



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: **Silesia Energy spol. s r.o.**  
sídlem U Střelnice 1951/19, 746 01 Opava

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 10. 2020, č. j. 40675/20/5300-21443-712603, ve věci daně z přidané hodnoty

**takto:**

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 26. 10. 2020, č. j. 40675/20/5300-21443-712603, se **zrušuje** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 3 000 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.
- III. Žalobci se **vrací** zaplacený soudní poplatek ve výši 6 000 Kč.

### Odůvodnění:

1. Žalobou doručenou soudu dne 28. 12. 2020 se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného, kterým byla zamítnuta jeho odvolání a potvrzena následující rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále též „správce daně“) ze dne 29. 1. 2020:
  - dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty č. j. 299313/20/3216-50524-801740 za zdaňovací období říjen 2016 ve výši 107 520 Kč a penále ve výši 21 504 Kč,
  - dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty č. j. 299343/20/3216-50524-801740 za zdaňovací období listopad 2016 ve výši 289 800 Kč a penále ve výši 57 960 Kč.
  - platební výměr na daň z přidané hodnoty č. j. 299439/20/3216-50524-801740 za zdaňovací období prosinec 2016 ve výši 254 244 Kč.
2. Výše uvedenými platebními výměry byla žalobci z části doměřena a z části vyměřena daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“), neboť podle správce daně neprokázal splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně dle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v rozhodném znění (dále též „ZDPH“), konkrétně přijetí zdanitelného plnění od deklarovaného dodavatele.
3. Žalobce namítl, že správce daně nedostatečně odůvodnil pochybnosti o tom, že žalobce předmětné zdanitelné plnění přijal od jím deklarovaného dodavatele, společnosti IMFA-MONT s.r.o. (dále jen „IMFA-MONT“). Žalovaný dospěl k nesprávnému závěru, že se společnost IMFA-MONT neúčastnila dodávek prací, i když tyto zajišťovala prostřednictvím subdodavatelů. Žalobce má za to, že není jeho povinností prokazovat dodávky subdodavatelů dodavateli, ale jen své vlastní náklady. V případě vykresleného řetězce společností byli dodavatel i subdodavatelé plátcí DPH. Svědci K. a K. potvrdili předání elektromontážních prací společnosti IMFA-MONT pro žalobce. Žalobce má za to, že naplnil hmotněprávní podmínky pro uznání nadměrného odpočtu a prokázal přijetí zdanitelného plnění právě od svého dodavatele.
4. K časovým nesouladům na daňových dokladech žalobce uvedl, že je běžnou praxí, že zakázky jsou dohodnuty verbálně a před fakturací jsou nahrazovány objednávkou nebo smlouvou. Stejně jako u jiných dodavatelů, jejichž práce správce daně v průběhu daňové kontroly uznal. K prokázání obchodní praxe žalobce navrhl výsledk jeho obchodních partnerů (Ing. K. S. ze společnosti Siemens s.r.o., Ing. K. Č., obchodního ředitele firmy EŽ Praha a.s., M. P., jednatele A M R Systém s.r.o., Ing. R. L., člena představenstva DONTIMONA Style a.s.), který správce daně neprovedl a zkrátil žalobce na jeho právech.
5. Žalobce dále namítl, že se nemohl zúčastnit všech výsledků svědků, neboť svědky vyslechl správce daně v rámci vyhledávací činnosti či v rámci jednání s jiným daňovým subjektem, a zároveň z výpovědí dovodil nesprávné závěry. Podle žalobce nebyla zpráva o daňové kontrole řádně projednána, neboť správce daně neakceptoval jeho omluvu a navržený termín. Správce daně stanovil lhůtu k projednání v délce jednoho pracovního dne, což je v rozporu s daňovým řádem. Rozhodnutí o stanovení lhůty nemělo zákonné náležitosti a správné poučení o odvolání.

