



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

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

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

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

o přezkoumání rozhodnutí žalovaného č. j. 25668/18/5300-22441-711776 ze dne 6. 6. 2018,
ve věci daně z přidané hodnoty,

takto:

I. Žaloba se **zamítá**.

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

Odůvodnění:

1. Žalobce se žalobou doručenou krajskému soudu dne 9. 8. 2018 domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného č. j. 25668/18/5300-22441-711776 ze dne 6. 6. 2018 (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil platební výměry Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj č. j. 2683373/16/3207-51522-803047 ze dne 28. 7. 2016, kterým byl vyměřen nadměrný odpočet ve výši 98 219 Kč za zdaňovací období srpna roku 2015, a č. j. 2683456/16/3207-51522-803047 ze dne 28. 7. 2016, kterým byla vyměřena DPH ve výši 55 846 Kč za zdaňovací období prosince roku 2015. Daň byla doměřena z důvodu neuznání odpočtů na DPH ve vztahu k plněním poskytnutým žalobci jeho dodavateli spočívajícím v chlazení polévek.
2. Žalobce v podané žalobě namítal, že na něj žalovaný nesprávně přenesl důkazní břemeno, dále nesprávně zjistil skutkový stav, zjištěný skutkový stav vadně posoudil a zčásti zatížil své rozhodnutí nepřezkoumatelností.
3. Žalovaný ve svém vyjádření ze dne 12. 10. 2018 shrnul dosavadní průběh řízení a reagoval na vznesené žalobní body. Závěrem uvedl, že dle jeho názoru bylo napadené rozhodnutí vydáno v souladu se zákonem a žalobcem vznesené námitky nejsou důvodné. Navrhl proto zamítnutí žaloby.
4. Krajský soud svým rozsudkem č. j. 25 Af 39/2018-52 ze dne 14. 5. 2019 napadené rozhodnutí zrušil. Krajský soud přisvědčil žalovanému, že správce daně řádně neodůvodnil výzvy prokázání skutečností ze dne 22. 10. 2015 (ve vztahu ke zdaňovacímu období srpen 2015) a ze dne 24. 3. 2016 (ve vztahu ke zdaňovacímu období prosinec 2015), takže nemohl přenést důkazní břemeno na žalobce.
5. Ke kasační stížnosti žalovaného byl uvedený rozsudek Krajského soudu v Ostravě zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 192/2019-29 ze dne 18. 5. 2020. Nejvyšší správní soud připomenul, že po předložení daňových dokladů leží důkazní břemeno na správci daně, neboť ten prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost těchto dokladů uplatněných daňovým subjektem; pro přechod důkazního břemene „zpět“ na daňový subjekt nezbytné, aby správce daně své pochybnosti kvalifikovaně vyjádřil. Nejvyšší správní soud však zdůraznil, že toto vyjádření pochybností správce daně nemusí být učiněno pouze ve výzvě (což je nejvhodnější), ale i u jednání. V projednávané věci vyjádřil správce daně své pochybnosti řádně ve vztahu k oběma zdaňovacím obdobím u jednání dne 6. 6. 2016. Krajský soud posuzoval výzvy k prokázání skutečností izolovaně a nevzal v úvahu, že podstata vyjádření konkrétních pochybností ohledně předložených dokladů není v bezpodmínečném trvání na formálně bezvadné výzvě, nýbrž ve faktickém seznámení daňového subjektu se vzniklými nejasnostmi tak, aby se daňový subjekt mohl náležitě hájit a svá tvrzení prokázat jiným způsobem. V dalším řízení zavázal krajský soud k posouzení povahy zjištěných pochybností. To znamená, zda se skutečně jednalo o natolik zásadní pochybnosti, že učinily předložené daňové doklady nevěrohodnými či neprůkaznými, a zda tak jejich sdělením důkazní břemeno na daňový subjekt skutečně přešlo.
6. Krajský soud následně v souladu s § 110 odst. 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), vázán právním názorem Nejvyššího

správního soudu vysloveným ve zrušovacím rozhodnutí přezkoumal napadená rozhodnutí, a to v mezích žalobních bodů dle § 75 odst. 2. s. ř. s., přičemž vycházel dle § 75 odst. 1 s. ř. s. ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

