



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Mariana Kokeše, Ph.D., a JUDr. Faisala Husseiniho, Ph.D., ve věci

žalobce: **Z. M.**
zastoupený advokátem JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským
sídlem Palackého 151/10, 796 01 Kroměříž

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 2. 2020, č.j. 3470/20/5300-21443-707161

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 11. 2. 2020, 3470/20/5300-21443-707161, **se ruší** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradu nákladů řízení částku 11 228 Kč, k rukám JUDr. Ing. Ondřeje Lichnovského, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a průběh správního řízení

1. Žalobce se podanou žalobou domáhá zrušení v záhlaví citovaného rozhodnutí, kterým žalovaný změnil k odvolání žalobce dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro

Zlínský kraj (dále též „správní orgán prvního stupně“ či „správce daně“) ze dne 13. 12. 2018, č. j. 2122592/18/3304-50521-703234, č. j. 2122650/18/3304-50521-703234 a č. j. 2122727/18/3304-50521-703234, a zároveň zamítl odvolání žalobce a potvrdil dodatečný platební výměr správce daně ze dne 13. 12. 2018, č. j. 2122837/18/3304-50521-703234. Těmito dodatečnými platebními výměry správce daně doměřil žalobci podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“); podle § 147 a § 143 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a podle Zprávy o daňové kontrole ze dne 12. 12. 2018, daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období I. čtvrtletí 2015, II. čtvrtletí 2015, III. čtvrtletí 2015 a IV. čtvrtletí 2015 v souhrnné výši 328 285 Kč a současně žalobci uložil povinnost uhradit penále z doměřené daně v souhrnné výši 65 656 Kč.

2. Správce daně tak žalobci neuznal odpočet na DPH na vstupu, uplatněný žalobcem v předmětných zdaňovacích obdobích, neboť dle názoru správce daně u žalobce vyvolávala pochybnosti přijatá zdanitelná plnění – pořízení cigaretových dutinek pro odzkoušení provozuschopnosti balicí linky od deklarovaného dodavatele STAR Distribution s.r.o. v likvidaci, nákup hliníkové role - AL pásky 88mm, ACCALUMINIO Silver, role bílého cigaretového papíru 25,5mm; přefakturace zálohové faktury a konečné faktury za opravu, seřízení a sestavení balicí linky B250 od společnosti STAR Distribution s.r.o. v likvidaci, nákup plastových zásobníků k balicí lince od společnosti RON IMPORT s.r.o., pořízení cigaretových filtrů 120mm /kr=12000ks od RON IMPORT s.r.o., doprava balicí linky k provedení servisních prací do firmy HILLEX s.r.o. od společnosti VAPEE Morava s.r.o., nákup obalové fólie BOPP a pásky 2,0mm CLEAR od obchodní společnosti ALEDETO s.r.o., přeprava zboží na trase Plzeň – Chropyně od obchodní společnosti HD EXPRESS s.r.o. a nákup Dualshock Controller Black PS3, ovladače pro PlayStation od obchodní společnosti DATART INTERNATIONAL a.s. Pochybnosti správce daně spočívaly částečně v neprokázání přijetí deklarovaného zdanitelného plnění, částečně v neprokázání přijetí zdanitelného plnění od deklarovaného dodavatele a částečně v neprokázání použití přijatého zdanitelného plnění v rámci ekonomických činností žalobce. Žalobce tyto pochybnosti (přes výzvu k prokázání skutečnosti dle § 92 odst. 4 a § 86 odst. 3 daňového řádu) v rámci daňové kontroly neodstranil, a proto správce daně dospěl k závěru, že žalobce neprokázal svůj nárok na odpočet DPH na vstupu.
3. Žalovaný se v odvolacím řízení částečně neztotožnil se závěry správce daně, a shledal, že žalobce prokázal nárok na odpočet DPH ze zdanitelných plnění – hliníkové role a role bílého cigaretového papíru od společnosti STAR Distribution s.r.o. v likvidaci, cigaretových filtrů od společnosti RON IMPORT s.r.o., dopravy balicí linky k opravě do společnosti HILLEX s.r.o. od společnosti VAPEE Morava s.r.o., obalové fólie BOPP a pásky 2,0mm CLEAR od společnosti ALEDETO s.r.o. a dopravy balicí linky na trase Plzeň – Chropyně od společnosti HD EXPRESS s.r.o. Na základě této skutečnosti žalovaný změnil výše citované platební výměry tak, že změnil dodatečně doměřenou daň žalobci za předmětná zdaňovací období (s výjimkou IV. čtvrtletí 2015, v němž nedošlo ke změně v doměřené dani) v souhrnné výši na 280 497 Kč a penále z doměřené daně změnil v souhrnné výši na 56 098 Kč. Ve zbytku žalovaný odvolání žalobce zamítl.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