6. Žalovaný navrhl žalobu zamítnout jako nedůvodnou a v podrobnostech odkázal na napadené rozhodnutí. Žalobce v průběhu daňové kontroly neprokázal, že zdanitelné plnění přijal od jím deklarovaného dodavatele. Žalovaný konstatoval, že provedené důkazy ani svědecké výpovědi neprokázaly přijetí předmětných plnění od žalobcem deklarovaného dodavatele, žalobce neprokázal ani konkrétní osobu, která zdanitelné plnění provedla. Rozsah a předmět plnění, které měl žalobcem deklarovaný dodavatel dodat, neodpovídá zápisům předání prací v návaznosti na cenové nabídky a data deklarovaná jako data uskutečnění zdanitelných plnění na předložených daňových dokladech nekorespondují s daty poskytnutí elektromontážních prací. Podle žalovaného nemohl být žalobcem deklarovaný dodavatel realizátorem předmětných plnění, byl pouze zprostředkovatelem.
7. Žalovaný k námitce dotčení práva žalobce na přítomnost u výslechu svědků uvedl, že místní šetření nelze považovat za svědeckou výpověď, neboť se jednalo o podání vysvětlení k předloženým listinám a protokoly o ústních jednáních byly využity v souladu s § 93 odst. 1 a 2 DŘ jako listinné důkazy. K navrhovaným výpovědím žalovaný konstatoval, že navržení svědci se žádným způsobem nepodíleli na předmětných transakcích a jejich výpověď tak nemůže prokázat, že žalobce přijal zdanitelné plnění od jím deklarovaného dodavatele. Obchodní praxe žalobce navíc nebyla v daňovém řízení zpochybňována.
8. Ze správního spisu vyplynulo, že dne 17. 2. 2017 byla u žalobce zahájena daňová kontrola daně z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec roku 2016 (SpS Polanka), a to v rozsahu všech přijatých zdanitelných plnění. Dne 16. 10. 2017 pak byla zahájena daňová kontrola DPH za zdaňovací období říjen (SpS Petrovice) a listopad roku 2016 (SpS Havířov), a to v rozsahu přijatých zdanitelných plnění od společnosti IMFA-MONT. Ve všech případech byly předmětem kontroly elektromontážní práce na výše uvedených spínacích stanicích. Správce daně dospěl k závěru, že žalobce v předmětném případě neprokázal, že předmětná plnění přijal od jím deklarovaného dodavatele a neprokázal tak splnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně dle § 72 a § 73 ZDPH. Daňové kontroly byly ukončeny dne 3. 2. 2020 doručením zprávy o daňové kontrole, č. j. 14504/20/3216-60562-806915 (dále jen „ZDK“), zástupci žalobce. Tento postup odůvodnil správce daně skutečností, že se žalobce opakovaně nedostavil k projednání ZDK. Dne 29. 1. 2020 vydal správce daně výše specifikované dodatečné platební výměry, kterými byla doměřena daň z přidané hodnoty a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně za zdaňovací období říjen a listopad roku 2016 a platební výměr, kterým byla vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec roku 2016. Žalobce podal dne 3. 3. 2020 odvolání proti platebnímu výměru a dodatečným platebním výměrům za uvedená zdaňovací období, které žalovaný zamítl žalobou napadeným rozhodnutím.
9. 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.
10. Krajský soud se předně zabýval procesní částí námitek žalobce a neshledal je důvodnými.
11. Žalovaný nepochybil, když neprovedl žalobcem navržené výslechy. Podle krajského soudu se žalovaný dostatečně s touto námitkou vypořádal, navržení svědci se žádným způsobem nepodíleli na obchodních transakcích mezi žalobcem a jím deklarovaným dodavatelem a

nejsou tak relevantním důkazním prostředkem k této otázce. Skutečnost, že data deklarovaná jako data poskytnutí zdanitelných plnění nekorespondují s daty, které vyplývají z ostatní dokumentace, není stěžejní okolností, na základě které by byl žalobci odepřen odpočet DPH. O tom svědčí skutečnost, že správcem daně byly uznány náklady a provedení prací společností ČD - Telematika a.s. či REVEL VUTZ s.r.o., jež byly fakturovány taktéž s rozpory v časových údajích. Jedná se však o okolnost, která podpořila pochybnosti o deklarovaném dodavateli a takto byla i daňovými orgány hodnocena.

