



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: **A. O. s.r.o.**, IČO: X
sídlem H. 681/50, X O.
zastoupený advokátem JUDr. Ing. Radkem Halíčkem
sídlem Pobřežní 1a, 186 00 Praha

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 3. 2019, č. j. X, ve věci daně z přidané hodnoty,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 7. 3. 2019, č. j. X 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. Radka Halíčka, sídlem Pobřežní 1a, 186 00 Praha.

Odůvodnění:

A. Vymezení věci a žaloba

1. Žalobce žalobou podanou dne 15. 5. 2019 u Krajského soudu v Ostravě – pobočka v Olomouci brojil proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 3. 2019, č. j. X, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu ze dne 25. 4. 2018, č. j. X a č. j. X, kterými správce daně doměřil žalobci (resp. jeho právnímu předchůdci společnosti A. T. P. s.r.o.) daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období září a říjen 2014. Důvodem pro doměření DPH byla skutečnost, že žalobce neunesl důkazní břemeno ohledně toho, že přijatá zdanitelná plnění (dodání semen řepky olejné a slunečnice černé) v uvedených zdaňovacích obdobích byla skutečně žalobci dodána společností C. & G., a.s., IČ X (dále jen „společnost C.“) a v důsledku toho žalovaný nepřiznal žalobci nárok na odpočet DPH z těchto plnění.
2. Žalobce v žalobě namítal, že správci daně předložil evidenci pro daňové účely, daňové doklady vystavené společností C., které obsahují všechny stanovené náležitosti, smlouvu mezi ním a společností C., vážní listky, CMR listy a doklady prokazující platby z účtu žalobce na bankovní účet společnosti C., který byl v době provedení úhrad zveřejněn v registru plátců DPH. Správce daně rovněž od společnosti C. získal daňovou evidenci pro účely DPH, ve které jsou obchody společnosti C. s žalobcem zaneseny. Společnost C. rovněž uplatnila nárok na odpočet DPH z předmětných obchodů a z daňové kontroly provedené u této společnosti vyplynulo, že DPH z obchodů s žalobcem byla ponechána v základu pro vyměření DPH. Z toho podle žalobce vyplývá, že obchody skutečně proběhly mezi ním a společností C. Jednotlivé předložené důkazní prostředky sice nejsou schopny samy o sobě prokázat přijetí plnění od společnosti C., nicméně ve svém souhrnu představují všechny předložené listiny řetězec nepřímých důkazů, které prokazují, že zdanitelná plnění žalobci dodala společnost C. Na takové hodnocení jednotlivých důkazů v souvislostech žalovaný, resp. správce daně zcela rezignovali. Žalobce též poukázal na to, že při daňové kontrole týkající se zdaňovacích období leden a únor 2015 předložil totožné doklady vztahující se k obchodům se společností C., které proběhly totožně, jako ve zdaňovacích obdobích září a říjen 2014, avšak ve zdaňovacích obdobích roku 2015 neměl správce daně pochybnosti o tom, že se dané obchody uskutečnily a že dodavatelem žalobce byla právě společnost C. Takový postup je podle žalobce v rozporu s § 8 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“).
3. Podle žalobce správce daně neunesl své důkazní břemeno a neprokázal existenci takových pochybností, které by vyvrátily průkaznost žalobcem předložených dokladů. Mezi tyto okolnosti nelze podřadit skutečnost, že společnost C. neprokázala nárok na odpočet daně z plnění poskytnutých posléze žalobci (nedoložila žádné doklady s výjimkou daňové evidence týkající se daně na vstupu), neboť tato skutečnost je ve vztahu k žalobci irelevantní. Navíc v e-mailu ze dne 21. 8. 2017 je uvedeno, že daňová povinnost společnosti C. na výstupu byla ponechána beze změn. Podle žalobce nelze společnost C. považovat za nekontaktní, neboť správci daně na výzvu učiněnou podle § 57 daňového řádu poskytla potřebnou součinnost, tj. doložila svou evidenci pro účely DPH, účetní deník a rozpis DPH ze závazků a pohledávek. Navíc nekontaktnost dodavatele nelze přičítat k tíži odběratele, pokud nastane až ex post. Rovněž skutečnost, že se správci daně nepodařilo kontaktovat některé osoby, nemůže odůvodnit pochybnosti o správnosti žalobcem předložených dokladů. Podle žalobce nelze akceptovat ani skutečnost, že se nepodařilo prokázat, že by společnost C. nabyla vlastnictví ke zboží, které posléze dodala žalobci. Jednak podle § 1109 písm. b) zákona č. 89/2012, občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů mohl žalobce nabýt vlastnické právo ke zdanitelnému plnění bez ohledu na vlastnictví společnosti C., a zejména v případě DPH nejde o převod vlastnického práva

v soukromoprávním smyslu, ale o dodání zboží, kterým se rozumí právo nakládat se zbožím jako vlastník.