7. Z obsahu správních spisů soud zjistil následující: Správce daně zahájil 22. 10. 2015 u žalobce daňovou kontrolu za zdaňovací období srpen 2015; dne 23. 2. 2016 pak daňovou kontrolu za zdaňovací období prosinec 2015. Předmětem kontrol bylo mj. prověření uplatněného nároku na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění v souvislosti s chlazením polévek. Po provedených kontrolách dopěl prvostupňový správce daně k závěru, že žalobce neunesl důkazní břemeno u přijatých zdanitelných plnění v souvislosti s chlazením polévek, tedy neprokázal, že tato přijatá zdanitelná plnění byla uskutečněna tak, jak je na daňových dokladech deklarováno a že je žalobce využil v rámci svých ekonomických činností. Dne 6. 6. 2016 proběhlo jednání, při kterém správce daně seznámil žalobce s výsledkem kontrolních zjištění a podrobně popsal zjištěné pochybnosti. Současně vydal rozhodnutí, ve kterých žalobci určil lhůtu 15 dnů pro vyjádření k výsledkům kontrolních zjištění a k podání návrhu na jeho doplnění. Na to žalobce nereagoval. Zprávy o daňových kontrolách byly se žalobcem projednány dne 27. 7. 2016. Na základě výsledků daňových kontrol vydal správce daně výše uvedené platební výměry, proti nimž podal žalobce dne 30. 8. 2016 odvolání. O odvoláních rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím.
8. Pokud se týče průběhu samotných sporných poskytnutých služeb, žalobce uváděl, že společnosti Niigordo s. r. o. a Charlock s. r. o. měly od žalobce odkupovat vyrobené polévky. Jelikož dosahovaly polévky při zabalení teploty kolem 50 °C, měly je uvedené společnosti zchladit a poté zpět prodat žalobci. Tento postup (odkupování a zpětné prodávání) byl údajně zvolen pro posílení odpovědnosti dodavatele. Chlazení mělo probíhat „přirozeným způsobem“ v odpoledních a nočních hodinách tak, že zaměstnanci společností Niigordo s. r. o. a Charlock s. r. o. rozložili z palet krabice se zabalenými polévkami, tyto krabice rozbali a následně opět zabalili a krabice složili zpět na palety; takto chladili vyrobené polévky ve vnitřních i venkovních prostorách žalobce. Správní orgány však zjistily, že tyto společnosti nemají žádné zaměstnance a sídlí na hromadných adresách. Dále zdůvodnily své pochybnosti tím, že jednatelka žalobce sama uváděla, že nudle se chladí již na lince a po zabalení se distribuují. Dále zjistily, že odběratelé žalobce neměli speciální požadavky na chlazení. Dále zpochybnilo tvrzení žalobce, že dochlazována byla jen část výrobků, kdy sám žalobce tvrdil, že absence chlazení by mohla způsobovat nevratné chuťové a estetické změny na výrobcích. Svědecké výpovědi sice naznačovaly možnost chlazení některých polévek; výpovědi však byly zčásti nedostatečné, zčásti v rozporu s jinými důkazy. Z tabulek sestavených správcem daně plyne, že množství polévek fakturovaných ke chlazení nikdy neodpovídá množství polévek vyrobených 24 hodin před chlazením; navíc značné množství vyrobených polévek převyšovalo následné množství chlazených polévek. Žalovaný podotkl, že žalobce je s dodavatelskými společnostmi personálně propojen.
9. Podle § 65 zákona č 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“) se může ten, kdo tvrdí, že byl na svých právech zkrácen přímo nebo v důsledku porušení svých práv v předcházejícím řízení úkonem správního orgánu, jímž se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují jeho práva nebo povinnosti, (dále jen „rozhodnutí“), žalobou domáhat zrušení takového rozhodnutí, popřípadě vyslovení jeho nicotnosti.