2. Ve včas podané žalobě (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s. ř. s.“), splňující též ostatní podmínky řízení (§ 65, § 68 a § 70 s. ř. s.), žalobce navrhl krajskému soudu, aby rozhodnutí žalovaného zrušil.
3. Žalobce v první řadě namítá, že žalovaný hodnotil důkazní prostředky v rozporu se zákonnými požadavky, neboť je nehodnotil ve vzájemné souvislosti, zejména nepřihlédl ke skutečnosti, že důkazní prostředky, předložené žalobcem, nejsou ve vzájemném rozporu, a naopak společně navzájem plně korespondují. Podle žalobce jím naopak v daňovém řízení předložením relevantních důkazních prostředků bylo prokázáno splnění podmínek pro odpočet DPH a správce daně tyto důkazní prostředky relevantním způsobem nezpochybnil.
4. Žalobce dále uvádí, že správce daně na žalobce nepřenesl výzvou k prokázání skutečností důkazní břemeno k prokázání faktického uskutečnění zdanitelných plnění tak, jak je deklarováno na daňových dokladech, neboť žalobce unesl své primární důkazní břemeno předložením formálně bezvadných dokladů, a správce daně neunesl své důkazní břemeno vyjádřením dostatečně důvodných pochybností ke zpochybnění správnosti, úplnosti, věrohodnosti či úplnosti účetnictví žalobce. Důkazní břemeno tak nemohlo přejít zpět na žalobce, protože správce daně pouze tvrdil, že má pochybnosti o nároku žalobce na odpočet DPH, aniž by prokázal, v čem tyto pochybnosti spočívají.
5. Dále po stránce věcného hodnocení se žalobce vymezuje proti závěrům žalovaného ve vztahu k přijatým zdanitelným plněním – cigaretovým dutinkám a přefakturaci opravy balicího stroje společností HILLEX s.r.o. od společnosti STAR Distribution s.r.o. v likvidaci. K cigaretovým dutinkám žalobce uvádí, že ačkoliv z odůvodnění napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalovaný zpochybňoval i faktické dodání zboží, přičemž k odeprání nároku žalobce na odpočet DPH došlo na základě skutečnosti, že žalobce neprokázal přijetí plnění od deklarovaného dodavatele. Ve vztahu k opravě balicí linky společností HILLEX s.r.o. žalobce uvádí, že přestože z odůvodnění napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalobce uplatnil nárok na odpočet DPH v nesprávném zdaňovacím období, nárok na odpočet DPH mu nebyl uznán proto, že neprokázal přijetí plnění od deklarovaného dodavatele.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě a replika žalobce

6. Žalovaný ve vyjádření k žalobě v první řadě uvádí, že má za to, že pochybnosti ohledně správnosti, úplnosti, věrohodnosti a průkaznosti účetnictví žalobce správce daně vyjádřil dostatečným způsobem. Podstata vyjádření konkrétních pochybností ohledně předložených dokladů přitom dle žalovaného není v bezpodmínečném trvání na formálně bezvadné výzvě, nýbrž ve faktickém seznámení daňového subjektu se vzniklými nejasnostmi ta, aby se mohl daňový subjekt náležitě hájit a svá tvrzení prokázat. Veškeré své pochybnosti dle žalovaného správce daně dostatečně prokázal v seznámení s výsledky kontrolního zjištění, přičemž ani na základě vyjádření žalobce k seznámení s výsledky kontrolního zjištění nedošlo ke změně závěrů správce daně. Dle žalovaného tak správce daně své důkazní břemeno v daňovém řízení unesl.
7. Ohledně jednotlivých rozporovaných přijatých zdanitelných plnění a s tím spojených námitek nesprávného hodnocení předložených důkazů v daňovém řízení žalovaný odkazuje na obsah odůvodnění napadeného rozhodnutí, a další obsah vyjádření k těmto

námítkám je rekapitulací závěrů žalovaného, ke kterým v relevantních pasáží napadeného rozhodnutí dospívá.

8. Dále se žalovaný vyjadřuje k námítkám žalobce, týkajícím se věcného hodnocení nároku žalobce na odpočet DPH žalovaným. K cigaretovým dutinkám žalovaný uvádí, že dle jeho názoru z napadeného rozhodnutí jednoznačně vyplývá, že žalobci byl odepřen nárok na odpočet DPH proto, že neprokázal přijetí plnění od deklarovaného dodavatele. Pokud se žalovaný vyjadřoval k faktickému dodání zboží podle § 13 zákona o DPH nebo k přijetí záloh na budoucí zdanitelné plnění, jednalo se pouze o vyložení předmětného ustanovení s akcentem na projednávaný případ, tedy pochopitelně na dodání zboží od deklarovaného dodavatele. Žalovaný však rozhodně nezpochyboval fakticitu uskutečněných zdanitelných plnění, což vyplývá i z napadeného rozhodnutí.
9. K dodání opravy balicí linky od společnosti HILLEX s.r.o. žalovaný uvádí, že opět je z napadeného rozhodnutí zjevné, že žalovaný rozporoval deklarovaného dodavatele. Jiné zdaňovací období uskutečnění opravy uvedl žalovaný v napadeném rozhodnutí proto, že dle jeho názoru bylo zjevné, že v tomto jiném zdaňovacím období došlo k opravě balicí linky. Důvodem je, že balicí linka měla dle výpovědi jednatele STAR Distribution s.r.o. v likvidaci být dodána již opravená, a cena za opravu tak musela být součástí ceny za balicí linku. Žalovaný k tomu uvádí, že oprava (servis) linky, která měla být opětovně přijata od stejného deklarovaného dodavatele – společnosti STAR Distribution, měla být logicky „bezplatná“, neboť úhrada servisních prací již byla součástí kupní ceny. Žalobce však předložil další daňové doklady týkající se servisu a opravy balicí linky, přičemž žalovaný fakticitu proběhlé nové opravy nezpochybil. S ohledem na skutečnost, že opravné a servisní práce měly být od deklarovaného dodavatele poskytnuty „bezplatně“, je pak na místě logický závěr žalovaného, že tyto práce musely být provedeny jiným dodavatelem. Žalobce totiž neprokázal, že opravy byly přijaty deklarovaným dodavatelem společností STAR Distribution, a ani jiným způsobem nevysvětlil, proč by musely být tyto touto společností opravy zpoplatněny a vyfakturovány.