12. Žalobce obecně namítá, že mu byla odepřena možnost účastnit se výslechů svědků, neboť tyto byly provedeny správcem daně jako místní šetření či ústní jednání. K tomu krajský soud uvádí, že takové pochybení správce daně nepředstavuje vadu, která by v důsledku způsobila nezákonnost rozhodnutí, neboť zjištěný skutkový stav poskytuje dostatečnou oporu pro rozhodnutí správce daně. Vzhledem ke skutečnosti, že žalobce nenamítá konkrétní osobu, která by měla být vyslechnuta, přičemž oba jednatele deklarovaného dodavatele IMFA-MONT žalobce byli vyslechnuti jako svědci, stejně jako další dodavatel, P. P., který byl se společností IMFA-MONT v kontaktu, považuje krajský soud tuto vadu za částečně zhojenou.
13. Krajský soud neshledal jako důvodnou obecně formulovanou námitku, že žalobci nebyla poskytnuta dostatečná lhůta k přípravě na projednání ZDK a lhůta k vyjádření se k výsledkům kontrolního zjištění byla nesprávně stanovena „natvrdo“. Ze správního spisu vyplynulo, že žalobci byl dne 25. 11. 2019 zaslán výsledek kontrolního zjištění a na žádost právního zástupce žalobce byla lhůta k vyjádření prodloužena do dne 27. 12. 2019. Žalobce se následně dne 25. 11. 2019 k výsledkům kontrolního zjištění vyjádřil. Těžištěm daňové kontroly co do poskytnutí informací o jejích výsledcích a poskytnutí možnosti se k nim vyjádřit je právě institut seznámení daňového subjektu s výsledky kontrolního zjištění (§ 88 odst. 2 daňového řádu) a na něj navazující institut lhůty k vyjádření se k těmto výsledkům (§ 88 odst. 3 daňového řádu). Oproti tomu seznámení daňového subjektu se zprávou o daňové kontrole je již pouhým formálním zakončením daňové kontroly. Nedošlo-li na základě vyjádření daňového subjektu k výsledku kontrolního zjištění k jeho změně (což žalobce v tomto případě ani nenamítá), kontrolní závěry již v této fázi nelze změnit (srov. též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 6. 2017, č. j. 1 Afs 362/2016 – 36, nebo ze dne 8. 3. 2018, č. j. 5 Afs 124/2017 – 28). Soud se ztotožňuje se žalovaným v otázce posouzení výzvy dle § 88 odst. 2 DŘ, neboť výzva k uplatnění práva nepředstavuje meritorní rozhodnutí, proti kterému by bylo přípustné odvolání. Navíc žalobce ani netvrdí, jakým způsobem byl tímto postupem dotčen na svých právech. Podle krajského soudu tak postup správce daně neměl žádný vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.
14. Krajský soud však shledal částečně důvodnou námitku žalobce, která směřuje vůči posouzení hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně.
15. Podstatou sporu je otázka, zda lze odepřít nárok na odpočet DPH proto, že nebylo daňovým subjektem prokázáno poskytnutí plnění dodavatelem deklarovaným na daňovém dokladu (viz body [3], [69] a [79] napadeného rozhodnutí). V projednávané věci správce daně a žalovaný zpochybnili poskytnutí plnění společností IMFA-MONT.
16. K této otázce krajský soud odkazuje na sjednocenou judikaturu Nejvyššího správního soudu, který např. v rozsudku ze dne 21. 4. 2022, č. j. 9 Afs 18/2020 – 38, uvedl:

„O této právní otázce nebylo až donedávna v judikatuře jasno (viz usnesení o přerušení řízení ze dne 18. 1. 2021, č. j. 9 Afs 18/2020 - 33, body 5 až 7). Řešení přinesl až rozsudek rozšířeného senátu ze dne 23. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017 - 208, a to v návaznosti na rozsudek Soudního dvora EU ze dne 9. 12. 2021, *Kemwater ProChemie*, C-154/20.

Rozšířený senát uzavřel: „Soudní dvůr EU tedy potvrdil to, že postavení dodavatele zboží nebo poskytovatele služeb jako osoby povinné k dani (v případě ČR plátce DPH) je jednou z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH. Nicméně připustil, že za určitých podmínek nemusí být tento dodavatel jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce DPH nutně měl. Důkazní břemeno o tom tíží osobu uplatňující nárok na odpočet DPH. Výjimkou je situace, že údaje potřebné k ověření, zda je hmotněprávní podmínka nároku na odpočet DPH naplněna, má k dispozici správce daně.“ (bod 21).

