu ji udělil, nicméně tuto možnost nevyloučil. Soud se ztotožňuje s tím, že oprávnění P. P. jednat za společnost nebylo bez jakýchkoliv pochybností prokázáno, nicméně správce daně žádným způsobem ve výzvě ze dne 26. 10. 2016 nevysvětlil, v čem konkrétně tato skutečnost zpochybňuje dodání zboží jménem společnosti S.-T. žalobci, když ostatní doklady toto dodání prokazují. S ohledem na to, že P. P. byl prokazatelně oprávněn jednat za všechny deklarované dodavatele, a jeho tvrzení jsou v tomto směru pravdivá, lze se spíše přiklonit k závěru, že P. P. zmíněná plná moc skutečně existovala.
55. K obsahovým náležitostem rámcových smluv, nejasnostem ohledně ceny, důvodům koupě zboží od různých subjektů a chybějící komunikaci mezi dodavateli žalobce a žalobcem, soud uvádí, že tyto pochybnosti byly namísto, nicméně samy o sobě rozhodně neprokazují vážné a důvodné pochybnosti o správnosti žalobcem předložených dokladů. I zde je nutné vzít v potaz dokumenty, kterými žalobce unesl své primární důkazní břemeno.
56. Pokud jde o virtuální sídla dodavatelů žalobce a jejich nekontaktnost pro správce daně, krajský soud uvádí, že tyto skutečnosti ještě neznamenají, že zboží nemohlo být dodáno žalobcem označenými dodavateli. Koneckonců z úřední činnosti je soudu známo, že v případech daňových podvodů žalovaný zcela běžně nezpochybová faktické poskytnutí služby či dodání zboží při nekontaktnosti jednoho či více článků řetězce zasaženého podvodem na DPH. V zásadě totéž pak lze uvést ke zjištění, že skuteční jednatele společností S.-T. a A.-T. byli jednatelem jen formálně a že reálně řídila tyto společnosti jiná osoba. Ani tato skutečnost totiž neznamená, že společnosti S.-T. a A.-T. prostřednictvím osoby „skryté ve stínu“ nemohly vykonávat ekonomickou činnost. Tento závěr činí soud opět při zohlednění dokladů předložených žalobcem.
57. Krajský soud po vyhodnocení pochybností, jak byly správcem daně vymezeny ve výzvě ze dne 26. 10. 2016, dospěl k závěru, že správcem daně vyjádřené pochybnosti nepředstavují vážné a důvodné pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti a průkaznosti či správnosti účetnictví žalobce jakož i jiných záznamů a dokladů, které by ve vztahu k uplatnění nároku na odpočet DPH v nyní projednávaném případě vedly k přenosu důkazního břemene zpět na žalobce. Pokud správce daně, resp. žalovaný důkazní břemeno přenesli na žalobce, učinili tak v rozporu s § 92 daňového řádu. Žalobce proto nebyl v dalším řízení povinen cokoliv prokazovat. Žalobní námitka je proto důvodná.

58. Za těchto okolností se soud námitkou týkající se významu neprokázání deklarovaného dodavatele a námitkou provedené rekognice nezabýval.

G. Závěr a náhrada nákladů řízení

59. Krajský soud s ohledem na uvedené rozhodnutí žalovaného zrušil podle § 78 odst. 1, 4 s.ř.s. a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení. V dalším řízení je žalovaný vázán závazným právním názorem krajského soudu (srov. 78 odst. 5 s. ř. s.).
60. O náhradě nákladů řízení mezi účastníky bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobce byl v řízení plně úspěšný. Náklady řízení žalobce spočívají v zaplaceném soudním poplatku ve výši 3 000 Kč. Dále spočívají ve 3 úkonech právní služby zástupce žalobce v podobě přípravy a převzetí zastoupení, podání žaloby a replice žalobce ze dne 31. 3. 2020. Odměna za jeden úkon právní služby činí podle § 7 bod 5 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“) 3 100 Kč, celkem tedy 9 300 Kč. K tomu žalobci náleží za každý úkon právní služby paušální náhrada hotových výdajů advokáta ve výši 300 Kč podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu. Jelikož je zástupce žalobce plátcem DPH, náleží mu i její náhrada, a to ve výši 21 % počítaných z částky 10 200 Kč. Celkové náklady žalobce činí 15 342 Kč.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí **je možno** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu.

Stěžovatel musí být **zastoupen advokátem**; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

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

Olomouc 16. prosince 2020

JUDr. Zuzana Šnejdrlová, Ph.D.
předsedkyně senátu

v. z. Mgr. Barbora Berková v. r.
předsedkyně senátu