IV. Posouzení věci soudem

10. Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správního orgánu prvního stupně (správce daně), včetně řízení předcházející jejich vydání, přičemž dospěl k závěru, že žaloba **je důvodná**.
11. Obsah žalobních námitek a tedy i podstatu nyní projednávané věci totiž tvoří polemika žalobce se způsobem, jakým správce daně a posléze i žalovaný posoudili otázku oprávněnosti jím uplatňovaného nároku na odpočet DPH za předmětná zdaňovací období.
12. Podle § 72 zákona o DPH je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování plnění vymezených v tomto ustanovení. Podle § 64 odst. 1 zákona o DPH je zboží do jiného členského státu plátcem osobě registrované k dani v jiném členském státě, které je odesláno nebo přepraveno z tuzemska plátcem nebo pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou, osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně, s výjimkou dodání zboží osobě, pro kterou pořízení zboží v jiném členském státě není předmětem daně. Pro přiznání nároku na odpočet daně je plátce povinen splnit rovněž formální

podmínku, která spočívá v předložení daňového dokladu se zákonem stanovenými náležitostmi vyplývajících z citovaného § 73 odst. 1 zákona o DPH.

13. Při splnění těchto hmotněprávních a formálních podmínek nároku na odpočet daně je daňovému subjektu nárok na odpočet daně zpravidla přiznán, neboť nárok na odpočet daně ve smyslu čl. 167 a násl. Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „Směrnice 2006/112“) je nedílnou součástí systému DPH a v principu nesmí být omezen. Výjimku z tohoto principu představují právě situace, kdy daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet DPH podvodně nebo zneužívajícím způsobem, jak dovodil Soudní dvůr EU ve své judikatuře (srov. např. rozsudek ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech *Mahagében* a *Péter Dávid*, C-80/11 a C-142/11).
14. Krajský soud v první řadě předestírá, že žalobce nečiní sporným odepření nárok na odpočet DPH ze všech zdanitelných plnění, která byla předmětem odvolacího řízení, nýbrž pouze z dodání cigaretových dutinek a opravy balicího stroje společností HILLEX s.r.o. od deklarovaného dodavatele STAR Distribution s.r.o. v likvidaci a plastových zásobníků k balicí lince od dodavatele RON IMPORT s.r.o. U těchto rozporovaných zdanitelných plnění dále není mezi účastníky řízení sporu o tom, že předmětná deklarovaná plnění byla žalobci skutečně dodána. Spor však mezi stranami vyvolávají závěry správce daně, resp. žalovaného, zda žalobce unesl důkazní břemeno prokázání skutečnosti, že tato plnění zakládají žalobci nárok na odpočet DPH, s jejichž správností žalobce v nyní projednávané věci polemizuje. Proto za jednu ze stěžejních námitek žalobce považuje tvrzení, že žalovaný neunesl své důkazní břemeno při zpochybnění důkazních prostředků, předložených žalobcem k vyvrácení pochybností správce daně ohledně faktického uskutečnění plnění žalobcem deklarovaným způsobem.
15. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu je povinností daňového subjektu prokázat *„všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních“*. Podle odst. 4 téhož ustanovení pak platí, že *„pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence“*. Správce daně podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu naopak prokazuje *„skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem“*.
16. Otázkou rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně se ve své judikatuře již opakovaně zabýval Nejvyšší správní soud (srov. např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119; ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62; ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49; či ze dne 19. 6. 2019, č. j. 7 Afs 138/2018-52), založené na základním postulátu, že *„daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má jednak povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení) a jednak povinnost toto své tvrzení prokázat (břemeno důkazní)“*. Nejvyšší správní soud z výše citovaných ustanovení daňového řádu (a předtím i ze zákona o správě daní a poplatků) dovodil povinnost daňového subjektu prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy, přičemž i když tak daňový subjekt učiní a předloží formálně

bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. 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 se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. V tomto ohledu je to ovšem správce daně, koho tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně je tak povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi.

17. Dle krajského soudu je od sebe potřeba odlišovat dva procesní instituty, které má správce daně při plnění účelu správy daní k dispozici, a sice výzvu k prokázání skutečností podle § 92 odst. 4 daňového řádu a prokázání pochybností o správnosti, úplnosti, průkaznosti a věrohodnosti účetnictví daňového subjektu dle § 92 odst. 5 daňového řádu. Výzva k prokázání skutečností dle § 92 odst. 4 daňového řádu slouží k tomu, aby správce daně zjistil informace nezbytné pro správné stanovení daně, a správce daně tak může kdykoliv v průběhu daňové kontroly bez předchozích pochybností chtít po daňovém subjektu prokázat určité skutečnosti, tak jak je to daňový subjekt při daňové kontrole povinen dle § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu činit. Tomu ostatně nasvědčuje i samotná skutečnost, že daňovou kontrolu, která slouží k prověření správnosti daňových tvrzení daňových subjektů, lze zahájit ze strany správce daně, aniž by měl v začátku pochybnosti o tvrzení daňového subjektu.
18. Povinnost vyvrátit pochybnosti správce daně pak má daňový subjekt až v okamžiku, kdy je s pochybnostmi správce daně materiálně seznámen, a to včetně důvodů, které ve správci daně tyto pochybnosti vyvolaly, tak, aby se daňový subjekt mohl proti těmto pochybnostem účinným způsobem bránit. K tomu zpravidla může dojít až v seznámení s výsledky kontrolního zjištění, neboť i v takovém okamžiku má daňový subjekt stále možnost vyjádřit se k tomuto výsledku a pokusit se vyvrátit pochybnosti správce daně důkazně podloženými tvrzeními.
19. V tomto ohledu tak nelze dospět k závěru, že jednotlivé výzvy k prokázání skutečností správce daně byly nedostatečné, neboť neobsahovaly dostatečně zdůvodněné pochybnosti správce daně. Takové pochybnosti ani výzvy obsahovat nemusely, neboť měly sloužit k pouhému zajištění dostatečných důkazních prostředků pro správné stanovení daně. Na druhou stranu se však takovými výzvami nepřenáší důkazní břemeno na daňový subjekt, neboť k tomu výzva k prokázání skutečností dle § 92 odst. 4 daňového řádu neslouží. Pokud však daňový subjekt výzvě nevyhoví a neumožní správci daně získat důkazní prostředky k ověření správnosti, průkaznosti, úplnosti a věrohodnosti účetnictví daňového subjektu, riskuje tím, že se sám přivede do situace, kdy bude muset pochybnosti, vyvěrající právě až z absence těchto důkazů, vyvracet.