Rozsudkem Soudního dvora EU ve věci *Kemwater ProChemie*, který je pro NSS závazný (viz rozsudek rozšířeného senátu č. j. 1 Afs 334/2017 - 208, bod 29), tak byly dosavadní závěry judikatury NSS buď popřeny (rozsudek ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017 - 78, podle něhož není otázka prokazování toho, zda dodavatel byl plátcem DPH, podstatná), nebo významně doplněny (zbývající většinová judikatura, již se stěžovatel dovolává, a která trvala na tom, že identita dodavatele musí být postavena zcela najisto; viz její příkladný výčet v rozsudku rozšířeného senátu č. j. 1 Afs 334/2017 - 208, bod 12).

Krajský soud, aniž mohl znát pozdější názor Soudního dvora EU, částečně vykročil obdobným směrem, neboť v podstatě připustil, že pro uznání nároku na odpočet daně postačí, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že dodavatel (aniž by byl uveden na daňovém dokladu, resp. byl jednoznačně identifikován) nutně měl postavení plátce DPH. Oproti názoru krajského soudu však důkazní břemeno v tomto ohledu tíží primárně daňový subjekt (žalobkyni), přičemž výjimkou je pouze situace, že takové okolnosti vyplývají z informací, které má správce daně k dispozici. V tomto směru je tak zapotřebí závěr krajského soudu korigovat (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, č. 1865/2009 Sb. NSS).

Žalobkyně i stěžovatel jen těžko mohli předvídat, že pro posouzení splnění hmotněprávních podmínek vzniku nároku na odpočet DPH pro případ neprokázání konkrétního (deklarovaného) dodavatele může hrát roli také otázka, zda přesto nejsou s ohledem na skutkové okolnosti k dispozici údaje potřebné k ověření toho, že měl (faktický) dodavatel postavení plátce DPH. Žalobkyně nevěděla, že může případně svá tvrzení a důkazní návrhy směřovat i tímto směrem. Stejně tak si stěžovatel nebyl vědom, že má také posuzovat, zda v tomto směru žalobkyně důkazní břemeno neunesla, případně zda takové okolnosti nevyplývají z informací, které má k dispozici. Pro odepření nároku žalobkyně na odpočet DPH tak nepostačí, pokud plnění nebylo poskytnuto dodavatelem deklarovaným na daňovém dokladu. Dospěje-li stěžovatel v dalším řízení k závěru, že sporná plnění (týkající se dodávek náhradních dílů a oprav závodních automobilů) byla (fakticky) poskytnuta, avšak osobou odlišnou od deklarovaného dodavatele (tj. společnosti C.P. autoservis), v závislosti na tvrzeních a důkazních návrzích žalobkyně, k nimž jí dá prostor, popřípadě v závislosti na informacích, které má k dispozici, vyhodnotí důkazy a posoudí, zda faktický dodavatel (byť by nebyl jednoznačně identifikován) měl nutně postavení plátce DPH. Teprve poté může rozhodnout o nároku žalobkyně na odpočet DPH.“

17. Mezi stranami je nesporné, že došlo k provedení žalobcem deklarovaných prací, které byly dále fakturovány odběrateli žalobce, společnosti SIGNALBAU a.s. Konkrétně byla

provedena oprava systému kontroly a řízení SpS Polanka, Havířov a Petrovice. Žalobce během daňového řízení uvedl, že společnost IMFA-MONT zajišťovala zejména demontáž, opravu, montáž, parametrizaci, konfiguraci a zkoušky traťových rozvaděčů na dílně. Žalovaný i správce daně zpochybnili, že žalobce přijal zdanitelné plnění v deklarovaném rozsahu právě od společnosti IMFA-MONT. Samotné faktury specifikují předmět plnění pouze jako elektromontážní práce, proto správce daně vycházel z cenových nabídek, které společnost IMFA-MONT vystavila žalobci. Jednatelé společnosti IMFA-MONT, P. K. a R. K., byli v průběhu daňové kontroly vyslechnuti jako svědci. Podle krajského soudu je podstatná zejména výpověď svědka K., který uvedl, že společnost IMFA-MONT se na zakázkách podílela pouze převzetím, předáním materiálu a poskytnutím výrobních prostor v dílně na ulici Pavlovova a areálu BCMCHZ. Přepravu předmětných rozvaděčů do dílen a z dílen společnosti IMFA-MONT potvrdil svědek P. P., jiný dodavatel žalobce, jehož plnění bylo správcem daně v rámci daňové kontroly prokázáno.

18. Svědek K. po předložení daňových dokladů identifikoval předmětné plnění obdobně ve všech případech SpS jako dodání nových (montáž) rozvaděčů KSS a SKŘ-DŘT, jejich kompletaci, parametrizaci a zkoušky. Dále potvrdil repasování rozvaděčů 3kV u SpS Polanka. Všechny tyto práce měla jako subdodavatel zajišťovat společnost CMLINKS montáže s.r.o. (dále jen „CMLINKS“). Žalovaný i správce daně zpochybnili, že svědeckou výpovědí bylo prokázáno, že plnění v předmětném rozsahu dodala právě společnost IMFA-MONT, neboť součástí cenové nabídky č. N16155 pro SpS Petrovice a SpS Havířov, jíž odpovídá částka fakturovaná žalobci, jsou i práce na SpS Vratimov, které svědek nepotvrdil. Podle žalovaného svědek K. dostatečně nespécifikoval provedené práce a tedy nepotvrdil mj. demontáž 3kV rozvaděčů a provedení zkoušky na elektro dispečinku u SpS Polanka dle cenové nabídky č. N16181. Žalovaný dále konstatoval, že svědek nedohlížel na výrobu rozvaděčů, nebyl přítomen provádění jednotlivých prací ani zkoušek. Nezajímal se o související okolnosti, nekontroloval provedení předmětných prací, stejně jako kvalitu jejich provedení, nezajímal se ani o realizátora předmětných prací, ačkoli se jednalo z pohledu bezpečnosti o velmi choulostivé zakázky, u kterých je předpokládáno speciální živnostenské oprávnění a zkoušky. Svědek K. dále potvrdil, že předal žalobci kontakt na M. C., jednatele společnosti CMLINKS, která samotné práce dle slov svědka prováděla. Přítomnost CMLINKS na dílnách pak potvrdil i druhý jednatel IMFA-MONT, R. K. M. C. odmítl pro nebezpečí trestního stíhání v průběhu daňové kontroly vypovídat jako svědek. Vysvětlení však částečně podal u ústních jednání se správcem daně, kdy rámcově potvrdil, že se společnost CMLINKS účastnila v rámci dodavatelsko-odběratelských vztahů dodání elektromontážních prací na SpS Havířov, ovšem pouze jako zprostředkovatel. Uvedené práce dle něj měla provést společnost N-odbyt s.r.o. Z kontrolního spisu CMLINKS správce daně zjistil, že této společnosti byla fakturována plnění týkající se provedení elektromontážních prací na SpS Petrovice společností Golden Mulberry s.r.o., pro SpS Havířov a SpS Polanka pak společností N-odbyt s.r.o.
19. Krajský soud zároveň nepřehlédl, že správce daně k rozsahu na práci na SpS Polanka uvádí (str. 73 ZDK), že rozsah prací dle cenových nabídek nekoresponduje s tvrzením žalobce, avšak rozsah prací, které IMFA-MONT požaduje po CMLINKS odpovídá rozsahu prací, k jakému se zavázal žalobce vůči svému odběrateli, společnosti SIGNALBAU.
20. Za této situace, kdy stěžejním důvodem pro nepřiznání nároku na odpočet žalobci je neprokázání přijetí plnění od deklarovaného dodavatele, nezbylo krajskému soudu, než zrušit žalobou napadené rozhodnutí a vrátit věc žalovanému k doplnění dokazování.

V dalším řízení je povinností žalovaného posoudit provedené důkazy či případné důkazní návrhy v kontextu výše uvedených judikатурních závěrů a dostatečně odůvodnit, zda bylo či nebylo prokázáno, že žalobce přijal předmětná plnění od plátce DPH (byť by nebyl jednoznačně identifikován).

21. O náhradě nákladů řízení mezi účastníky bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., když žalobce byl v řízení procesně úspěšný a vzniklo mu tak vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení. Náklady žalobce tvoří zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč. Soud proto uložil žalovanému zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení tuto částku. Žalobci byl současně vrácen přeplatek na soudním poplatku ve výši 6 000 Kč. Vzhledem k odlišné úpravě s. ř. s. a zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „o. s. ř.“), týkající se nabytí právní moci rozhodnutí (srov. § 54 odst. 5 s. ř. s., § 159, § 160 odst. 1 o. s. ř.), uložil soud žalovanému povinnost zaplatit náhradu nákladů řízení ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku.

#### **Poučení:**

Proti tomuto rozsudku **lze** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu.

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

Ostrava 28. dubna 2022

Mgr. Jiří Gottwald  
předseda senátu