10. Podle § 72 odst. 1 s. ř. s. lze žalobu podle § 65 podat do dvou měsíců poté, kdy rozhodnutí bylo žalobci oznámeno doručením písemného vyhotovení nebo jiným zákonem stanoveným způsobem, nestanoví-li zvláštní zákon lhůtu jinou. Krajský soud konstatuje, že žaloba byla podána řádně a včas a splňuje všechny zákonem předepsané náležitosti.
11. Podle § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o DPH, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“), je plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování a) zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku, b) plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně s místem plnění v tuzemsku, c) plnění s místem plnění mimo tuzemsko, pokud by měl nárok na odpočet daně, jestliže by se uskutečnila s místem plnění v tuzemsku, d) plnění uvedených v § 54 odst. 1 písm. a) až j), l) až u) a y) a v § 55 s místem plnění ve třetí zemi, nebo pokud jsou taková plnění přímo spojena s vývozem zboží, nebo e) plnění uvedených v § 13 odst. 9 písm. a), b), d) a e) a v § 14 odst. 5, f) rozhlasového nebo televizního vysílání prováděného provozovateli vysílání ze zákona.
12. Podle § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Podle § 92 odst. 5 daňového řádu správce daně prokazuje a) oznámení vlastních písemností, b) skutečnosti rozhodné pro užití právní domněnky nebo právní fikce, c) skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, d) skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti, e) skutečnosti rozhodné pro uplatnění následku za porušení povinnosti při správě daní.
13. Pokud se týče rozložení důkazního břemene ve věci, pak námitku, týkající se procesní stránky této věci, rozřešil závazně Nejvyšší správní soud ve shora citovaném kasačním rozsudku č. j. 5 Afs 192/2019-29 ze dne 18. 5. 2020. Nutno tedy uzavřít, že správce daně dostal své povinnosti seznámit daňový subjekt se vzniklými nejasnostmi tak, aby se daňový subjekt mohl náležitě hájit a svá tvrzení prokázat jiným způsobem. Ač tak neučinil ve svých písemných výzvách, učinil tak následně při jednání dne 6. 6. 2016. Zbývá proto věcně posoudit, zda tyto pochybnosti byly důvodné, resp. zda nebyly následně žalobcem rozptýleny.
14. Žalobce v žalobě nejprve predestírá svou skutkovou verzi o chlazení polévek, jak je zrekapitulována výše. K této skutkové verzi již v citovaném kasačním rozsudku Nejvyšší správní soud uvedl (§ 31): *„Popsaný postup je však již z laického pohledu minimálně zvláštní, a to jak s ohledem na skutečnost, že se jedná o potraviny (krabice s polévkami měly být při chlazení rozmísťovány vedle sebe i ve venkovních prostorách, aniž by byly jakkoli chráněny před nejrůznějšími vlivy počasí), tak z hlediska nákladového (žalobkyně nejprve vynakládala prostředky na obalový materiál, např. smršťovací fólii, který vzápětí z vyrobeného zboží odstraňovala). Nehledě na skutečnost, že toto chlazení měly zajišťovat společnosti personálně propojené s žalobkyní (jednatelkou obou společností, které měly chlazení provádět, je N. K., která byla dle zjištění správce daně minimálně v průběhu daňových kontrol zároveň obchodní zástupkyní žalobkyně), nadto sídlící na bromadných adresách.“*