20. Krajský soud se dále zabýval k námitce žalobce tím, zda žalovaný unesl důkazní břemeno zpochybnění nároku na odpočet DPH žalobce z přijatých zdanitelných plnění, přičemž s ohledem na strukturu žaloby i napadeného rozhodnutí přistoupil k vypořádání unesení tohoto důkazního břemene ve vztahu k jednotlivým deklarovaným přijatým zdanitelným plněním zvlášť.

IV. a) Cigaretové dutinky

21. Ve vztahu ke zdanitelnému plnění, cigaretovým dutinkám pro odzkoušení provozuschopnosti balicí linky, od dodavatele STAR Distribution s.r.o. v likvidaci krajský soud uvádí, že shledal pochybnosti správce daně, resp. žalovaného nedostatečnými pro odepření nároku na odpočet DPH žalobci. S ohledem na výzvu k prokázání skutečností ve vztahu k tomuto zdanitelnému plnění žalobce předložil správci daně kupní smlouvu na 700 000 ks průmyslově plněných cigaretových dutinek, výdajové pokladní doklady, vztahující se k úhradě jednotlivých daňových dokladů ve vztahu k platbě jednotlivých faktur, opatřených na straně příjemce společností STAR Distribution s.r.o. v likvidaci, protokol o domovní prohlídce, dle kterého bylo zjištěno v areálu, kde měl žalobce skladovat cigaretové dutinky, nejméně 543 980 ks cigaret. Dále byla k prokázání důvodnosti nároku žalobce na odpočet DPH z tohoto přijatého zdanitelného plnění provedena svědecká výpověď J. L., jednatele STAR Distribution s.r.o. v likvidaci který potvrdil pravost výše uvedené kupní smlouvy a dodání předmětných cigaretových dutinek žalobci. V daňovém řízení byla taktéž provedena svědecká výpověď Ing. V. K., který potvrdil uzavření smlouvy o dodání cigaretových dutinek žalobci se společností STAR Distribution s.r.o. v likvidaci.
22. Krajský soud již zde považuje za nezbytné uvést, že napadené rozhodnutí ve vztahu k tomuto plnění stojí na samotné hraně nepřezkoumatelnosti pro vnitřní rozpornost odůvodnění napadeného rozhodnutí. Z bodů [35], [39], [41] a [99] je dle krajského soudu naprosto zjevné, že žalovaný směřoval své pochybnosti nejen k prokázání přijetí plnění od deklarovaného dodavatele, ale i k faktickému dodání deklarovaného zdanitelného plnění žalobci. Následně však žalovaný dospívá k závěru, že odpočet DPH z tohoto plnění byl žalobci odepřen pro neprokázání přijetí plnění od deklarovaného dodavatele. K námitce tohoto rozporu v žalobě pak žalovaný ve vyjádření k žalobě uvádí, že z napadeného rozhodnutí je zjevné, že pochybnosti mířily pouze vůči prokázání deklarovaného dodavatele, a faktické dodání zboží žalovaný nerozporoval. Dle krajského soudu však tvrzení žalovaného ve vyjádření k žalobě zjevně nekoresponduje s odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí a postup žalovaného spíše svědčí o jeho snaze dodatečně tyto nedostatky ve vyjádření k žalobě zhojit. Rozporování faktického dodání zboží žalovaným vyplývá mj. z následujících pasáží napadeného rozhodnutí: „*V případě plnění (pořízení cigaretových dutinek pro odzkoušení provozuschopnosti balicí linky) od deklarovaného dodavatele STAR Distribution s.r.o. v likvidaci, DIČ: CZ02233355 (dále jen „STAR Distribution“)* dospěl prvostupňový správce daně k závěru, že odvolatel neprokázal, že plnění přijal od tohoto dodavatele, použil je v rámci svých ekonomických činností a neprokázal, že v daném případě došlo k dodání zboží dle ust. § 13 ZDPH.“, „*výpověď svědka J. L. nelze osvědčit jako důkaz vyvracející pochybnosti o tom zda a v jakém množství bylo zboží odvolateli obchodní společností STAR Distribution dodáno*“ (zvýraznění doplněno krajským soudem), „[o]dvolací orgán se v této věci ztotožňuje se závěry prvostupňového správce daně, které se týkají pochybností o tom, zda v tomto případě došlo k dodání zboží ve smyslu ust. § 13 ZDPH“,