4. Žalobce rovněž poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016-38, ze kterého vyplývá, že provedení platby na účet dodavatele je dostatečným důkazem o tom, že právě uvedený dodavatel dodal daňovému subjektu zdanitelné plnění. Podle tohoto rozsudku nelze po daňovém subjektu požadovat, aby prokázal skutečnosti, které se nacházejí mimo jeho sféru vlivu – např. nabytí vlastnického práva společností C. k žalobci dodanému zboží, unesení důkazního břemene společností C. v daňovém řízení apod.
5. Žalovaný se nedostatečně vypořádal s odvolací námitkou žalobce, ve které tvrdil, že správce daně v rozporu s § 8 odst. 2 daňového řádu narušil legitimní očekávání žalobce, že daňová kontrola za zdaňovací září a říjen 2014 bude ukončena s totožným výsledkem jako v obdobích leden a únor 2015, ve kterých správce daně v totožně probíhajících obchodech uznal, že zdanitelné plnění žalobci dodala společnost C. Správce daně ani žalovaný tento odlišný postup dostatečně nevysvětlili, když žalovaný toliko uvedl, že rozdíl spočíval v tom, že v mezidobí byla ukončena daňová kontrola u společnosti C. To je však podle žalobce nepřipustné, neboť daňové řízení se společností C. je samostatné a nemůže se dotýkat důkazního břemene žalobce.
6. Závěrem žalobce namítal, že žalovaným uvedené pochybnosti týkající se předložených CMR listů nejsou správné. Žalobce uvedl, že předmětem DPH je mj. dodání zboží, což zahrnuje kupní smlouvu, nikoliv smlouvu přepravní. CMR list prokazuje, že byla uzavřena přepravní smlouva, jaký je její obsah a že zboží převzal dopravce. CMR list však neprokazuje, kdo je stranou kupní smlouvy. U řetězových obchodů je typické, že prodávající ani nemá zboží u sebe a přesto je oprávněn s ním nakládat a nechat jej dopravit pro kupujícího klidně i ke třetí osobě. Proto ani u řetězových obchodů nebývá odesílatel zboží smluvní stranou kupní smlouvy. CMR list tedy není sám o sobě schopen prokázat, kdo uzavřel kupní smlouvu. Nicméně v daném případě byly CMR listy propojeny s vážnými listky, na kterých je žalobce uveden. Vážní lístek lze přiřadit ke konkrétní kupní smlouvě prostřednictvím tzv. dispo čísla, které s ohledem na jejich jedinečné přiřazení ke každému obchodu nezaměnitelně identifikuje osobu, které vjede do areálu žalobce. Dodavatel pak předá dispo číslo svému dopravci, který se jím prokáže při vjezdu do areálu žalobce.

B. Vyjádření žalovaného

7. Žalovaný ve svém vyjádření ze dne 15. 7. 2019 navrhl zamítnutí žaloby. K námitkám žalobce uvedl, že žalobce v žalobě v zásadě zopakoval námitky vyjádřené v podaném odvolání proti platebním výměrům správce daně, proto v rámci svého vyjádření odkázal na příslušné pasáže odůvodnění, ve kterém jednotlivé námitky vypořádal.
8. Nad rámec toho žalovaný uvedl, že žalobcem odkazovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016-38 není na danou věc přílehlavý, neboť se týká odlišných skutkových okolností. Žalovaný odmítl, že by po žalobci požadoval prokázání skutečností mimo sféru jeho vlivu. Z žalobcem předložených důkazů vyvstala celá řada rozporů, které zpochybnil, že by bylo zdanitelné plnění skutečně dodáno společností C. Výpisy z účtů pak neprokazují přijetí plnění od konkrétního dodavatele.