15. K vyjádření jednatelky žalobce namítal, že ta popsala výrobu instantních polévek jen v obecných rysech, a proto nelze činit závěry, jaké činil žalovaný v odst. 37 napadeného rozhodnutí, že se dle jejího vyjádření chladí polévky na lince. Žalobce poukázal na to, že i z fotografií je zřejmé, že v důsledku vyšší teploty dochází k orosení strečové fólie, do níž jsou polévky baleny. K této námitce soud uvádí, že žalobcova interpretace výpovědi jeho jednatelky je sice myslitelná, nicméně je s podivem, že zcela pominula proces chlazení, zajišťovaný externími společnostmi, zvláště za situace, kdy její popis odpovídal dle žalobce procesu týkající se části produkce, která chlazením externími společnostmi neprocházela. Za této situace je výpověď jednatelky nepochybně indicií, která je zejména v kontextu ostatních skutečností způsobila žalobcem předložené formální daňové doklady zpochybnit.
16. Žalobce dále zpochybňoval okolnost uváděnou žalovaným, že jeho odběratelé neměli specifické požadavky na chlazení – jednak, že není dostatečně specifikováno, jací odběratelé, jednak že opak prokázal raporty teplot od konkrétní dodávky polskému Lidlu. K tomu soud uvádí, že správce daně oslovil konkrétní odběratele žalobce v rozhodných zdaňovacích obdobích, a to HTC servis s. r. o., JPAVO spol. s r. o. a Penny market s. r. o.; speciální požadavky na chlazení nebyly zjištěny ani u poskytovatele skladu a ČSAD Hodonín a. s. Žalobcem předkládané listiny („raporty“) týkající se polského Lidlu se týkají jiných zdaňovacích období.
17. Pokud se týče okolnosti, že je nelogické, aby bylo chlazení prováděno pouze u části výroby, kdy dle vlastního tvrzení žalobce by absence chlazení mohla způsobovat nevratné chuťové a estetické změny, pak to označil žalobce v žalobě za „nedorozumění“, kdy k „dochlazení“ polévek přirozenou cestou trvá déle. Než je možno mnohdy čekat s ohledem na požadavky odběratelů z hlediska času dodání a teploty polévek. Toto vysvětlení je sice možné, nikoli však jediné možné, a rozhodně může sloužit jako indicie v komplexu ostatních skutečností zpochybňujících skutkovou verzi žalobce.
18. Žalobce se dále bránil výtce žalovaného, že dodavatelské společnosti neměly zaměstnance. Uvedl, že pro žalobce bylo rozhodující řádné provedení prací, k němuž došlo. Nelze mu klást k tíži, že se nezajímal o vnitřní poměry uvedených společností. K tomu soud předně poznamenává, že absence vědomostí o vnitřních poměrech dodavatelů není kladena žalobci k tíži (ačkoli s ohledem na personální propojenost lze pochybovat o jeho naprosté nevědomosti o těchto věcech), ale jedná se o objektivní skutečnosti, které zpochybňují skutkovou verzi žalobce. Soud připomíná, že se u těchto společností nejednalo jen o absenci zaměstnanců, ale i o sídla na virtuálních adresách, což žalobce pomíjí.
19. Nepřípadně se žalobce též dovolává provedených svědeckých výpovědí, neboť ty nanejvýš mohly prokázat existenci nějakého chlazení, nikoli však v rozsahu uplatněném za předmětná zdaňovací období, a to pro řadu rozporů ve výpovědích ve srovnání s jinými důkazními prostředky a tvrzeními žalobce, jak vyložil žalovaný (odst. 41, 53, 57 a 61 napadeného rozhodnutí) a v čemž se s ním soud ztotožňuje.
20. Žalobce napadl dále i tabulku zpracovanou správcem daně, z níž plyne, že počet chlazených polévek neodpovídá počtu polévek bezprostředně před chlazením vyprodukovaných a dále to, že některé polévky nebyly umístěny ve skladu, kde měly být chlazeny. Žalobce uvádí, že mohlo dojít k záměně konkrétního označení fakturovaných polévek a popírá umístění některých polévek mimo sklad ve Frýdku-Místku. K tomu soud uvádí, že uvádění hypotetických vysvětlení rozporů rozhodně nezbavuje tyto rozpory

způsobivosti zpochybnit žalobcovy formální daňové doklady, zvláště, jsou-li podpořeny komplexem jiných indicií. Nadto je prakticky neuvěřitelné, aby se nezáměrné pochybení týkalo všech sledovaných dní a navíc rozporu v počtu polévek v řádech desetitisíců! Tyto nesrovnalosti soud považuje za zásadní. O co je opřen závěr o tom, že se některé polévky nenacházely na místě, kde měly být chlazen, je v napadeném rozhodnutí uvedeno – jedná se o tam specifikované přepravní záznamy (odst. 42 *in fine*).

21. Pokud se týče absence písemných smluv, objednávek apod., pak se jedná pochopitelně o indicii, která sama o osobě důvodné pochybnosti nezakládá, ale ve spojení s ostatními skutečnostmi je způsobivá pochybnosti akcelarovat. Mimoto jejich existence by pochopitelně mohla důkazní situaci žalobce vylepšit.
22. Pokud se jedná o pochybnost žalovaného, že žalobce nelogicky nesl náklady na chlazení polévek, za něž dodavatelským společenstvem platil, žalobce namítal, že tyto náklady jsou zcela zanedbatelné, kdy rozhodující jsou náklady na práci. V tomto soud přitaká žalovanému, že jednak se jedná jen o jednu z indicií, jednak že žalobce ohledně zanedbatelnosti těchto nákladů (včetně např. osvětlení haly) nepředložil žádné důkazy.
23. Z výše uvedeného je zřejmé, že žalobcem předestřená skutková verze byla již sama o sobě „*minimálně zvláštní*“, jak uvedl Nejvyšší správní soud, přičemž žalovaným snesené okolnosti, zpochybňující skutkovou verzi žalobce, ve svém souhrnu naprosto odůvodňují kvalifikovanou pochybnost finančních orgánů, která v daňovém řízení žalobcem rozptýlena nebyla.
24. Krajský soud z výše uvedených důvodů žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
25. O náhradě nákladů řízení mezi účastníky bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť procesně úspěšnému žalovanému nad rámec jeho obvyklé úřední činnosti žádné nevznikly.

Poučení:

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

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

Ostrava 17. prosince 2020

Mgr. Jiří Gottwald

Shodu s prvopisem potvrzuje

předseda senátu