„[o]dvolaací orgán konstatuje, že provedení platby mezi dvěma subjekty může prokázat pouze to, že byl uskutečněn peněžní přesun od jednoho subjektu k subjektu druhému, nikoli však již to, zda za tuto platbu bylo fakticky poskytnuto též protiplnění, v daném případě v podobě odvolatelem deklarovaného přijatého zdanitelného plnění.“, „[t]o, že se musí jednat o přijetí záloh na zdanitelné plnění, dále znamená, že se musí jednat o zálohu na zdanitelné plnění, nikoliv o daňový doklad vystavený bez opory na vazbu na zdanitelné plnění.“ a „[u]skutečnění zdanitelného plnění v konkrétním rozsahu, které by se vztahovalo k daňovým dokladům k přijatým platbám předloženým odvolatelem, nebylo žádnými důkazními prostředky prokázáno.“

23. Krajský soud nicméně s ohledem na skutečnost, že žalovaný ani ve vyjádření k žalobě nečiní sporným faktické přijetí deklarovaného zdanitelného plnění žalobcem, dospěl k závěru, že jedinou pochybností, která nakonec byla ve vztahu k cigaretovým dutinkám od společnosti STAR Distribution s.r.o. v likvidaci rozhodnou pro odepření nároku žalobce na odpočet DPH z tohoto plnění, byla pochybnost o přijetí tohoto plnění od deklarovaného dodavatele.
24. Prizmatem výše uvedeného tak krajský soud nahlížel i na hodnocení důkazů žalovaným v daňovém řízení, a v první řadě shledává nedůvodným zpochybnění jednotlivých důkazních prostředků, prezentovaných žalobcem k prokázání svého nároku na odpočet DPH z přijatých cigaretových dutinek. Svědeckou výpověď J. L. žalovaný zpochybnil z důvodu nezpůsobilosti tohoto důkazního prostředku prokázat, zda a kolik cigaretových dutinek bylo žalobci dodáno. To však není vůbec relevantní zpochybnění svědecké výpovědi za situace, kdy faktické dodání deklarovaného plnění žalobci není předmětem sporu.
25. Dále žalovaný poukazuje na rozpory svědeckých výpovědí J. L. a Ing. K. Prvním rozporem má být tvrzení, že J. L. se obrátil ohledně nákupu cigaretových dutinek na pana K., zatímco žalobce uvedl, že mu cigaretové dutinky pomohl sehnat Ing. K. Dle krajského soudu žádný rozpor v těchto výpovědích nevyplývá, Ing. K. byl dle plné moci, obsažené ve správním spise, oprávněn jednat za J. L. ve jménu společnosti STAR Distribution s.r.o. v likvidaci, a zároveň spolupracoval s žalobcem, proto se krajskému soudu nejeví nějak podezřelé, že by byl zapojen do shánění cigaretových dutinek pro žalobce. Dále žalovaný shledal zásadní rozpor mezi svědeckou výpovědí J. L. a tvrzením žalobce, spočívající v tom, že J. L. uvedl, že cigaretové dutinky nikde neskladoval, a rovnou je předal žalobci, zatímco žalobce uvedl, že mu nebylo dodáno celkové nasmlouvané množství cigaretových dutinek, proto mu k nim nebylo převedeno vlastnické právo a žalobce je nemohl skladovat. Krajský soud se ztotožňuje s tvrzením žalobce, že takový rozpor ze správního spisu vůbec nevyplývá. Žalobce ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění totiž skutečně uvedl, že zboží neměl formálně zavedené ve skladové evidenci, nikoliv že zboží nikde neskladoval v tom smyslu, že by jej nepřevzal a neměl ve fyzické dispozici. Krajský soud proto nerozumí tvrzení žalovaného ve vyjádření k žalobě, že toto tvrzení žalobce je v rozporu s jeho předchozími tvrzeními v daňovém řízení. Naopak krajský soud shledává tvrzení žalobce zcela konzistentními.
26. Žalovaný dále zpochybnil svědeckou výpověď J. L. s ohledem na skutečnost, že pro něj neměla transakce ekonomický smysl, protože neměl z prodeje provizi. K tomu krajský soud uvádí, že z tohoto tvrzení není vůbec zjevné, jak je relevantní skutečnost, že dodejce

nemá provizi, pro hodnocení věrohodnosti výpovědi svědka jako dodavatele deklarovaného plnění. Takové hodnocení věrohodnosti by mohlo mít vliv v případě, že by byl žalobce podezřelý z účasti na daňovém podvodu, tedy z nezákonného vylákání odpočtu na DPH. To však není předmětem řízení v nyní projednávané věci. Naopak v případě pouhého prokázání přijetí plnění od deklarovaného dodavatele není dle krajského soudu pro hodnocení věrohodnosti svědecké výpovědi relevantní, zda společnost z dodání deklarovaného plnění měla či neměla provizi.