C. Replika žalobce

9. Žalobce v replice ze dne 3. 9. 2019 uvedl, že skutkové okolnosti v případě řešeném Nejvyšším správním soudem v odkazovém rozsudku jsou naopak velmi podobné, a to i s ohledem na doklady, kterými byl prokazován nárok na odpočet DPH. Z tohoto rozsudku podle žalobce vyplývá zobecnitelný závěr, že provedení úhrady na účet dodavatele spolu s předložením daňových dokladů a další dokumentace, prokazuje přijetí zdanitelného plnění od konkrétního dodavatele. Navíc z něj vyplývá s odkazem na jiná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, že nelze po daňovém subjektu požadovat, aby prokázal dodání zboží mezi dodavatelem a jeho dodavateli.

D. Skutečnosti vyplývající ze správního spisu

10. Krajský soud z předloženého správního spisu soud pro potřeby soudního přezkumu zjistil, že správcem daně byla dne 6. 5. 2015 zahájena daňová kontrola na DPH za zdaňovací období září a říjen 2014. Správce daně v rámci daňové kontroly prověřoval oprávněnost uplatněného odpočtu daně dle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“) a zjistil, že žalobce ve specifikovaných zdaňovacích obdobích odebíral zboží od společnosti C.
11. Žalobce při kontrole předložil správci daně daňové doklady vystavené společností C., kupní smlouvy uzavřené se společností C., CMR listy, dodací listy, vážní lístky, výpisy z účtu, doklady o zálohových platbách, evidenci vedenou pro daňové účely a k některým daňovým dokladům byly přiloženy dokumenty nazvané „*příjemka-výdajka-prevodka*“.
12. Jelikož správce daně považoval předložené doklady za nedostatečné pro prokázání nároku na odpočet daně z přijatých plnění, výzvou ze dne 23. 11. 2017, č. j. 8431909/17/2004-60561-107320 vyzval žalobce k tomu, aby prokázal, že dodané zboží bylo skutečně dodáno společností C. Své pochybnosti správce daně odůvodnil tím, že na předložených CMR listech je většinou jako odesílatel uvedena společnost C. (v rámečku pro razítko a podpis odesílatele již společnost C. uvedena není a je zde název a podpis osoby z jiného členského státu; případně je jako odesílatel uvedena osoba z jiného členského státu – např. PD H. SK a společnost C. na něm není uvedena vůbec, jako kupující je uveden A. P., nikoliv žalobce – např. CMR list č. SK 0564092 ze dne 30. 9. 2014). Na jiných CMR listech je jako odesílatel uvedena společnost T. s.r.o., ale není na nich společnost C. Jako kupující je uveden „*Olomouc CZ*“, nikoliv žalobce (např. CMR list č. CZ 1122554 ze dne 2. 10. 2014). Na některých dodacích listech je jako odběratel uvedena společnost C. a jako odběratel žalobce. Vážní lístky jsou doklady mezi A. P. s.r.o. a žalobcem. U některých obchodních případů je doložena „*příjemka-výdajka-prevodka*“ mezi A. H. a společností C. Dále v uvedené výzvě správce daně uvedl, že jako předmět podnikání má společnost C. v obchodním rejstříku uvedeno – Výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona. Na základě výzvy zaslala společnost C. správci daně evidence pro účely DPH za předmětná zdaňovací období, účetní deník vybraných účetních případů a rozpis DPH ze závazků a faktur za předmětná období. Společnost C. však nedoložila žádné doklady vystavené pro žalobce ani doklady přijaté, ze kterých by vyplývalo, jakým způsobem společnost C. zboží nabyla. Jelikož s ohledem na předmět podnikání nemohla společnost C. předmětné zboží ani vypěstovat, neměl správce daně prokázáno, že by byla vlastníkem zboží dodaného žalobci. Při místním šetření v sídle společnosti C. bylo zjištěno, že na adrese jejího sídla se nachází budova, která není volně přístupná a společnost C. nemá u dveří zvonek. Na dveřích byla cedule o vypovězení nájmu nebytových prostor z důvodu neplacení nájemného od listopadu 2015. Žádná z oprávněných osob společnosti

C. nebyla zastižena. S ohledem na to, že nebylo prokázáno, že by společnost C. měla v držení předmětné zboží, nemohla jej dodat žalobci. Proto ani žalobcem předložené doklady nejsou s to prokázat, že mu zboží dodala právě společnost C.