27. K hodnocení důkazních prostředků – smlouvy o dodání cigaretových dutinek mezi žalobcem a STAR Distribution s.r.o. v likvidaci, a výdajových pokladních dokladů, krajský soud uvádí, že se žalovaný dopustil pochybení, neboť tyto důkazní prostředky zjevně nehodnotil ve vzájemné souvislosti s ostatními důkazy, získanými v daňovém řízení. Žalobce tak, za situace, kdy nebyly pochybnosti o tom, že mu skutečně bylo dodáno deklarované plnění, předložil smlouvu o tom, že předmětné plnění mu měla dodat STAR Distribution s.r.o. v likvidaci, uzavření této smlouvy potvrdil svědek Ing. J. K., dodání cigaretových dutinek potvrdil jednatel STAR Distribution s.r.o. v likvidaci a zároveň žalobce předložil výdajové doklady, vztahující se k jednotlivým fakturám za cigaretové dutinky. Dle krajského soudu jsou veškeré tyto důkazní prostředky ve vzájemné souvislosti více než dostatečné k prokázání toho, že cigaretové dutinky dodala žalobci společnost STAR Distribution s.r.o. v likvidaci.
28. Žalovaný tak neunesl v daňovém řízení důkazní břemeno, neboť nevyjádřil dostatečně důvodné pochybnosti, které by zpochybňovaly přijetí zdanitelného plnění v podobě cigaretových dutinek od žalobcem deklarovaného dodavatele.

IV. b) Plastové zásobníky

29. Ve vztahu k plastovým zásobníkům od dodavatele RON IMPORT s.r.o. krajský soud uvádí, že shledal pochybnosti správce daně, resp. žalovaného nedostatečnými pro odepření nároku na odpočet DPH žalobci. V první řadě je třeba opět uvést, že žalovaný nerozporoval v daňovém řízení faktické dodání zboží žalobci, nýbrž prokázání dodání deklarovaným dodavatelem. Žalovaný shledal nevěrohodným tvrzení žalobce, že obchod učinil se sesterskou obchodní společností RON IMPORT s.r.o., ve které byl žalobce v době uskutečnění obchodu jednatelem, z důvodu nekorektního jednání subdodavatele plastových zásobníků, pana K. Důvodem shledání tohoto tvrzení nevěrohodným je skutečnost, že pan K. měl ve svědecké výpovědi uvést, že společnost RON IMPORT s.r.o. nezná. Zároveň měl pan K. ve svědecké výpovědi uvést, že peníze za zboží měl obdržet přímo od žalobce. K tomu krajský soud uvádí, že v první řadě skutečnost, že pan K., který měl plastové zásobníky dodat, uvedl, že za ně dostal zapláceno od žalobce, není v rozporu s tvrzením, že plastové zásobníky dodala žalobci společnost RON IMPORT s.r.o., neboť žalobce byl v době uskutečnění zdanitelného plnění jednatelem RON IMPORT s.r.o., a peníze tedy mohl panu K. předávat jako jednatel této společnosti. Krajský soud se však ztotožňuje se závěrem žalovaného, že je přinejmenším zvláštní, aby žalobce jednal jako jednatel společnosti, nikoliv jako osoba samostatně výdělečně činná, a dodavatel o této skutečnosti nebyl řádně informován.
30. Nicméně i kdyby žalovaný dostatečně zpochybnil, že RON IMPORT s.r.o. žalobci plastové zásobníky nedodala, stále je někdo žalobci dodat musel (o samotném dodání zdanitelného plnění nejsou pochybnosti), a dle krajského soudu přitom ze správního spisu

jasně vyplývá, že takovou osobou pak musel být pan K., který zboží dodal a od žalobce převzal kupní cenu za toto zboží. Dle krajského soudu je uvedení dodavatele na faktuře pouze formální podmínkou pro uplatnění nároku na odpočet DPH, zatímco obdržení zdanitelného plnění osobou povinnou k dani je podmínkou materiální. Pro přiznání nároku na odpočet DPH je podstatné zejména naplnění materiálních podmínek podle § 72 zákona o DPH.

31. Takové závěry ostatně vyplývají i z recentní judikatury Soudního dvora EU, který např. v rozsudku ze dne 11. 12. 2021, ve věci C-281/20, Ferimet SL proti Administración General del Estado (dále jen „rozsudek ve věci Ferimet“), uvedl, že *„osobě povinné k dani musí být odepřen nárok na odpočet daně z přidané hodnoty (DPH) související s pořízením zboží, které jí bylo dodáno, pokud tato osoba povinná k dani na faktuře, kterou v souvislosti s tímto plněním sama vystavila v rámci režimu přenesení daňové povinnosti, vědomě uvedla fiktivního dodavatele, jestliže s ohledem na skutkové okolnosti a důkazy, jež zmíněná osoba povinná k dani poskytla, nejsou k dispozici údaje potřebné k ověření toho, zda měl skutečný dodavatel postavení osoby povinné k dani, nebo je právně dostačujícím způsobem prokázáno, že se tato osoba povinná k dani dopustila úniku na DPH nebo že věděla nebo měla vědět, že plnění, jehož se dovolává na podporu nároku na odpočet, je součástí takového úniku.“* (zvýrazněno krajským soudem). K obdobnému závěru dospěl Soudní dvůr EU v rozsudku ze dne 9. 12. 2021, č. j. C-154/20, Kemwater ProChemie s.r.o. proti Odvolacímu finančnímu ředitelství (dále jen „rozsudek ve věci Kemwater“), v němž uvedl, že *„uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty (DPH) zaplacené na vstupu musí být odepřeno, aniž je správce daně povinen prokazovat, že se osoba povinná k dani dopustila podvodu na DPH nebo že věděla či vědět měla, že plnění, jehož se dovolává na podporu nároku na odpočet daně, bylo součástí takového podvodu, jestliže skutečný dodavatel daného zboží či služeb nebyl identifikován a tato osoba povinná k dani nepodá důkaz o tom, že tento dodavatel měl postavení osoby povinné k dani, to však za podmínky, že s ohledem na skutkové okolnosti a informace, jež osoba povinná k dani poskytla, nejsou k dispozici údaje potřebné k ověření, že skutečný dodavatel toto postavení měl.“* (zvýrazněno krajským soudem).
32. Dle krajského soudu tak Soudní dvůr EU, který je jako jediný oprávněn k autonomnímu výkladu norem sekundárního evropského práva, do něž spadá i silně harmonizovaná úprava daně z přidané hodnoty, dal jasné najevo, že v případě uplatňování principu daňové neutrality má naplnění hmotněprávních podmínek pro vznik nároku na odpočet DPH jasný primát před vynucováním souladu formálně uvedeného a skutečného dodavatele. V nyní projednávané věci tak žalovaný rozhodl v rozporu s obsahem správního spisu ve smyslu § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s., neboť skutkový stav, který vzal žalovaný za základ napadeného rozhodnutí (tedy neprokázání, že deklarovaného dodavatele), je v rozporu se správním spisem. Pokud chce žalovaný rozporovat, že dodavatelem byla společnost RON IMPORT s.r.o., tak stejné důkazy, kterými žalovaný rozporuje tuto skutečnost, zároveň ukazují na skutečného dodavatele zdanitelného plnění. Je potom na žalovaném, aby ověřil, zda se jedná o osobu povinnou k dani ve smyslu judikatury Soudního dvora EU, a na základě zjištěných informací rozhodl o nároku žalobce na odpočet DPH.

IV. c) Oprava balicí linky

33. Ve vztahu přefakturaci opravy, seřízení a sestavení balicí linky společností HILLEX s.r.o. od dodavatele STAR Distribution s.r.o. v likvidaci krajský soud uvádí, že shledal

pochybnosti správce daně, resp. žalovaného nedostatečnými pro odepření nároku na odpočet DPH žalobci. Krajský soud v první řadě uvádí, že v této části je napadené rozhodnutí opět na hraně přezkoumatelnosti pro nesrozumitelnost. Žalovaný totiž v bodě [54] napadeného rozhodnutí v podstatě uvádí argumenty, dle kterých měla oprava balicí linky být součástí dodání balicí linky společností STAR Distribution s.r.o. v likvidaci, čímž dle krajského soudu žalovaný jasně směřuje k tvrzení, že dodání další opravy po této opravě v rámci dodání balicí linky je nedůvěryhodné, a tedy směřující na zpochybnění samotného dodání zdanitelného plnění (to bylo ostatně i předmětem pochybností správce daně v daňovém řízení v prvním stupni). Následně však žalovaný opět dospívá k závěru, že dodání zdanitelného plnění nezpochybňuje, pouze zpochybňuje dodání tohoto plnění deklarovaným dodavatelem. Napadené rozhodnutí je tedy velmi nejednoznačné ve vztahu k tvrzení pochybností, které byly skutečně důvodem pro odepření nároku na odpočet DPH.

34. Žalovaný ve vyjádření k žalobě svou argumentaci v napadeném rozhodnutí vysvětluje tak, že *„oprava (servis) linky, která měla být opětovně přijata od stejného deklarovaného dodavatele – společnosti STAR Distribution, měla být logicky ‚bezplatná‘, neboť úhrada servisních prací již byla součástí kupní ceny. Žalobce však předložil další daňové doklady týkající se servisu a opravy balicí linky, přičemž žalovaný fakticitu proběhlé nové opravy nezpochybnil. S ohledem na skutečnost, že opravné a servisní práce měly být od deklarovaného dodavatele poskytnuty ‚bezplatně‘, je pak na místě logický závěr žalovaného, že tyto práce musely být provedeny jiným dodavatelem. Žalobce totiž neprokázal, že opravy byly přijaty deklarovaným dodavatelem společností STAR Distribution, a ani jiným způsobem nevysvětlil, proč by musely být tyto touto společností opravy zpoplatněny a vyfakturovány.“* Žalovaný ve vyjádření k žalobě tedy v podstatě uvedl, že žalobce obdržel nejprve jednu opravu balicí linky, za kterou přece nemohl zaplatit, neboť tato měla být provedena v rámci samotného dodání funkční balicí linky, i když žalobce tvrdí, že za tuto linku zaplatil, stejně jako to tvrdí deklarovaný dodavatel žalobce, ale že následně byla žalobci dodána ještě další oprava balicí linky, kterou žalobce vůbec netvrdil, ale žalovaný nemá pochybnosti o tom, že proběhla, avšak žalobce neprokázal, kdo byl deklarovaným dodavatelem této opravy již jednou opravené balicí linky. Taková argumentace dle krajského soudu postrádá smyslu. Nadto bude žalobce těžko prokazovat deklarovaného dodavatele u zdanitelného plnění, o němž ani netvrdil, že mu bylo dodáno (další „nová“ oprava balicí linky), ale žalovaný o dodání tohoto zdanitelného plnění nemá pochybnosti, a považuje daňový doklad, předložený žalobcem, za doklad náležející k této „nové“ opravě.
35. Krajský soud je naopak názoru, že skutkového stavu je naprosto zjevné, že společnost STAR Distribution s.r.o. v likvidaci, která žalobci dodala balicí linku, si u společnosti HILLEX s.r.o. objednala opravu této linky, což není mezi účastníky předmětem sporu. Svědek J. L., jednatel STAR Distribution s.r.o. v likvidaci, sice v daňovém řízení uvedl, že opravu balicí linky měl zaplatit on, to však nezpochybňuje, že by tato společnost měla být dodavatelem předmětného plnění žalobci za situace, kdy žalobce tvrdí, že oprava balicí linky byla v podstatě zprostředkovatelská služba ze strany STAR Distribution s.r.o. v likvidaci. Ostatně faktura na opravu balicí linky od společnosti STAR Distribution s.r.o. v likvidaci musela být vystavena právě J. L. jako jednatelem této společnosti.
36. S ohledem na skutečnost, že žalovaný nezpochybňuje dodání opravy balicí linky žalobci, tak je třeba odhlédnout od smysl postrádající argumentace žalovaného, že se jednalo o