13. Žalobce k výzvě správce daně mj. uvedl, že předmětem obchodů se společností C. byly dodávky olejin s přepravní podmínkou DDP Olomouc, tedy přímo odběrateli žalobce – společnosti A. P. s.r.o. do jejich závodu v Olomouci. Přepravu zajišťovala společnost C., které byly předány dispo čísla, která slouží k identifikaci dopravního prostředku při vjezdu do areálu společnosti A. P., a tím i k identifikaci zboží a dodavatele. Bez dispo čísla není vjezd do areálu možný. Nákladní automobil se při vjezdu a po vyložení zboží při výjezdu zvážil, čímž byla určena hmotnost dodaného zboží. Řidič při dodání předával také doklady k přepravě (zejména CMR listy).
14. Následně správce daně přípis datovanými dne 23. 2. 2018 a 1. 3. 2018 žalobce seznámil s výsledky kontrolního zjištění, ve kterých uvedl, že jeho pochybnosti o správnosti dokladů předložených žalobcem přetrvávají. Správce daně zopakoval své pochybnosti týkající se CMR listů a dále uvedl, že na dokladech vystavených společností C. jsou všechny podpisy paní Z. (tehdejší členky představenstva společnosti C.) zcela totožné a jsou umístěny vždy na stejném místě v rámci razítka společnosti. Podle správce daně není možné, aby někdo na mnoha různých listinách napsal zcela identicky svůj podpis. Je proto zjevné, že paní Z. dokumenty vlastnoručně nepodepisovala. Ačkoliv vlastnoruční podpis není povinnou náležitostí daňových dokladů, jelikož na nich je uveden, tak jej správce daně hodnotil. K předloženým dodacím listům uvedl, že na nich je sice jako dodavatel uvedena společnost C., ale s dodatkem (PD K.-K., případně PD H.-H.), přičemž uvedené obce se nacházejí na Slovensku. Na některých dodacích listech je uvedena jiná hmotnost dodávané komodity než na vážním lístku (např. o 1,8 tuny). Na všech dodacích lístcích je totožný podpis paní Z. Jelikož není možné, aby se někdo podepsal vždy totožně, jsou dodací listy nevěrohodné. Na dodacích listech jsou rovněž stará razítka společnosti C. se starou adresou sídla. K vážním lístkům správce daně uvedl, že ty prokazují předání zboží mezi žalobcem a společností A. P. s.r.o., nikoliv dodání zboží žalobci společností C. Žalobcem předložené výpisy z účtů sice prokazují platby společnosti C., ale nikoliv to, že tato společnost žalobci dodala předmětné zboží. Ke smlouvě na dodání slunečnice správce daně uvedl, že ta prokazuje jen uzavření smluvního vztahu, nikoliv dodání zboží. Navíc smlouva nebyla zcela plněna, neboť společnost C. měla žalobci dodat v měsíci září celkem 500 tun slunečnicového semene, avšak dodala jen 64,76 tuny. V měsíci říjnu pak měla dodat celkem 1500 tun slunečnicového semene, avšak dodala jen 1189,7 tuny. Ke smlouvě na dodání semen řepky olejné správce daně uvedl, že v měsíci září měla společnost C. dodat žalobci 2 000 tun, avšak dodala mu jen 1872,02 tuny. Na říjen 2014 pak smlouva nebyla předložena vůbec. K dokladům o provedení zálohových plateb správce daně uvedl, že tyto prokazují vztah mezi žalobcem a jeho odběrateli a neprokazují dodání zboží žalobci společností C.. K dokladům označených „*příjemka-výdajka-prevodka*“ správce daně uvedl, že na nich je v políčku „Komu“ uvedena společnost C., v políčku „Od koho“ jsou uvedeny třetí osoby z jiného členského státu (např. A.-N. a.s., P. d. H). Z těchto dokumentů nevplývá dodání zboží společností C. žalobci. Podle správce daně se v některých případech neshoduje váha zboží s váhou uvedenou na vážním lístku vystaveným společností A. P. s.r.o. Na některých váha zboží uvedená není vůbec. K dodacím listům, na kterých je uvedena jako odběratel společnost C. a jako dodavatel osoba z jiného členského státu, správce daně uvedl, že ani z nich nevplývá dodání zboží společností C. žalobci. Na některých je u podpisu odběratele uvedeno razítko společnost A. P., a nevplývá tak z nich, že vůbec toto

zboží převzala společnost C., aby jej mohla dodat žalobci. Závěrem správce daně zopakoval své výhrady týkající se nekontaktnosti společnosti C., že uvedená společnost ve svém daňovém řízení neprokázala nárok na odpočet týkající se plnění, které měla dodat žalobci a že sice doložila daňovou evidenci, ve které jsou zahrnuty doklady vystavené žalobci, nicméně společnost C. nedoložila doklady, ze kterých by vyplývalo, že sama zboží nabyla, že byla jeho vlastníkem a mohla ho tak prodat žalobci. Podle názoru správce daně ze shora uvedených důvodů doklady předložené žalobcem netvoří logicky propojený řetězec.

15. Správce daně na základě kontrolních zjištění uvedených ve zprávách o daňové kontrole ze dne 23. 4. 2018, č. j. 3645555/18/2004-60561-107320 (dále jen „zpráva o kontrole I“) a č. j. 3645704/18/2004-60561-107320 (dále jen „zpráva o kontrole II“) neuznal uplatněný nárok na odpočet daně a vystavil dodatečné platební výměry specifikované v bodě 1 tohoto rozsudku.
16. Proti platebním výměrům žalobce brojil odvoláním, které žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl a platební výměry potvrdil.

E. Posouzení věci krajským soudem

17. 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.
18. 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.*
19. 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.*
20. Podle § 72 odst. 3 zákona o DPH platí, že *nárok na odpočet daně vzniká plátcí okamžikem, kdy nastaly skutečnosti zakládající povinnost tuto daň přiznat.*
21. 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.*
22. 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.*
23. 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.*
24. Jádrem sporu v posuzovaném případě spočívá v tom, zda správce daně unesl své důkazní břemeno a prokázal pochybnosti o správnosti žalobcem předložených dokladů ohledně nároku na odpočet DPH za zdaňovací období září a říjen 2014.

25. 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).
26. 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.
27. 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.
28. 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 vážících 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).

29. 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).
30. 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 byt' 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).
31. 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.
32. Mezi účastníky je nesporné, že zdanitelné plnění (semena řepky olejné a slunečnice černé) byly žalobci skutečně dodány a že žalobce zaplatil částky uvedené na fakturách vystavených společností C. na účty této společnosti zveřejněné pro účely platby na DPH, a to pod variabilními symboly uvedenými na jednotlivých fakturách.
33. Podle názoru soudu žalobce doložením kupních smluv, faktur, dokladů o provedených platbách, CMR listů, vážních listů, dodacích listů a dokladů označených „*příjemka-výdajka-převodka*“ (příp. dodacích listů vystavených dodavateli společnosti C.) doložil silnou auditní stopu, která dokumentuje tok dodávaného zboží (semena řepky a slunečnice) od pěstitele k žalobci.

34. Předně je nutné říct, že správce daně své výhrady formuloval tak, že poukázal na nesrovnalosti u některých dokumentů (nesoulad údajů o váze, nesoulad údajů na CMR listech). V této souvislosti soudu vyvstává otázka, proč správce daně, resp. žalovaný nepřistoupili k odepření nároku na odpočet jen u takto vadných dokladů, ale zpochybnili tím všechny žalobcem předložené doklady *en bloc*.
35. Podle názoru soudu pochybnosti vyjádřené správcem daně ve výzvě ze dne 23. 11. 2017 neprokazují existenci vážných a důvodných pochybností. Správce daně se v této výzvě zaměřil na vady některých CMR listů, vážní lístky, dodací listy a nekontaktnost společnosti C. Správce daně však zcela rezignoval na to, aby vyhodnotil další doklady předložené žalobcem jako faktury, smlouvy, doklady nazvané „*příjemka-výdajka-prevodka*“, doklady o platbách, a to i v jejich vzájemné souvislosti. Detailněji se všem dokumentům předložených žalobcem věnoval až v přípisech ze dne 23. 2. 2018 a 1. 3. 2018, kterými seznámil správce daně s výsledky kontrolního zjištění. Avšak ani zde vyjádřené pochybnosti podle názoru soudu nejsou dostačující.
36. Žalobce doložil svůj nárok na odpočet daně smlouvami ze dne 28. 8. 2014 (dodávka semen řepky, množství 2 000 tun, dodání do září 2014, cena 317 EUR/tuna, dodání DDP Olomouc) a ze dne 22. 9. 2014 (dodávka semen slunečnice, množství 6500 tun – z toho v září mělo být dodáno 500 tun, v říjnu 1500 tun, cena 270 EUR/tuna, dodání DDP Olomouc). Žalobce též doložil kopii obálky, kterou společnost C. zaslala žalobci podepsané vyhotovení smluv. Soud souhlasí se správcem daně v tom, že smlouvy s ohledem na dodané množství vyplývající z předložených faktur nebyly zcela splněny, avšak to podle názoru soudu není k projednávané věci relevantní. Jak sám správce daně uvedl, smlouvy prokazují, že se žalobce se společností C. dohodl na dodávkách semen slunečnice a řepky.
37. Podle názoru soudu je pro celkové posouzení případu důležitá doložka „*DDP Olomouc*“. Ačkoliv tato doložka není ve smlouvě vysvětlena, z výkladových pravidel I. vyplývá, že tato doložka značí maximální závazek ze strany prodávajícího. Proávající nese výlohy a rizika až do určeného místa v zemi dovozu. Proávající splní dodání v momentě předání zboží kupujícímu na příchodím dopravním prostředku připravené k vykládce. Dále musí zajistit uhrazení odbavení zboží pro dovoz, to znamená, že vyřizuje a platí celní formality, hradí clo, daň z přidané hodnoty a další daně a případné další poplatky spojené s dovozem do země určení (srov. <https://iccwbo.org/resources-for-business/incoterms-rules/incoterms-rules-2010/>). Jinými slovy je prodávající odpovědný za zboží od jeho naložení po jeho vyložení na určeném místě. Zde bylo místo vykládky určeno v Olomouci. Podle názoru soudu tato zjištění odpovídají tvrzení žalobce, že se jednalo o řetězový obchod a že povinností společnosti C. bylo vyložit semena u odběratele žalobce, tj. společnosti A. P. s.r.o. v jejich skladu v Olomouci. Proto je také na vážných lístcích vystavených společností A. P. s.r.o. uveden jako dodavatel žalobce a nikoliv společnost C. Do souvislosti s uvedeným je nutné vzít v úvahu další doklady předložené žalobcem.
38. K dokladům označeným jako „*příjemka-výdajka-prevodka*“ (případně též dodací list) správce daně uvedl, že neprokazují dodání zboží společností C. žalobci, neboť ten na nich není uveden. Soud se s tímto ztotožňuje. Nicméně správce daně nevzal v potaz smysl těchto dokumentů. Z těchto dokumentů vyplývá předání semen společnosti C. jejími dodavateli. Místo předání, resp. naložení zboží koresponduje s místy nakládky uvedenými na CMR listech (Hostovce, Hrušov, Opatovce, Galanta, Velký Lapáš, Klasov, Medvecké, Nemčiny, Čeladice a další) a současně jsou byt nesprávně uvedeni dodavatelé žalobce

v CMR listech jako odesílatelé. Podle názoru soudu správce daně sice správně identifikoval nepřesnosti, pokud jde o hmotnost dodávaného zboží, nicméně tato vada nedosahuje natolik zásadní intenzity, aby mohla (při současném zohlednění všech předložených dokumentů) zpochybnit jejich věrohodnost. Podle názoru soud tak žalobce uvedenými dokumenty doložil původ společností C. dováženého zboží.

39. V návaznosti na to soud uvádí, že nejsou namístě správcem daně vyslovené pochybnosti týkající se vlastnického práva společnosti C. k dodávanému zboží. Vlastnictví sice ze shora zmíněných dokladů nevyplývá, nicméně je z nich zřejmé, že společnost C. předmětné zboží měla minimálně ve své držbě. Podle názoru soudu by bylo nepřípustným rozšiřováním důkazního břemene žalobce, aby musel za této situace prokázat vlastnického právo společnosti C. k dodávanému zboží. Z ustanovení § 72 a § 73 zákona o DPH totiž vyplývá to, že musí prokázat, že mu zboží dodal dodavatel uvedený na dokladech, což bylo v daném případě splněno a jak správně poukazuje žalobce, rozhodující je dodání zboží, nikoliv převod vlastnického práva. Dodáním zboží se pro účely DPH rozumí podle § 13 odst. 1 zákona o DPH převod práva nakládat se zbožím jako vlastníkem. Převod práva nakládat s věcí jako vlastníkem nelze zcela ztotožnit s převodem vlastnického práva podle příslušných vnitrostátních předpisů (k tomu srov. četnou judikaturu Soudního dvora EU – např. rozhodnutí ze dne 8. 2. 1990, ve věci C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, rozhodnutí ze dne 6. 2. 2003, ve věci C-185/01, Auto Lease Holland a další).
40. K pochybnostem vyjádřeným k CMR listům soud uvádí, že tyto až na některé výjimky nejsou správně vyplněny. Potud se soud ztotožňuje s názorem správce daně. Nicméně podle názoru soudu je při hodnocení CMR listů jako důkazů v daném případě vyjít z jejich smyslu a účelu. Podle čl. 4 Úmluvy o přepravní smlouvě v mezinárodní silniční nákladní dopravě (dále jen „Úmluva CMR“) platí, že *„dokladem o uzavření přepravní smlouvy je nákladní list. Chybí-li nákladní list, má-li nedostatky nebo byl-li ztracen, není tím existence nebo platnost přepravní smlouvy dotčena a vztahují se na ni i nadále ustanovení této Úmluvy“*. Podle čl. 9 odst. 1 Úmluvy CMR platí, že *„nákladní list je, pokud není prokázán opak, věrohodným dokladem o uzavření a obsahu přepravní smlouvy, jakož i o převzetí zásilky dopravcem“*. Z citovaných ustanovení Úmluvy CMR vyplývá, že CMR list prokazuje uzavření přepravní smlouvy. V návaznosti na výše uvedené doklady označené jako *„příjemka-výdajka-prevodka“* pak CMR listy představují doklad o přepravě zboží, které bylo předáno společnosti C. (resp. jí smluvně určeným přepravním), do Olomouce, tedy do místa, kam se společnost C. zavázala žalobci dodat semena slunečnice a řepky. Provázanost s transakcemi mezi společnostmi C. a žalobcem je zřejmá též z tzv. dispo čísla (na některých CMR listech bez označení, nebo označeno jako PIN). Toto dispo číslo je uvedeno na CMR listech, na vážních lístcích vystavených v cílovém skladě v Olomouci společností A. P. s.r.o. a také na fakturách a dodacích listech vystavených společností C. žalobci. Uvedené zcela koresponduje s tvrzeními žalobce, která přednesl již v řízení před správcem daně. Správce daně se však k provázanosti jednotlivých dokladů skrze dispo čísla vůbec nevyjádřil. Žalovaný (str. 7 napadeného rozhodnutí, bod 29) sice k dispo číslům stroze uvedl, že žalobce nepředložil žádný důkaz, ze kterého by vyplývalo propojení mezi dodavatelem, přepravním a vážním lístkem. Podle názoru soudu však takové propojení vyplývá z výše uvedeného. Navíc žalovaný zcela opomenul, že i tvrzení daňového subjektu je důkazem ve smyslu § 93 odst. 1 daňového řádu. To žalobce v řízení před správcem daně učinil, ale správce daně jej nezpochybnil.

41. Pokud jde o chybné vyplnění CMR listů, soud považuje za vhodné při svých úvahách zdůraznit, že CMR listy byly vyplňovány v jednotlivých zemědělských podnicích osobami, které nemají právnické vzdělání a mnohdy nemají ani větší zkušenosti se zahraničním obchodem. Po takových osobách nelze jistě požadovat, aby zcela bezvadně vyplnili CMR list. Podle názoru soudu je proto nutné se při jejich hodnocení povznést nad nedostatky ve vyplňování CMR listů a vzít si z nich skutečnosti, které tyto CMR listy propojují s dalšími doklady.
42. Dalšími dokumenty, které žalobce předložil, a které logicky navazují na posloupnost žalobcem popsané dodávky semen řepky a slunečnice, jsou vážní lístky. Správce daně zpochybnil jejich vypovídací hodnotu s tím, že prokazují toliko vztah mezi žalobcem a společností A. P. s.r.o. Podle názoru soudu z dosud provedeného hodnocení důkazů vyplývá, že společnost C. měla žalobci dodat předmětná semena, a to do skladu odběratele žalobce, tedy společnosti A. P. s.r.o. Propojenost s dodávkami mezi společností C. a žalobcem vyplývá jednak z dispa čísla, které je na jednotlivých lístcích uvedeno, a také z označení vozidla, které je totožné s označením vozidla na CMR listech, ze kterých zase ve spojení s doklady označenými „*příjemka-výdajka-prevodka*“ vyplývá, že dodávaná semena byla pro společnost C. naložena na nákladní auta a přepravována do Olomouce do skladů společnosti A. P. s.r.o. Soud přisvědčuje správci daně, že ne vždy souhlasí hmotnost dodávaného zboží uvedená na jednotlivých vážních lístcích s hmotností uvedenou na CMR listech, resp. dokladech označených jako „*příjemka-výdajka-prevodka*“. Nicméně tato vada nemá podle názoru soudu vliv na vypovídací hodnotu vážních lístků jako celku.
43. K dodacím listům vystavených společností C. pro žalobce soud uvádí, že společnost C. na nich zcela rezignovala na uvedené správného množství dodaných semen. Nicméně i na nich je uvedeno propojení s přiděleným dispo číslem.
44. Pomyslný kruh pak uzavírají faktury vystavené společností C., které jak uvedl i správce daně, obsahují veškeré stanovené náležitosti. Na vystavené faktury pak navazují doklady o platbách žalobce na účet společnosti C. zveřejněný pro účely platby na DPH, a to pod variabilními symboly uvedenými na jednotlivých fakturách.
45. Podle názoru soudu žalobce předloženým shora popsaných dokumentů prokázal silnou auditní stopu a doložil tok dodávaného zboží od dodavatelů společnosti C. až po dodání tohoto zboží na místo určené žalobcem, tj. odběrateli žalobce.
46. Pokud jde o podpisy paní Z., které jsou na všech dokumentech zcela totožné, k tomu soud uvádí, že zjištění správce daně jsou v tomto ohledu správná. Správce daně rovněž správně uvedl, že vlastnoruční podpis není obligatorní náležitostí daňového dokladu ve smyslu § 29 zákona o DPH. Nicméně správce daně v rámci svých pochybností již neuvedl, čím konkrétně tato skutečnost znevěrohodňuje doklady, na kterých tento podpis je (např. že se jedná o falzifikát, nebo namísto paní Z. jednala třetí osoba, který skrytě řídila společnost C.). Správce daně jen naznačil, že totožnost podpisu svědčí o tom, že dokumenty, na kterých je, nepodepisovala paní Z. K tomu nicméně soud uvádí, že ze zákona jí taková povinnost ani nevyplyvala. Správce daně proto podle názoru soudu pochybnost ohledně podpisů paní Z. nedokázal přetavit v relevantní pochybnost, která by mohla přispět k vyvracení věrohodnosti žalobcem předložených dokumentů.
47. Závěrem považuje soud za vhodné vyjádřit se také k pochybnostem ohledně nekontaktnosti společnosti C. Tuto nekontaktnost dovozoval správce daně z provedeného místního šetření ze dne 7. 3. 2016, při kterém bylo zjištěno, že společnost C. na adrese

svého sídla nemá žádné označení a že byla na dveřích objektu cedule s upozorněním na výpověď nebytových prostor od listopadu 2015. Podle názoru soudu nemá tato pochybnost příčinnou souvislost s tím, zda mohla společnost C. dodat zboží žalobci v září a říjnu 2014. Jak sám uvádí správce daně, její nekontaktnost byla prokázána nejdříve od listopadu 2015.

48. V příčinné souvislosti s nárokem žalobce na odpočet DPH nejsou ani zjištění správce daně o tom, že společnost C. ve svém daňovém řízení neunesla své důkazní břemeno ohledně jejich nároků na odpočet DPH. Žalobce byl povinen prokázat pouze to, že mu společnost C. dodala předmětná semena. To také učinil.
49. Vzhledem k výše uvedenému má soud za to, že žalobce prokázal, že mu předmětná semena dodala společnost C. Naopak to byl správce daně, který neunesl své důkazní břemeno a neprokázal existenci vážných a důvodných pochybností, které by zpochybnilly žalobcem předložené dokumenty. Námitka žalobce je proto důvodná. S ohledem na tento závěr se soud zbylými námitkami žalobce nezabýval.

F. Závěr a náhrada nákladů řízení

50. 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.).
51. 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 3. 9. 2019. 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 10. února 2021

Mgr. Barbora Berková v. r.
předsedkyně senátu