nějakou novou opravu, která byla žalobci dodána po opravě balicí linky v rámci smlouvy o její koupi, a to zejména tehdy, pokud žalobce tvrdí, že předložená faktura se vztahuje ke stejné opravě, kterou měla společnost STAR Distribution s.r.o. v likvidaci objednat u společnosti HILLEX s.r.o., o této subdodávce nejsou pochybnosti, cena za opravu na faktuře, vystavené žalobci, odpovídá ceně za opravu, kterou si účtovala u STAR Distribution s.r.o. v likvidaci společnost HILLEX s.r.o. V takové situaci, tedy když žalobce nezpochybňuje jiné materiální podmínky pro vznik nároku žalobce na odpočet DPH, a tedy jediný rozpor spočívá v tom, že jednatel STAR Distribution s.r.o. v likvidaci jako svědek uvedl, že jeho společnost měla za opravu zaplatit, avšak následně vystavil fakturu na dodání opravy balicí linky žalobci, a zároveň žalovaný netvrdí, že např. společnost STAR Distribution s.r.o. v likvidaci byla do obchodní transakce uměle vložena za účelem podvodného vylákání odpočtu na DPH, nejsou pochybnosti žalovaného dostatečné pro odepření nároku na odpočet DPH. Žalovaný zkrátka nemůže v daňovém řízení uvést, že zaplacení opravy balicí linky nedává smysl, neboť mělo být toto zdanitelné plnění součástí koupě balicí linky, ale zároveň uvést, že nemá pochybnosti o tom, že oprava podle daňového dokladu byla žalobci dodána, a fabulovat, že se musí jednat o nějakou jinou opravu, jejíž dodání však žalobce nikdy netvrdil. Krajský soud totiž nemá žádné pochybnosti o tom, že oprava balicí linky, z níž žalobce uplatňoval odpočet na DPH, je právě a přesně tou opravou, která byla dodána společnosti STAR Distribution s.r.o. v likvidaci od společnosti HILLEX s.r.o.

37. Krajský soud neprováděl žalobcem navrhované důkazy, neboť jsou s ohledem na obsah správního spisu pro vyhodnocení zákonnosti napadeného rozhodnutí nadbytečné.

V. Závěr a náklady řízení

38. Krajský soud proto s ohledem na výše uvedené rozhodnutí žalovaného zrušil, a to jednak z důvodu nezákonnosti dle § 78 odst. 1 s. ř. s., jednak proto, že skutkový stav, který vzal správní orgán za základ napadeného rozhodnutí, je v rozporu se spisem [§ 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s.], a současně věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V dalším řízení je žalovaný vázán právním názorem soudu [§ 78 odst. 5 s. ř. s.] a bude tedy na něm, aby zajistil nápravu shora vytčených vad.
39. Krajský soud takto rozhodoval za splnění podmínek pro rozhodnutí ve věci bez nařízení jednání ve smyslu § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s.
40. O náhradě nákladů řízení krajský soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.
41. Žalobce dosáhl v řízení o žalobě plného úspěchu, a proto má právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému. Odměna zástupce (daňového poradce) žalobce a náhrada hotových výdajů byla stanovena podle § 35 odst. 2 s. ř. s. a vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů. V daném případě se jednalo o dva úkony právní služby (příprava a převzetí zastoupení, žaloba) ve výši $2 \times 3 \times 100$ Kč a dva režijní paušály ve výši 2×300 Kč, tedy celkem 6 800 Kč. Krajský soud naopak nepřiznal žalobci náhradu nákladů řízení za podání – repliku k vyjádření žalovaného k žalobě, neboť je zjevné, že toto podání nepsal právní zástupce žalobce. Replika je na rozdíl od žaloby psaná jiným formátem, na papíru,

který není označen hlavičkou právního zástupce žalobce, ani neobsahuje zápatí s označením právního zástupce žalobce, odborná úroveň jazyka repliky odpovídá běžnému vyjádření osoby, která není specializovaná v oblasti poskytování právních služeb, na rozdíl od žaloby je replika psaná v první osobě, je tedy dle krajského soudu zjevné, že podání psal sám žalobce. Krajský soud tak shledal, že žalobci nevznikly účelně vynaložené náklady, spojené s podáním repliky k vyjádření žalovaného k žalobě, neboť toto podání zjevně nepsal advokát, proto ani advokátovi nenáleží mimosmluvní odměna za tento úkon ve stanovené výši, které by bylo ze strany žalovaného důvodné nahrazovat. Protože zástupce žalobce je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení ve smyslu § 57 odst. 2 s. ř. s. o částku 1 428 Kč odpovídající dani (21 %), kterou je povinen z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést. Žalobci dále přísluší náhrada za zaplacený soudní poplatek za žalobu proti rozhodnutí správního orgánu ve výši 3 000 Kč.

42. Celkem tedy byla žalobci vůči žalovanému přiznána náhrada nákladů ve výši 11 228 Kč. K jejímu zaplacení soud určil přiměřenou lhůtu.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel 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.

Brno 21. prosince 2021

JUDr. Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu