



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Jaroslava Škopka a soudců JUDr. Ondřeje Szalonnáse a Mgr. Jana Šmakala ve věci

žalobce: **J. M.**, narozen X,
bytem X,
*zastoupen JUDr. Pavlem Roubalem, advokátem,
se sídlem Otylie Beníškové 1664/14, 301 00 Plzeň,*

proti

žalované: **Odvolací finanční ředitelství,**
se sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno,

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 11. 2021, č. j. 43019/21/5300-21441-712870,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 15. 11. 2021, č. j. 43019/21/5300-21441-712870, se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku náhradu nákladů řízení ve výši 11 228 Kč, a to k rukám jeho zástupce, JUDr. Pavla Roubala, advokáta.

Odůvodnění:

Předmět řízení

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

1. V projednávané věci jde o oprávněnost žalobcem uplatněného nároku na odpočet DPH za zdaňovací období listopadu 2017 z přijatých zdanitelných plnění od společnosti Rapid company s. r. o. (dále též jen: „*Rapid company*“) ve výši základu daně 591 737,21 Kč a daně na vstupu 124 265 Kč. V řádném daňovém přiznání za zdaňovací období listopadu 2017 totiž žalobce uplatnil odpočet DPH z těchto plnění, správce daně však z výsledků daňové kontroly DPH za zdaňovací období květen 2018, v jejímž rámci žalobce neprokázal, že faktickým dodavatelem přijatých zdanitelných plnění deklarovaných na daňových dokladech uvedených ve zprávě o daňové kontrole, byla právě Rapid company (a proto žalobci nebyl uznán nárok na odpočet DPH z těchto plnění), nabyt pochybnosti i o oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet DPH z plnění od téže společnosti i ve vztahu ke zdaňovacímu období listopad 2017. Správce daně tedy vyzval žalobce k podání dodatečného daňového přiznání; jelikož na tuto výzvu žalobce nijak nezareagoval, dodatečným platebním výměrem ze dne 13. 2. 2020, č. j. 232679/20/2302-50522-400895 (dále též jen: „*dodatečný platební výměr*“), správce daně žalobci doměřil DPH za zdaňovací období listopad 2017 ve výši 124 265 Kč a současně mu uložil povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 24 853 Kč. Rozhodnutím ze dne 15. 11. 2021, č. j. 43019/21/5300-21441-712870 (dále též jen: „*napadené rozhodnutí*“), žalovaný zamítl žalobcovo odvolání a uvedený dodatečný platební výměr potvrdil.

Obsah žaloby

2. Žalobce v žalobě nejprve stručně zrekapituloval obsah napadeného rozhodnutí a vyjádřil se k podmínkám řízení o své žalobě. Následně uvedl, že byl napadeným rozhodnutím zkrácen na svých veřejných subjektivních právech, a to zejména na právu svobodně podnikat a obstarávat si prostředky pro své životní potřeby prací a vlastnit majetek. Dále bylo zasaženo do práva žalobce na to, aby při rozhodování o skutkově shodných věcech nevznikaly nedůvodné rozdíly. Žalovaný vydáním napadeného rozhodnutí rovněž porušil zásadu legality, jelikož napadené rozhodnutí je v rozporu s právními předpisy ČR a EU, zejména v rozporu s rozhodovací praxí Soudního dvora Evropské unie. Závěry žalovaného a správce daně nemají oporu v dokazování a jsou založeny na spekulaci těchto orgánů.
3. Daň byla správcem daně doměřena z důvodu odmítnutí uplatnění nároku na odpočet daně, jelikož žalobce údajně neprokázal faktické přijetí šetřených plnění od plátce daně deklarovaného na daňových dokladech. Tento závěr neodpovídá dokazování, je také v rozporu s ustálenou rozhodovací praxí Soudního dvora Evropské unie.
4. Ve zdaňovacím období listopad 2017 byly splněny podmínky nároku na odpočet daně dle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „*zákon o DPH*“). Napadené rozhodnutí je v rozporu s rozhodovací praxí správce daně i žalovaného ve vztahu k žalobci. V případě totožného dodavatele Rapid company u obdobného plnění poskytnutého na vstupu žalobci týkající se zdaňovacího období březen a duben 2018 žalovaný došel v odvolacím řízení v rozhodnutí ze dne 8. 4. 2021, č. j. 12795/5300-21441-712870, k závěru, že žalobce splnil formální a hmotněprávní podmínky pro nárok na odpočet DPH, rozhodnutí správce daně o doměření DPH zrušil a řízení zastavil. Žalovaný v rámci tohoto řízení provedl tytéž důkazy jako v projednávané věci, které však nyní oproti ní odlišně vyhodnotil, zejména výslech J. M. Žalovaný zhodnotil tentýž výslech svědka M. jako v řízení o vydání napadeného rozhodnutí tak, že svědek M. jednoznačně potvrdil dodání šetřených plnění společnosti Rapid company, což ve spojení s dalšími důkazními prostředky hovoří ve prospěch Rapid company. Oproti tomu v projednávané

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

věci žalovaný tutěž výpověď zhodnotil zcela odlišně, když v napadeném rozhodnutí uvedl, že tato výpověď není způsobilá prokázat, že předmětné plnění žalobce přijal od dodavatele Rapid company.

5. Žalovaný odlišně hodnotil důkazy i v případě e-mailové zprávy od odběratele žalobce, R. M., v níž odběratel potvrdil dodávání automobilových dílů, zaslání výkresové dokumentace a že u něj proběhla daňová kontrola v roce 2018 s kladným výsledkem. Žalovaný v rámci rozhodnutí za zdaňovací období březen a duben 2018 ve svém rozhodnutí uvedl, že tento důkaz je ve prospěch odvolatele, jelikož odběratel existenci výkresové dokumentace prokazuje, byť nebyla odvolatelem jako důkazní prostředek předložena. V projednávané věci žalovaný zhodnotil e-mail odlišně. Uvedl, že ve vztahu k otázce, zda žalobce přijal zboží od Rapid company, nemá žádnou výpovědní hodnotu.
6. K odlišnému zhodnocení žalovaný přistoupil i při předložení listinných důkazů žalobcem. V rozhodnutí žalovaného týkající se období březen a duben 2018 žalovaný uvedl, že v průběhu odvolacího řízení bylo jednoznačně prokázáno, že odvolatel předmětná plnění přijal v deklarovaném rozsahu. Oproti tomu v napadeném rozhodnutí žalovaný uvádí, že žalobce předložil pouze formální důkazní prostředky, přičemž jejich věrohodnost byla zpochybněna rozpornými tvrzeními žalobce a svědka M..
7. Výše zmíněné rozporné závěry žalovaného jsou nepřípustné a v rozporu se zákonem a zásadou legitimního očekávání.
8. Žalobce považuje argumentaci žalovaného založenou na e-mailové zprávě ze dne 8. 11. 2017 za nepřípustnou spekulaci v jeho neprospěch. Žalobce vysvětlil, že se jedná o dodatečné založení objednávky. Jde o paradoxní situaci, kdy je žalobci vytýkáno, že si chtěl pro zdokladování poskytnutého plnění zajistit i cenovou nabídku. Je zcela nepodstatné, zda byla v cenové nabídce nebo objednávce před 1. 11. 2017 uvedena cena bez nebo vč. DPH, jelikož měl žalobce od dodavatele potvrzeno, že se dodavatel ke dni 1. 11. 2017 stane registrovaným plátcem DPH, a také že pro uplatnění odpočtu DPH není nezbytné, aby dodavatel byl vůbec formálně k DPH registrován, k tomuto žalobce odkázal na rozsudek Soudního dvora Evropské unie sp. zn. C-438/09. S ohledem na tuto judikaturu považuje žalobce argumentaci žalovaného ohledně e-mailové zprávy ze dne 8. 11. 2017 a rovněž i argumentaci týkající se údajného neosvědčení dobré víry na straně žalobce za neopodstatněnou a v rozporu s judikaturou Soudního dvora Evropské unie. Na žalobce nelze klást přehnané požadavky a vytvářet systém nepřiměřených podmínek bránících nebo omezujících využití odpočtu DPH, což je rovněž konstatováno v judikatuře Soudního dvora Evropské unie.
9. Žalovaný v napadeném rozhodnutí zpochybňuje žalobcovu dobrou víru. Žalobce však namítá, že zjišťování dobré víry žalobce není předmětem posouzení splnění formálních a hmotněprávních podmínek pro oprávněnost nároku na odpočet DPH. Žalobce odkázal na usnesení Soudního dvora Evropské unie sp. zn. C-610/19, dle něž nemůže správce daně od osoby povinné k dani vyžadovat, aby složitě prověřovala svého dodavatele, a fakticky na ni přenést kontrolní úkony, které má provést sám. Správce daně obecně nemůže vyžadovat, aby osoba povinná k dani, která chce uplatnit odpočet DPH, ověřovala, zda vystavitel faktury, na které je uplatňován tento nárok, je v postavení osoby povinné k dani, zda má k dispozici dotčené zboží a je jej schopen dodat a že splnil své povinnosti ohledně podání daňového přiznání a úhrady DPH.
10. S ohledem na tyto závěry Soudního dvora Evropské unie jsou zcela irelevantní zjištění

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

žalovaného z daňové kontroly u Rapid company a rovněž i to, že Rapid company daň přiznala, ale neodvedla. Na splnění hmotněprávních podmínek odpočtu DPH žalobce toto skutečně nemůže mít vliv. Ku prospěchu žalobce je třeba konstatovat, že žalobce i Rapid company plnění ve svých daňových přiznáních k DPH i kontrolních hlášeních za listopad 2017 přiznali. Tato skutečnost ukazuje na absurdnost tvrzení žalovaného, že nebylo prokázáno dodání zboží deklarovaným dodavatelem a že nebyly splněny formální a hmotněprávní podmínky pro odpočet DPH.

11. Žalovanému se podle názoru žalobce nepodařilo relevantním způsobem zpochybnit jeho tvrzení a jím předložené důkazy, ani další důkazy provedené v daném řízení, proto nepostupoval správně, když uplatněný odpočet DPH neuznal jako oprávněný. Žalovaný vytvořil spekulativní konstrukci založenou především na svých domněnkách, konkrétními tvrzeními žalobce se nezabýval. Žalobce učinil před zahájením obchodního vztahu i v jeho průběhu řadu relevantních úkonů, které lze považovat za standard opatrnosti či obezřetnosti a které lze především považovat za dostatečné pro splnění formálních i hmotněprávních podmínek odpočtu DPH.
12. Směrnice Rady 2006/112/ES dle výkladu Soudního dvora Evropské unie stanoví jako formální podmínku pro odpočet DPH vystavení faktury v souladu s čl. 220 až 236 této směrnice. Žalobce tuto podmínku splnil, když předložil faktury vystavené dodavatelem Rapid company, která je od 1. 11. 2017 registrována k DPH. Ve faktuře jsou obsaženy všechny potřebné údaje dle směrnice o DPH. Žalobce citoval rozsudek Soudního dvora Evropské unie sp. zn. C 281/20, dle něž z čl. 168 písm. a) Směrnice Rady 2006/112/ES vyplývá, že ke vzniku nároku dotyčné osobě je třeba, aby byla osobou povinnou k dani ve smyslu této směrnice. Dále aby na vstupu bylo zboží nebo služby uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet dodány nebo poskytnuty jinou osobou povinnou k dani a aby na výstupu bylo toto zboží nebo služby použity osobou povinnou k dani pro účely jejich zdaněných plnění.
13. Napadené rozhodnutí v bodě 24 svou argumentaci odůvodňuje řadou judikátů Soudního dvora Evropské unie. Žalovaný ale vytrhává tvrzení z kontextu daných rozhodnutí, závěry odkazovaných rozhodnutí dezinterpretuje a uvádí závěry a tvrzení, které však z daných rozhodnutí nevyplývají. Některá rozhodnutí jsou jednoznačně nepřiléhavá pro toto řízení, např. rozsudky Soudního dvora Evropské unie sp. zn. C-284/11 a sp. zn. C-590/13. Takovýto svévolný a dezinterpretační výklad závazné judikatury v neprospěch daňového subjektu je nepřipustný.
14. V bodu 24 napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že ve věci podmínky prokázání, že plnění uskutečnil dodavatel uvedený na dokladu, byly položeny Soudnímu dvoru Evropské unie předběžné otázky, o nichž bylo vedeno řízení pod sp. zn. C-154/20. Rozsudek v tomto řízení byl vydán až po vydání napadeného rozhodnutí. Soudní dvůr Evropské unie došel k závěru, že je na osobě povinné k dani, aby na základě objektivních důkazů prokázala, že dodavatel má postavení osoby povinné k dani, ledaže údaje potřebné k ověření naplnění hmotněprávní podmínky nároku na odpočet DPH má k dispozici správce daně. Ze znění čl. 9 odst. 1 Směrnice Rady 2006/112/ES vyplývá, že pojem osoba povinná k dani je definován široce, přičemž se opírá o skutkové okolnosti, takže postavení dodavatele může vyplývat z okolností daného případu. To platí, pokud lze ze skutkových okolností, jako je objem a cena přijatého zboží či služeb, s jistotou dovodit, že roční obrat dodavatele tuto částku překračuje, takže se na tohoto dodavatele nemůže vztahovat osvobození upravené v čl. 287 Směrnice Rady 2006/112/ES, a že je tento dodavatel nutně

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

v postavení osoby povinné k dani. Odepření nároku na odpočet DPH z důvodu, že skutečný dodavatel zboží či služeb nebyl identifikován a že tato osoba povinná k dani neprokázala postavení tohoto dodavatele coby osoby povinné k dani, ačkoli ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že tento dodavatel toto postavení nutně měl, by totiž bylo v rozporu se zásadou daňové neutrality a s judikaturou. Nelze tak po osobě povinné k dani vždy požadovat, aby za účelem uplatnění nároku prokázala, že je tento dodavatel v postavení osoby povinné k dani.

15. Z uvedeného rozsudku vyplývá, že názor žalovaného, že správce daně zpochybní identifikaci dodavatele provedenou daňovým subjektem, neakceptuje předložené důkazy za dostatečné, následně prohlásí, že daňový subjekt neprokázal dodání plnění od deklarovaného dodavatele, a proto bez dalšího daňový subjekt nesplnil věcné podmínky a nemá nárok na odpočet DPH, je zjevně nesprávný a v rozporu se Směrnicí Rady 2006/112/ES a judikaturou Soudního dvora Evropské unie.
16. S ohledem na závěry obsažené v rozsudku Soudního dvora Evropské unie sp. zn. C-154/20 žalobce konstatoval, že má oprávněný nárok na odpočet DPH za měsíc listopad 2017 i za předpokladu neidentifikovatelnosti dodavatele, jelikož z okolností, které má sám správce daně k dispozici, je zjevné, že s ohledem na objem plnění a cenu dodaného zboží musel být takovým dodavatelem překročen roční obrat jednoho milionu korun, který je podmínkou pro povinnou registraci k DPH. Žalobce trvá na tom, že skutečným dodavatelem byla Rapid company, ale i kdyby dodavatel nebyl identifikován, z rozsudku Soudního dvora Evropské unie sp. zn. C-154/20 vyplývá, že neidentifikovaný dodavatel nutně měl postavení osoby povinné k DPH.
17. Žalovaný v napadeném rozhodnutí s odkazem na rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie sp. zn. C-284/11 a sp. zn. C 590/13 uvádí, že se jedná o situaci, kdy žalobce jako daňový subjekt neprokázal osobu povinnou k dani jako splnění formální podmínky odpočtu DPH, a správce daně tak nemohl ověřit naplnění hmotněprávní podmínky odpočtu DPH. Tato rozhodnutí jsou však v tomto ohledu zcela nepřiléhavá, jelikož v obou případech se nejedná o formální podmínku v podobě zpochybnění faktury nebo osoby dodavatele, ale formální podmínku ve smyslu formality stanovené vnitrostátním právním řádem. V případě rozsudku Soudního dvora Evropské unie sp. zn. C-284/11 se jednalo o formální podmínku nedodržení prekluzivní lhůty pro uplatnění tvrzení daňového subjektu stanovené vnitrostátním právem členského státu. V případě rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie sp. zn. C 590/13 se pak jednalo o formální podmínku nezanesení faktury do systému správce daně stanovenou vnitrostátním právem členského státu. Ani v jednom případě se tak nejednalo o situaci skutkově přílehlavou k posuzované věci.
18. Žalovaný v bodu 24 napadeného rozhodnutí nevysvětluje, co má být nedodrženým formálním požadavkem. Směrnice Rady 2006/112/ES stanovuje v souladu s judikaturou Soudního dvora Evropské unie jediný formální požadavek, a sice předložení faktury obsahující náležitosti dle této směrnice. Jakékoli okolnosti týkající se otázky, zda bylo skutečně plnění poskytnuto, daňovým subjektem přijato, využito k jeho ekonomické činnosti a zda bylo převzato od osoby povinné k dani, je předmětem posouzení hmotněprávní stránky nároku na odpočet DPH, nikoli formální.
19. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že správce daně nemůže ověřit naplnění hmotněprávní podmínky prokázání osoby povinné k dani, jež má být dodavatelem sporného plnění. Žalobce tuto osobu tvrdí a prokazuje předložením vystavených faktur,

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

tímto splnil formální podmínku odpočtu DPH. Hmotněprávní podmínku odpočtu DPH žalobce prokazuje veškerými dalšími předloženými listinami a důkazy provedenými v rámci daného řízení. Žalobce zdůraznil, že z judikatury Soudního dvora Evropské unie vyplývá, že nárok na odpočet DPH nelze odmítnout ani v případě, že dodavatel nebude identifikován.

20. V bodě 24 napadeného rozhodnutí je rovněž odkazováno na rozsudek Soudního dvora Evropské unie sp. zn. C-610/19, dle něž plnění jsou dodáním zboží, pokud naplňují objektivní kritéria, na kterých se uvedený pojem zakládá, a nejsou provázena únikem na DPH. Z tohoto vyplývá, že pokud bylo zboží skutečně dodáno a daňový subjekt ho na výstupu použil pro účely svých zdaněných plnění, nárok na odpočet v zásadě nelze odepřít. Z tohoto rozhodnutí plynou podstatné závěry pro podporu argumentace žalobce, že jeho nárok na odpočet DPH je po právu. Žalovaný z tohoto rozsudku dovozuje zcela protichůdné závěry a zcela nesprávně z něj dovozuje své závěry o nepřípustnosti nároku na odpočet DPH. Je paradoxní, že citované rozhodnutí je žalovanému známo, a přesto trvá na svém tvrzení, že na vstupu musí být zboží dodáno osobou povinnou k dani, aniž by jakkoli reflektoval, že odpočet DPH nelze odepřít, pokud vystavitel faktury zboží ani nedodal a nebyla ani určena totožnost osoby, která zboží fakticky dodala. Žalovaný judikatorní závěry Soudního dvora Evropské unie účelově dezinterpretuje.
21. Žalobce odcitoval závěrečnou pasáž rozsudku Soudního dvora Evropské unie sp. zn. C-610/19, v níž jsou vymezeny okolnosti, za nichž lze přistoupit k odepření nároku na odpočet DPH, přičemž zdůrazňuje, že žalovaný v napadeném rozhodnutí ani netvrdí ani neprokuje, že by se žalobce měl podílet na daňovém úniku či že by měl o něm vědět, a proto toto není a ani nemůže být předmětem řízení před soudem o této žalobě.
22. Žalovaný v bodě 24 napadeného rozhodnutí dále odkazoval na rozsudek Soudního dvora Evropské unie sp. zn. C-277/14, přestože tento rozsudek je opět ve prospěch argumentace žalobce. Z tohoto rozsudku plyne, že k tíži žalobce nemohla být žalovaným kladena ani nekontaktnost dodavatele v rámci daňové kontroly či to, že si žalobce údajně dodavatele Rapid company dostatečně neproověřil či že Rapid company měla krátkou historii. Tyto námitky nelze připustit, pokud Soudní dvůr Evropské unie akceptuje pro uznání odpočtu DPH i dodavatele, který dle vnitrostátního práva neexistoval, neměl živnostenské oprávnění a nebyl registrován k DPH, a přesto vystavil faktury na dodané plnění a odběratel mohl uplatnit odpočet DPH. Postavení žalobce v projednávané věci je přitom nesrovnatelně jednoznačnější, Rapid company byla řádně založenou společností, zapsaná v obchodním a živnostenském rejstříku, zaregistrovaná jako osoba povinná k DPH a nebyla vedena jako nespolehlivý plátce DPH. Žalobce je přesvědčen, že zpochybnění Rapid company jako jeho dodavatele je nedůvodné a neobstojí ani před judikaturou Soudního dvora Evropské unie.
23. Napadené rozhodnutí je rovněž v rozporu s rozsudkem Soudního dvora Evropské unie sp. zn. C-18/13, dle něž brání osobě povinné k dani, aby provedla odpočet DPH uvedené na fakturách vystavených dodavatelem v případě, že plnění sice bylo poskytnuto, ale patrně nikoli tímto dodavatelem ani jeho subdodavatelem, zejména proto, že tyto osoby nedisponovaly potřebným personálem, hmotnými prostředky ani aktivy, že náklady na toto plnění nebyly zaznamenány v jejich účetnictví a že se totožnost osob, které podepsaly některé dokumenty jako dodavatelé, ukázala jako sporná, jsou-li splněny dvě podmínky, a sice že tyto skutečnosti představují podvodné jednání a že s ohledem na objektivní

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

informace je prokázáno, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí tohoto daňového úniku. Žalovaný ale v napadeném rozhodnutí netvrdí ani neprokazuje, že by se žalobce měl podílet na daňovém úniku nebo by o něm měl vědět, a proto ani toto není a nemůže být předmětem řízení před soudem o této žalobě. Podvodné jednání je povinen osobě povinné k dani prokázat správce daně. Rozsudek Soudního dvora Evropské unie sp. zn. C-18/13 obsahuje rovněž i ten podstatný závěr, a sice že vnitrostátnímu soudu přísluší vykládat vnitrostátní právo v co možná největším rozsahu ve světle znění a účelu dotyčné směrnice, aby dosáhl zamýšleného výsledku.

24. Žalovaný v bodě 24 napadeného rozhodnutí také odkázal na rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie sp. zn. C-652/18 s tím, že podle tohoto rozhodnutí musí být identifikován skutečný pořizovatel, jinak tato okolnost může vést k odepření nároku na osvobození od daně při vývozu zboží. I v tomto případě jde o jednoznačně nepřiléhavé rozhodnutí, kterým nelze odůvodnit tvrzení, že údajná chybějící identifikace dodavatele znemožňuje uplatnění nároku na odpočet DPH. Žalovaný vytrhl z kontextu pouze část úvahy Soudního dvora Evropské unie, na základě níž došel k jinému než závěru prezentovanému žalovaným. V daném případě bylo podstatné, že v řízení bylo prokázáno dodání zboží do zahraničí, a proto Soudní dvůr Evropské unie došel k závěru, že ačkoli nebyl identifikován skutečný pořizovatel, nebrání to uplatnění nároku na osvobození od DPH. Žalobce považuje odkaz na toto rozhodnutí za zcela nesrozumitelný, jelikož analogii mezi tímto případem a projednávanou věcí nijak nevysvětlil a neodůvodnil. Žalobce podotkl, že nelze dospět k jinému závěru, než že analogie je opět ve prospěch žalobce.
25. Na základě těchto tvrzení žalobce navrhl, aby soud napadené rozhodnutí i dodatečný platební výměr správce daně zrušil.

Vyjádření žalovaného

26. Ve svém vyjádření k žalobě nejprve žalovaný shrnul obsah napadeného rozhodnutí, popsal průběh správního řízení a zrekapituloval obsah žalobních námitek. K nim následně poskytl své vyjádření.
27. Dle žalovaného není napadené rozhodnutí v rozporu s rozhodovací činností správce daně a žalovaného. Za zdaňovací období listopad 2017 byla u dodavatele žalobce, společnosti Rapid company, provedena daňová kontrola. Ta však nebyla provedena za žalobcem tvrzená zdaňovací období březen a duben 2018. Veškeré hodnocené skutečnosti v projednávané věci byly hodnoceny dle zásady volného hodnocení důkazů, každý důkaz byl hodnocen jednotlivě a rovněž všechny důkazy ve vzájemné souvislosti, tedy s ohledem na provedenou daňovou kontrolu a závěry z ní plynoucí. Jak plyne ze zprávy o daňové kontrole, dodavatel žalobce neprokázal faktické přijetí deklarovaných zdanitelných plnění v podobě autodílů, které měl následně dodat žalobci. Tato zdanitelná plnění proto ani nemohla být dodána žalobci dodavatelem Rapid company.
28. V kontextu veškerých zjištění hodnotil žalovaný také výpověď svědka M. Svědek M. vypovídal zcela obecně a podrobnosti si nepamatoval i přes skutečnost, že Rapid company spolupracovala v daném zdaňovacím období téměř výhradně se žalobcem. Rovněž nebyl schopen označit jediného dodavatele údajně dodaných autodílů. Byly také zjištěny nesrovnalosti ohledně skutečnosti, že objednávky a daňové doklady obsahovaly označení autodílů v němčině. Přestože svědek M. tvrdil, že sporná zdanitelná plnění byla uhrazena s objednávkou, z předložených daňových dokladů vyplývá, že úhrada proběhla s odstupem

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

několika dní od objednávky. Výpověď tak byla hodnocena jako neschopná prokázat přijetí sporných zdanitelných plnění od Rapid company. E-mailové zprávy od R. M. byly také ve vzájemných souvislostech vyhodnoceny jako neprůkazné ve vztahu k přijetí zdanitelného plnění od Rapid company. Skutečnost, že odběratel žalobce přijal od žalobce určitá zdanitelná plnění, nemůže bez dalšího prokázat vztah k přijetí zdanitelných plnění žalobcem od Rapid company.

29. Žalovaný považuje hodnocení e-mailové zprávy ze dne 8. 11. 2017 za zcela objektivní a provedené ve vzájemných souvislostech. Autor této zprávy, pan H., v rámci své svědecké výpovědi vypověděl, že tuto zprávu nenapsal. Také obsah této zprávy se žalovanému jevil jako nedůvěryhodný, jelikož mělo nejdříve dojít k fakturaci a dodání zboží, až poté měl dodavatel žádat žalobce o potvrzení cenové nabídky. Cenu žalobce však již akceptoval, když byla součástí objednávek předložených žalobcem. Žalovaný považuje za podstatné, že nabídka ze dne 7. 9. 2017 obsahuje DPH. Rapid company vznikla 23. 8. 2017, již 7. 9. 2017 měla žalobci zaslat cenovou nabídku s uvedením cen včetně DPH, ačkoli se dobrovolným plátcem stala až od 1. 11. 2017. Dle této cenové nabídky a objednávek měla být minimálně jedna objednávka uhrazena včetně DPH v době, kdy Rapid company nebyla plátcem DPH. Výše uvedené tak vzbudilo v žalovaném pochybnosti a autenticitě e-mailové zprávy.
30. Ke splnění formálních a hmotněprávních podmínek pro uznání nároku na odpočet DPH žalobcem uvedl žalovaný následující. Podle § 72 odst. 3 zákona o DPH má žalobce povinnost prokázat přijetí zdanitelného plnění tak, jak je deklarováno na daňovém dokladu, tj. že se předmětné plnění fakticky uskutečnilo v deklarováném rozsahu a že bylo přijato od deklarováného dodavatele. Správce daně prokázal skutečnosti vyvracející věrohodnost předložených důkazních prostředků a přenesl tak zpět důkazní břemeno na žalobce. Žalobce své důkazní břemeno neunesl, když neodstranil pochybnosti správce daně předestřené celkem ve třech výzvách k prokázání skutečností. Žalovaný se tak ztotožnil s názorem správce daně a dospěl k závěru, že žalobce neprokázal faktické přijetí šetřených plnění od Rapid company. Podle § 72 odst. 3 zákona o DPH lze pouze v případě prokázání skutečného dodání plnění jiným plátcem daně, kterému vznikne povinnost přiznat daň na výstupu, následně přiznat odběrateli odpočet daně na vstupu.
31. Tento závěr ani nemění argumentace žalobce rozsudkem Soudního dvora Evropské unie sp. zn. C-154/20, který žalovaný považuje za irelevantní. Dle tohoto rozsudku nelze odepřít nárok na odpočet daně v případě, kdy z okolností daného případu vyplývá, že tímto dodavatelem musí být nutně osoba povinná k dani. Tato podmínka v projednávané věci není splněna. S ohledem na rozličnost předmětných plnění není možné automaticky přistoupit k závěru, že by žalobci mohla být dodána jediným dodavatelem. Pro tuto skutečnost žalobce nepředložil jediný důkaz. Zjištění správce daně naopak naznačují, že zdanitelná plnění nebyla dodána jediným dodavatelem. Žalobci byly totiž dodávány jak hotové výrobky, tak formy, které jsou již ze své podstaty určeny k výrobě finálních produktů. Zdanitelná plnění měla současně povahu jak autosoučástí, tak také plastových nádob, které mohly být využity k vícero účelům. Není tak možné uzavřít, že by bylo z objemu zdanitelných plnění zřejmé, že veškerá zdanitelná plnění dodal žalobci jediný dodavatel, který musel být plátcem DPH.
32. Žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 5. 2007, č. j. 2 Afs 177/2006-61, dle něž je v zájmu daňového subjektu, aby shromažďoval nad rámec běžných obchodních potřeb důkazy, které mohou prokázat uskutečnění předmětné služby, neboť

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

břemeno důkazní je na jeho straně.

33. Žalobce však tímto způsobem nepostupoval, když navzdory s předchozí negativní zkušeností s personálně shodným dodavatelem, společností GAHARU s. r. o., vstoupil do smluvního vztahu s Rapid company. Současně žalobce prováděl úhradu zdanitelných plnění v hotovosti, stran přijatých plnění neexistuje spolehlivá auditní stopa.
34. Ve vztahu k rozhodnutím Soudního dvora Evropské unie sp. zn. C-284/11 a sp. zn. C-590/13 žalovaný uvedl, že v nich obsažené a žalobcem zmiňované závěry jsou závěry obecnými, vztahujícími se k formálním podmínkám k nároku na odpočet daně. Tyto závěry tedy nebyly nijak specificky vztaženy na konkrétní skutkovou situaci daného případu. Není možné tato obecná východiska, ze kterých až následně Soudní dvůr Evropské unie dospěl ke konkrétnímu závěru, považovat za nepřipadná, jak uvádí žalobce. Žalovaný také považuje za nesprávné závěry žalobcem vyvozené z rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie sp. zn. C-610/19. Závěry vyvěrající z tohoto rozsudku nelze dle žalovaného bez dalšího paušalizovat.
35. Žalovaný připomněl, že z označení předmětných přijatých zdanitelných plnění plyne možnost, že žalobci byla dodána více dodavateli, kteří neměli postavení osoby povinné k dani. Není postaveno najisto, že by tato zdanitelná plnění byla nutně poskytnuta osobou povinnou k dani. V tomto rozhodnutí nebyla reflektována výjimka pro malé podniky. Česká republika využila čl. 287 směrnice Rady 2006/112/ES a zavedla diferenciaci osob povinných k dani dle obratu, kdy plná práva a povinnosti z této směrnice dopadají pouze na osoby s postavením plátce. Z tohoto důvodu je třeba znát osobu dodavatele, aby mohlo být ověřeno, že se jedná o osobu povinnou k dani, ale i že se jedná o plátce a lze si tak nárokovat odpočet daně.
36. K rozsudku Soudního dvora Evropské unie sp. zn. C-277/14 žalovaný uvedl, že žalobci v napadeném rozhodnutí nebyla kladena k tíži skutečnost, že by se jeho dodavatel stal nekontaktním. K argumentaci žalobce ohledně akceptování nároku na odpočet daně také od dodavatele, který neexistuje, žalovaný odkázal na výše uvedené a na skutečnost, že musí být postaveno najisto, že žalobci byla příslušná zdanitelná plnění dodána osobou povinnou k dani.
37. K argumentaci ve vztahu k rozsudku Soudního dvora Evropské unie sp. zn. C-18/13 žalovaný uvedl, že závěry vyvozované žalobcem z tohoto rozhodnutí jsou nesprávné. V případě žalobce nebylo s ohledem na tuzemskou právní úpravu postaveno najisto, že by mu předmětné zdanitelné plnění dodala osoba povinná k dani. Není tak možné aplikovat závěry tohoto rozhodnutí na projednávanou věc. Žalovaný rovněž nepovažuje za nepřiléhavé citované závěry rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie sp. zn. C-652/18. V právní větě tohoto rozhodnutí je uvedeno, že nárok na osvobození od DPH musí být odepřen, pokud chybějící identifikace skutečného pořizovatele brání předložení důkazu o tom, že dotčené plnění představuje dodání zboží nebo je-li prokázáno, že osoba povinná k dani věděla nebo měla vědět, že je toto plnění součástí daňového úniku. Dle žalovaného je analogie zcela zjevná. Identifikace skutečného dodavatele brání správci daně zjistit, zda je tento osobou povinnou k dani a žalobce má tedy nárok na odpočet daně na vstupu z tohoto zdanitelného plnění.
38. Závěrem svého vyjádření žalovaný svou argumentaci shrnul a navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

Posouzení věci

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

39. Soud ve věci rozhodoval bez jednání, neboť s tím obě sporné strany výslovně souhlasily ve smyslu § 51 odst. 1 s. ř. s.
40. Při přezkumu soud vycházel z skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), a byl vázán vymezenými žalobními body uplatněnými v žalobě (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.).
41. Žalobce v žalobě předeslal, že podle svého názoru splnil ve vztahu k šetřeným plněním ve zdaňovacím období listopadu 2017 formální i hmotněprávní podmínky nároku na odpočet DPH dle § 72 a § 73 zákona o DPH. Toto své stěžejní vymezení vůči závěru doměřovacího řízení žalobce doplnil svými žalobními body. Soud je postupně vypořádá v tom pořadí, v jakém byly žalobcem uplatněny.
42. V prvním žalobním bodě žalobce namítl, že napadené rozhodnutí bylo vydáno v rozporu s rozhodovací praxí samotného žalovaného a správce daně, přičemž poukázal na rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 4. 2021, č. j. 12795/5300-21441-712870, týkající se zdanitelných plnění realizovaných rovněž společností Rapid company ve zdaňovacím období březen a duben 2018. Žalobci byla nejprve rovněž doměřena DPH z tohoto plnění, ale žalovaný v odvolacím řízení dospěl k závěru, že žalobce splnil formální i materiální podmínky nároku na odpočet DPH, a proto řízení o doměření DPH zastavil při současném zrušení dodatečného platebního výměru.
43. Ze správního spisu je zřejmé, že obsahově totožnou námitku žalobce uplatnil již v odvolacím řízení o jeho odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru (v rámci podání ze dne 23. 9. 2021). Je pak nutno konstatovat, že v rámci uplatněného žalobního bodu žalobce nijak nereflektoval vypořádání této námítky, jehož se mu dostalo v napadeném rozhodnutí od žalovaného. Ten na stranách 17-21 (body 63-67) vyložil, že každé daňové řízení je samostatným celkem a jakkoli mohou být v rámci dvou daňových řízení probíhajících za jiná zdaňovací období posuzována přijatá plnění totožného předmětu od téhož dodavatele, nelze předjímat, že výsledek dokazování bude totožný. Skutkový stav zjištěný v každém řízení se může lišit, neboť nezáleží toliko na otázce předmětu plnění a osobě dodavatele, ale i na dalších provedených důkazech. Liší-li se pak zjištěné skutkové okolnosti, není s podivem, že správce daně dospěje i k jinému závěru. Zvláště pak k žalobcem zmíněnému rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 4. 2021, č. j. 12795/5300-21441-712870, poukázal žalovaný na to, že důkazní situace, o kterou se opírá, byla od nyní projednávané věci odlišná. Zatímco na předmětné zdaňovací období proběhla u deklarovaného dodavatele (Rapid company, pozn. soudu) daňová kontrola, na základě které správce daně uzavřel, že Rapid company neprokázala faktické přijetí plnění, tedy zboží, které měla následně dodat žalobci, za zdaňovací období březen a duben 2018 žádný takový kontrolní postup u Rapid company proveden nebyl. Žalovaný se také vymezil vůči žalobcovu tvrzení, podle něhož předložil za zdaňovací období březen a duben 2018 totožné důkazní prostředky jako v nyní projednávané věci. V této souvislosti žalovaný poukázal např. na žalobcem v nyní projednávané věci předložený e-mail od deklarovaného dodavatele a jeho přílohu v podobě cenové nabídky CN20170002, z nichž pro správce daně vyplynuly další pochybnosti o tom, zda se šetřené obchodní případy vskutku odehrály tak, jak bylo žalobcem deklarováno, a samotná cenová nabídka svědčí o tom, že si žalobce počínal při obchodování s Rapid company značně nestandardně. Žalovaný konečně poukázal i na to, že pokud jde o zdaňovací období prosinec 2017 a leden 2018, skutečně konstatoval, že žalobce splnil podmínky vzniku nároku na odpočet daně z deklarovaných přijatých plnění od Rapid company, ač skutkový stav byl shodný se zdaňovacími

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

obdobími březen a duben 2018. Upozornil však, že ve vztahu ke zdaňovacím obdobím březen a duben 2018 nebylo s ohledem na prekluzivní lhůtu již možno zkoumat zapojení žalobce do podvodu na DPH, za zdaňovací období prosinec 2017 a leden 2018 tato otázka zkoumána byla se závěrem, že se v těchto měsících žalobce s dodavatelem Rapid company podvodu na DPH zúčastnil, přičemž byly zjištěny objektivní okolnosti svědčící o tom, že žalobce o této své účasti mohl a měl vědět. Ke zkoumání zapojení daňového subjektu do daňového podvodu může správce daně přistoupit až v situaci, kdy jsou splněny hmotněprávní podmínky nároku na odpočet daně. Z toho důvodu i v tehdy řešeném případě žalovaný potvrdil vydané dodatečné platební výměry za zdaňovací období prosinec 2017 a leden 2018. V nyní posuzované věci však hmotněprávní podmínky vzniku nároku na odpočet DPH splněny nebyly, protože žalobce nepředložil takové důkazní prostředky, jimiž by rozptýlil pochybnosti správce daně o tom, že šetřená plnění, jejichž předmětem bylo dodání náhradních automobilových dílů, byla uskutečněna deklarovaným dodavatelem Rapid company.

44. Na podkladě této rekapitulace je třeba uzavřít, že žalovaný přezkoumatelným způsobem popsal důvody, pro které došlo k odlišnému právnímu posouzení věci v nyní projednávané věci a v rámci žalobcem označeného rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 4. 2021, č. j. 12795/5300-21441-712870. S těmito důvody přitom žalobce v žalobě nijak nepolemizuje, argumentaci žalovaného zcela pomíjí, natož aby se s ní jakýmkoli způsobem vypořádal. Za takové situace je soud přesvědčen, že žalobcova premisa, podle níž došlo k odlišnému posouzení totožné situace, nemůže obstát, neboť samo napadené rozhodnutí věnuje dostatečnou pozornost tomu, aby vysvětlilo důvody, pro které žalovaný rozhodl jinak. Míra obecnosti, ve které žalobce pouze poukazuje na odlišné řešení právní otázky v jiném, byť nepochybně s nyní projednávaným úzce souvisejícím případu, umožňuje soudu jen ve stejné míře obecnosti konstatovat, že žalovaným prezentované důvody pro tuto odlišnost jsou srozumitelné a akceptovatelné. Pakliže v konkrétním řízení panuje odlišná procesní situace a jsou v něm dokonce zjištěny i jiné skutkové okolnosti, může dojít k tomu, že přijaté řešení se bude lišit od řešení, ke kterým správce daně dospěl v jiném, byť souvisejícím řízení. To však nelze považovat za rozpor s rozhodovací praxí, ale naopak za naplnění povinnosti správce daně dbát řádného zjištění skutkového stavu (§ 92 odst. 2 daňového řádu). Pokud pak žalobce hovoří o rozporu s rozhodovací praxí žalovaného, je rovněž na místě poznamenat, že rozhodovací praxe správního orgánu nemůže být založena toliko jediným rozhodnutím, ale dlouhodobě ustáleným jednotným rozhodováním. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 21. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006-132, č. 1915/2009 Sb. NSS konstatoval: „*Správní praxe zakládající legitimní očekávání je ustálená, jednotná a dlouhodobá činnost (příp. i nečinnost) orgánů veřejné správy, která opakovaně potvrzuje určitý výklad a použití právních předpisů. Takovou praxí je správní orgán vázán.*“ O rozhodovací praxi takové kvality pak žalobce ve své žalobě ani nehovoří. Tento žalobní bod proto soud posoudil jako nedůvodný.
45. Dále se soud zabýval žalobním bodem, který s předchozím do značné míry souvisí a v jehož rámci žalobce namítl diametrálně odlišné posouzení jednotlivých důkazních prostředků v rámci napadeného rozhodnutí a v rámci rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 4. 2021, č. j. 12795/5300-21441-712870, které se týkalo zdaňovacích období březen, duben 2018. Konkrétně žalobce poukázal na výslech J. M., e-mailovou zprávu svého odběratele R. M., listinné důkazy (druhotné důkazní prostředky). Tím žalovaný podle žalobce narušil jeho legitimní očekávání ve smyslu § 8 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále též „*daňový řád*“).

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

46. Tento žalobní bod se dotýká problematiky hodnocení důkazů. Je tedy třeba předeslat, že z § 8 odst. 1 daňového řádu vyplývá, že správce daně hodnotí důkazy podle své úvahy. Přitom každý důkaz posuzuje jednotlivě a všechny důkazy ve vzájemné souvislosti, přičemž přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Hodnocení důkazů v daňovém řízení je tedy založeno na zásadě volného hodnocení, nikoli na legální teorii průvodní, která by každému důkazu přisuzovala jeho důkazní sílu, bez ohledu na ostatní provedené důkazy a jiná zjištění, která by měl správce daně k dispozici.
47. Samo volné hodnocení důkazů pak není ničím než myšlenkovým procesem, v jehož rámci správce daně přisuzuje příslušnému důkazu hodnoty věrohodnosti a relevance. Jak plyne z odkazovaného § 8 odst. 1 daňového řádu, je podstatné, že tento proces se neodehrává u každého z důkazů pouze izolovaně, ale probíhá také v kontextu důkazů ostatních. Nemůže tomu být ostatně jinak, neboť výsledkem hodnocení důkazů musí být závěr o skutkovém stavu. Z toho vyplývá, že konkrétní zjištění (důkaz) je ovlivněno také tím, co bylo, popřípadě nebylo zjištěno z důkazů ostatních. Jinými slovy řečeno: i stejný důkaz provedený v jiném řízení, může mít jinou vypovídací hodnotu, než v řízení původním, zejména tehdy, pokud je celkový skutkový stav v porovnávaných řízeních zjišťován z jiné množiny důkazů.
48. Tyto skutečnosti nalézají svou reflexi i v citacích, kterými žalobce tento žalobní bod zdůvodnil. Již z citace obsažené v bodě 12 žaloby je zjevné, že v rozhodnutí ze dne 8. 4. 2021, č. j. 12795/5300-21441-712870, vycházel žalovaný ze situace, v níž nebyly shromážděny takové důkazy, které by jednoznačně vyvrátily tvrzení odvolatele o faktickém plnění od deklarovaného dodavatele, přestože určité nejasnosti o průběhu řešených obchodních transakcí existují. Jinými slovy: existující pochybnosti nejsou natolik důkazně podloženy, aby vyvrátily žalobcovo tvrzení. Byla-li by však důkazní situace jiná (a existovaly další důkazy), byl by možný i opačný skutkový závěr.
49. Právě v kontextu s celkovou důkazní situací v daném řízení je nutno hodnotit i dílčí hodnocení jednotlivých důkazů. Žalobce má pravdu, pokud uvádí, že v napadeném rozhodnutí žalovaný vyhodnotil svědeckou výpověď svědka M. uskutečněnou dne 27. 11. 2020 jako nepřesvědčivou. Nutno dodat, že ho k tomu vedly závažné důvody, které přezkoumatelně popsal v odstavci 39 napadeného rozhodnutí. Rovněž v žalobcem odkazovaném rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 4. 2021, č. j. 12795/5300-21441-712870, také žalovaný konstatoval, že výpověď svědka M. není nezpochybnitelným důkazem, že deklarované zdanitelné plnění bylo skutečně dodáno společností Rapid company. Odlišný závěr o celkovém skutkovém stavu tak může být odůvodněn jedině celkově jinou důkazní situací v obou řízeních. Předmětem nynějšího řízení je toliko přezkum napadeného rozhodnutí, a proto soud svou pozornost zaměřil toliko na něj. V již zmíněném odstavci 39 napadeného rozhodnutí je přitom obsah výpovědi svědka M. zrekapitulován věrným způsobem odpovídajícím protokolu o výpovědi tohoto svědka ze dne 27. 11. 2020. Upozorňuje-li žalovaný současně na to, že svědek, ač osobně zajišťující chod celé společnosti Rapid company, nebyl schopen označit jediného dodavatele součástek, které měly být následně dodány žalobci, ačkoliv se v předmětném zdaňovacím období společnost Rapid company zabývala téměř výlučně dodávkami právě pro žalobce, že neumí německy a není schopen přeložit německé názvy zboží, které pro žalobce obstarával, do češtiny, i když jsou v němčině uvedeny na daňových dokladech i objednávkách, a že jeho výpověď o tom, kdy docházelo k zaplacení objednávky, se liší od zjištění plynoucích z dodacích listů a příjmových dokladů, není takovému hodnocení podle názoru soudu co vytknout. Hodnocení svědecké výpovědi svědka M. je tedy

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

v napadeném rozhodnutí provedeno řádně a řádně je i zdůvodněno.

50. Stejný závěr je pak nutno učinit i ve vztahu k hodnocení e-mailové zprávy od R. M., žalobcova odběratele, ze dne 18. 5. 2021. Tato zpráva je založena ve správním spise a jejím obsahem je sdělení jmenovaného, že žalobci již nemůže poskytnout výkresy ani jiné podklady pro výrobu v roce 2018, protože výroba ve Wangenu již byla zrušena. Ze stejného důvodu nemůže poskytnout ani podklady pro výrobu na roky 2016 a 2017. Jako odpovídající stavu věci lze tedy vyhodnotit závěr žalovaného obsažený v bodě 41 napadeného rozhodnutí, že tato zpráva sice potvrzuje, že žalobce uskutečnil plnění na výstupu ve prospěch R. M. a že použil šetřená přijatá plnění v rámci své ekonomické činnosti, avšak o otázce, zda toto plnění přijal právě od společnosti Rapid company, daná zpráva nesvědčí. V žalobcem odkazované části rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 4. 2021, č. j. 12795/5300-21441-712870, se pak hovoří toliko o tom, že daná e-mailová zpráva svědčí o existenci výkresové dokumentace. Jde tedy o dvě různá skutková zjištění, jedno se týká osoby žalobcova dodavatele, tj. zda šetřené plnění bylo dodáno skutečně společností Rapid company, druhé pak existence výkresové dokumentace. V takových závěrech nelze shledat odlišné posouzení totožných důkazů.
51. Řádně odůvodněné jsou v napadeném rozhodnutí i závěry, ke kterým žalovaný dospěl ve vztahu k sekundárním důkazním prostředkům, když i jejich hodnocení provedl žalovaný ve vzájemné souvislosti s dalšími důkazy, v tomto případě především s výsledky výpovědi svědka M., která jejich věrohodnost zpochybňuje. Výsledkem provedeného dokazování v nyní projednávaném případě byl závěr správce daně, že žalobce neprokázal, že mu zdanitelná plnění byla dodána právě dodavatelem Rapid company. Žalobce sice v zásadě správně upozorňuje, že v nyní projednávané věci dospěl žalovaný k jinému skutkovému závěru ohledně otázky, zda se žalobci podařilo prokázat, že zdanitelná plnění skutečně obdržel od deklarovaného dodavatele Rapid company, než tomu bylo v rozhodnutí žalovaného týkajícího se zdaňovacích období března a dubna 2018. Přehlíží při tom však to, že se změnila i množina podkladů, z nichž žalovaný své závěry vyvozoval. Především jde o výsledky daňové kontroly realizované pro zdaňovací období listopadu 2017 u samotného deklarovaného dodavatele Rapid company. Zpráva o této daňové kontrole ze dne 20. 11. 2018, č. j. 1863304/18/2301-61564-404923, je založena ve správním spisu a zjištění z ní vyplývající tak nepochybně ovlivnily i výsledky dokazování v nyní řešené věci (správce daně v ní mj. dospěl k závěru, že deklarovaná faktická plnění vůči J. M., tj. žalobci v této věci, nebyla prokázána). Ostatně sám žalovaný na výsledky této daňové kontroly uskutečněné u Rapid company odkazuje mj. v odstavci 37 napadeného rozhodnutí coby na jeden z důvodů vzniku pochybností ohledně faktické realizace deklarovaných plnění právě společností Rapid company. I v žalobcem odkazovaném rozhodnutí žalovaného týkajícího se zdaňovacích období března a dubna 2018 žalovaný výslovně potvrzuje, že jeho skutkové a právní závěry jsou ovlivněny tím, že za toto zdaňovací období neproběhla u Rapid company daňová kontrola, v jejímž rámci by bylo možno ověřit údaje obsažené v daňových přiznáních a kontrolních hlášeních, přičemž explicitně v daném rozhodnutí konstatuje, že v tom tkví rozdíl od situace panující ohledně zdaňovacího období listopadu 2017 (které je řešeno v nyní projednávané věci). Žalovaný v nyní projednávané věci kromě toho disponoval i výsledky daňové kontroly DPH u žalobce za zdaňovací období květen 2018. Pokud jde o toto zdaňovací období, ani u něj správce daně neuznal žalobci uplatněný nárok na odpočet DPH, neboť nebylo prokázáno, že deklarovaný dodavatel Rapid company byl skutečně tím dodavatelem, kdo dodal zdanitelná plnění fakturovaná v označených fakturách.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

52. Z uvedeného je třeba učinit závěr, že žalovaný nijak neporušil zásadu předvídatelnosti či legitimního očekávání zakotvenou v § 8 odst. 2 daňového řádu tím, že v projednávané věci dospěl k jiným skutkovým závěrům než ve svém dřívějším rozhodnutí týkajícím se jiných zdaňovacích období. Odlišné posouzení je totiž založeno na odlišné množině použitých podkladů, které významným způsobem promluvily do skutkových závěrů žalovaného.
53. Nesprávného hodnocení důkazů se pak týká i další žalobní bod, ve kterém žalobce napadá hodnocení e-mailové zprávy ze dne 8. 11. 2017 coby nepřipustnou spekulaci v jeho neprospěch. Ze správního spisu se podává, že se jedná o e-mailovou zprávu z uvedeného dne, v níž stojí (citováno bez oprav): „Dobrý den, V příloze zasílám dodatečně cenovou nabídku kterou stenám ještě nepotvrdil, prosím o potvrzení pro založení. Byla vám předaná osobně ve vaší společnosti dne 7.9.2017. Předem děkuji S pozdravem J. H.“. Žalobce tuto zprávu předložil správci daně v rámci svého podání ze dne 30. 12. 2020, v němž mj. osvědčoval spolupráci se společností Rapid Company, jejímž jednatelem tehdy byl právě pan J. H.. Zpochybnění důkazní hodnoty této zprávy v napadeném rozhodnutí je založeno především na výpovědi samotného J. H. realizované dne 21. 8. 2020, v jejímž rámci tento svědek odmítl, že by tuto zprávu kdy psal. Další pochybnosti pak plynou z obsahu cenové nabídky, která tvořila přílohu této e-mailové zprávy. Je totiž kalkulovaná včetně DPH, přestože se Rapid company stala plátcem DPH až dne 1. 11. 2017. Datum odeslání této zprávy ani nekoresponduje s daty vystavení daňových dokladů, objednávek a dodacích listů: ke zboží, jehož se týká uvedená cenová nabídka, byla žalobcem předložena objednávka č. 2017036 vystavená dne 2. 10. 2017, daňový doklad k ní se vztahující byl vydán dne 6. 11. 2017 a k dodání zboží mělo dle dodacího listu dojít téhož dne. Žalovaný souhlasil s pochybnostmi správce daně o logičnosti postupu, v jehož rámci je nejprve zboží objednáno, fakturováno a dodáno a až následně je potvrzována cenová nabídka.
54. V tomto hodnocení provedeného důkazu soud žádnou spekulaci v neprospěch žalobce neshledává. Jedná se o logické hodnocení jak důkazu samotného, tak provedeného i v souvislostech s důkazy dalšími. Soud rozumí žalobcově snaze zvrátit toto hodnocení, nicméně argumentace obsažená v žalobě k dosažení tohoto cíle nemůže stačit. V hodnocení tohoto důkazu totiž vůbec nejde o to, že by bylo žalobci vytýkáno, že si chtěl pro zdokladování poskytnutého plnění zajistit i cenovou nabídku, ani nejde o tvrzený požadavek správce daně, aby žalobce kontroloval, zda jeho dodavatel je či není plátcem DPH. Jde pouze o sadu důvodů, pro které žalovaný nepovažuje e-mailovou zprávu ze dne 8. 11. 2017 za věrohodný důkaz o tom, že skutečně žalobce přijal deklarované zdanitelné plnění od společnosti Rapid company. Tyto důvody jsou přitom přesvědčivé a – jak je patrné z obsahu příslušné části napadeného rozhodnutí – jsou mezi nimi i podstatnější než ty, které žalobce napadá ve své žalobě, zejména vyjádření samotného J. H., který výslovně popřel, že by takovou zprávu vůbec kdy psal. Ani tento žalobní bod proto soud nepovažuje za důvodný.
55. Pokud jde o otázku hodnocení dobré víry žalobce stran deklarovaného dodavatele, které žalovaný provedl v bodě 40 napadeného rozhodnutí, je třeba souhlasit se žalobcem, že otázka dobré víry není předmětem posouzení formálních ani hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH. Potvrzuje to ostatně i rozhodovací praxe Soudního dvora Evropské unie, např. rozsudek ze dne 27. 6. 2018, SGI, C-459/17. Ten se sice týkal dobré víry ohledně dodání zboží (tedy jiné hmotněprávní podmínky vzniku nároku na odpočet DPH, než o kterou jde v projednávané věci), ale Krajský soud v Plzni nevidí žádný důvod, aby bylo přistupováno odlišně k jednotlivým hmotněprávním podmínkám s ohledem na dobrou víru v ně. Jedním dechem je však třeba dodat, že žalobcem napadená úvaha

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

žalovaného nepředstavuje ten důvod, pro který by byl žalobci nárok na odpočet DPH odepřen. Z kontextu napadeného rozhodnutí, v němž se tato úvaha objevuje, je totiž patrné, že jde pouze o reakci žalovaného k žalobcovým tvrzením, podle nichž postupoval ve vztahu k Rapid company obezřetně (např. vyjádření po seznámení se s podklady pro vydání rozhodnutí ze dne 23. 9. 2021). Jinými slovy, ani žalovaný netvrdí, že je to právě nedostatek dobré víry na jeho straně, kvůli němuž mu byl odepřen nárok na odpočet DPH.

56. Soud proto nemůže přisvědčit žalobci v jeho názoru, že by napadené rozhodnutí bylo založeno na spekulativní konstrukci založené na domněnkách správce daně a žalovaného. Naopak je nutno konstatovat, že právě ty argumenty, o které je opřeno hodnocení důkazů, jež žalobce napadal, v soudním přezkumu obstály. Provedené hodnocení důkazů je třeba považovat za provedené správně, v souladu s pravidly předepsanými daňovým řádem. Současně i zdůvodnění tohoto hodnocení důkazů je přezkoumatelné, srozumitelné a v souladu s pravidly formální logiky. Nad rámec uvedeného soud k poukazu žalobce, podle něhož jak on, tak společnost Rapid company ve svých daňových přiznáních i kontrolních hlášeníh za měsíc listopad 2017 sporná plnění přiznali, dodává, že toto tvrzení nebylo obsaženo v odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru. Žalovaný se však v dalším průběhu řízení přesto bude muset zabývat i problémem, zda akceptoval daňovou povinnost Rapid company ve vztahu k těmto plněním, respektive otázkou, jaké konsekvence plynou ze skutečnosti, že případně Rapid company byla daňová povinnost akceptována, zatímco žalobci nebylo uznáno právo na odpočet této daně ve vztahu k těmto plnění.
57. Soud dále přikročil k projednání námitek, které lze v jejich souhrnu považovat za žalobní bod mířící do samotné podstaty napadeného rozhodnutí, neboť jimi žalobce zpochybňuje právní závěry žalovaného, podle nichž se mu nepodařilo rozptýlit pochybnosti správce daně ohledně faktické realizace dodávek zdanitelného plnění právě ze strany deklarovaného dodavatele, Rapid company, resp. procesního postupu žalovaného.
58. Z obsahu napadeného rozhodnutí se podává, že je po právní stránce vybudováno na tom, že žalobce nevyvrátil pochybnosti správce daně ohledně toho, že zdanitelné plnění, o něž jde, mu skutečně dodal deklarovaný dodavatel, Rapid company. Žalovaný cituje právní úpravu obsaženou v § 72 a § 73 zákona o DPH a z něj vycházející judikaturu Nejvyššího správního soudu. Z hlediska posledního žalobního bodu je podstatné, že žalovaný konstatuje, že daňový subjekt musí prokázat nejenom to, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo a v jakém rozsahu se tak stalo, ale i to, že mu toto plnění poskytl plátce deklarovaný na daňovém dokladu. Prokázání toho, že plnění bylo poskytnuto osobou uvedenou na daňovém dokladu, přitom není dle žalovaného podstatné jen pro ověření toho, zda se jedná o plátce registrovaného v systému DPH, ale především z toho důvodu, aby bylo možné ověřit, zda tomuto dodavateli vůbec vznikla povinnost přiznat z předmětného plnění daň. Pro správné fungování systému DPH dle žalovaného nepostačuje vědět, že „někomu“ vznikla povinnost přiznat DPH, ale musí být zřejmé, jaké osobě povinné k dani tato povinnost vznikla, aby u ní mohlo být ověřeno přiznání a odvedení této daně.
59. Žalobci je nutno přisvědčit, že tato východiska plně nereflektují recentní judikatorní vývoj týkající se nároku na odpočet DPH, který nastal u Soudního dvora Evropské unie a rovněž i u Nejvyššího správního soudu, jakkoli je to z chronologického pohledu pochopitelné. Uvedený judikatorní vývoj je shrnut v rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

soudu ze dne 22. 3. 2022, č. j. 1 Afs 334/2017-208, č. 4336/2022 Sb. NSS; k jeho vyhlášení tedy došlo až po vydání žalobou napadeného rozhodnutí. V jeho právní větě se uvádí: „*Postavení dodavatele zboží nebo poskytovatele služeb jako plátce daně z přidané hodnoty je jednou z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně z přidané hodnoty [§ 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, čl. 168 písm. a) směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty]. Dodavatel zboží nebo poskytovatel služeb nemusí být jednoznačně identifikován, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce daně z přidané hodnoty nutně měl. Důkazní břemeno o tom tíží daňový subjekt uplatňující nárok na odpočet daně z přidané hodnoty. Výjimkou je situace, kdy údaje potřebné k ověření, zda je hmotněprávní podmínka nároku na odpočet naplněna, má k dispozici správce daně.*“ Rozšířený senát k tomuto závěru došel poté, co na jednu z jím položených předběžných otázek odpověděl Soudní dvůr Evropské unie v rozsudku ze dne 9. 12. 2021, *Kemwater ProChemie*, C-154/20, takto: „*Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládána v tom smyslu, 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.*“

60. Tyto závěry jsou i pro projednávanou věc podstatné; nelze se žalovaným souhlasit, že jsou pro věc irelevantní, jak uvedl ve svém vyjádření k podané žalobě. Je tomu tak proto, že se nutně přímo promítají do procesního postupu správce daně v situaci, kdy uzavře, že daňový subjekt neprokázal, že obdržel zdanitelné plnění od jím deklarovaného dodavatele. V takové situaci totiž není s ohledem na citovanou rozhodovací praxi namíste řízení ukončit, ale je třeba 1) zjistit, zda sám správce daně nedisponuje údaji, z nichž lze ověřit, že zdanitelné plnění bylo daňovému subjektu dodáno dodavatelem, který nutně musel mít postavení plátce daně, a v případě, že tomu tak není, pak 2) poskytnout daňovému subjektu procesní prostor pro tvrzení a případné prokázání, že ač nebylo prokázáno, že zdanitelné plnění bylo poskytnuto deklarovaným dodavatelem, bylo přesto dodáno dodavatelem, který nutně musí mít postavení plátce daně. Výklad pojmu osoby povinné k dani je přitom třeba provádět ve smyslu čl. 9 odst. 1 směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, z něhož vyplývá, že tento pojem je definován široce a opírá se o skutkové okolnosti, takže postavení dodavatele coby osoby povinné k dani může vyplývat z okolností daného případu (rozsudek ze dne 11. listopadu 2021, *Ferimet*, C-281/20, bod 43). Důkazní břemeno ohledně prokázání těchto skutečností ovšem stále tíží daňový subjekt. Postavení dodavatele zboží nebo poskytovatele služeb jako osoby povinné k dani (v případě ČR tedy plátce DPH) je stále jednou z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH. Ve světle citované judikatury již však nemusí být tento dodavatel jednoznačně identifikován.
61. Jak rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ve shora citovaném rozsudku uvedl: „*Jak již bylo rozebráno shora, důkazní břemeno v tomto směru tíží primárně žalobkyni. Ta však 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 stěžovatel k*

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

dispozici. (...) Pokud pak nebyla důkazní situace zcela jednoznačně ve prospěch žalobkyně, měl krajský soud rozhodnutí stěžovatele zrušit s tím, aby dal žalobkyni možnost navrhnout případně nové důkazy ohledně postavení skutečného dodavatele jako plátce DPH, byť by nebyla známa jeho totožnost. Správní soud je totiž v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu primárně orgánem, který přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu, nikoliv orgánem nalézacím (usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 23. 10. 2007, čj. 9 Afs 86/2007-161, č. 1542/2008 Sb. NSS).“ V poměrech projednávané věci je přitom třeba přihlídnout k tomu, že z jednotlivých faktur, které žalobce v rámci daňového řízení předložil (jedná se o faktury č. 2017003, 2017004, 2017005, 2017006, 2017007) vyplývá, že jimi byly účtovány částky ve výši 3 712,47 EUR, 4 991,13 EUR, 7 905,15 EUR, 6 698,46 EUR a 4 804,38 EUR, tedy částky, které i s ohledem na to, že k těmto plněním došlo jen v rámci zdaňovacího období listopadu 2017, nejenže nevylučují možnost, že dodavatel těchto plnění nutně musel být v postavení plátce DPH (§ 6 odst. 1 zákona o DPH), ale naopak spíše nasvědčují opačnému závěru. To však soud nekonstatuje proto, aby jakýmkoli způsobem předjímal výsledek dalšího řízení a hodnocení důkazů (není ostatně vyloučeno, že se potvrdí domněnka žalovaného, že jednotlivá plnění byla dodána více dodavateli); jak už bylo uvedeno výše, jednoznačně platí, že důkazní břemeno tíží daňový subjekt, tedy žalobce. Bude tedy na něm, aby doplnil svá tvrzení a případně i důkazní návrhy tak, aby prokázal splnění i této hmotněprávní podmínky vzniku nároku na odpočet DPH. Je však třeba mu k tomu vytvořit procesní prostor a příslušným způsobem jej poučit ve smyslu citovaných závěrů Soudního dvora Evropské unie i Nejvyššího správního soudu.

62. Z tohoto důvodu je zřejmé, že poslední žalobní bod je důvodný. Procesní postup žalovaného, který vedl k vydání napadeného rozhodnutí, je zatížen vadou, neboť žalobce nebyl správcem daně ani žalovaným vyzván, aby tvrdil a prokázal skutečnosti, které svědčí o tom, že dodavatel předmětných zdanitelných plnění nutně musel být v postavení plátce DPH. Žalovaný ani správce daně se nezabývali ani tím, zda žalobce v tomto směru unesl důkazní břemeno (či zda samy orgány finanční správy nedisponovaly důkazy osvědčujícími danou skutečnost). Ve světle výše citovaného rozsudku rozšířeného senátu má být přitom ověření daných skutečností provedeno, neboť pro přiznání nároku na odpočet DPH postačí, bude-li prokázáno, že dodavatel, ač tento nebude konkrétně určen, měl s jistotou postavení plátce DPH.
63. Za takové situace nezbylo soudu než napadené rozhodnutí žalovaného zrušit. Soud si přitom je vědom, že relevantní judikatura vznikla až po vydání napadeného rozhodnutí. Správní soudy jsou však povinny respektovat rozhodovací praxi rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, k tomu srovnej usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 10. 2008, č. j. 8 As 47/2005-86. Tento postup, kdy ze shora identifikovaného důvodu dochází k rušení obdobných rozhodnutí žalovaného, přitom vychází rovněž z praxe Nejvyššího správního soudu, k tomu srovnej např. jeho rozsudek ze dne 27. 4. 2022, č. j. 7 Afs 227/2020-35. V dalším průběhu řízení je žalovaný povinen respektovat závazný právní názor soudu obsažený v tomto rozsudku.

Závěr a náklady řízení

64. Soud dospěl závěru, že žaloba, jíž se žalobce domáhal zrušení napadeného rozhodnutí, je důvodná, výrokem I. tak napadené rozhodnutí zrušil.
65. Výrokem II. tohoto rozsudku pak soud rozhodl o náhradě nákladů řízení. Při rozhodování

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

o nákladech řízení se soud vyšel z § 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. Měl-li úspěch jen částečný, přizná mu soud právo na náhradu poměrné části nákladů.*“ Účastníkem, který měl ve věci plný procesní úspěch, je žalobce, neboť napadené rozhodnutí bylo soudem zrušeno.

66. Přiznaná náhrada nákladů řízení je představována uhrazeným soudním poplatkem za podanou žalobu ve výši 3 000 Kč, odměnou za právní zastoupení žalobce za 2 úkony právní služby po 3 100 Kč: příprava a převzetí právního zastoupení dle § 11 odst. 1 písm. a) vyhlášky Ministerstva spravedlnosti o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (dále jen „*advokátní tarif*“) a sepis a podání žaloby dle § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu a dále dvakrát náhradou hotových výdajů po 300 Kč. Jelikož je zástupce žalobce plátce daně z přidané hodnoty, byla odměna zástupce za poskytnuté úkony právní služby a náhrada hotových výdajů navýšena o daň z přidané hodnoty ve výši 21 %, tedy o 1 428 Kč.
67. Ke splnění povinnosti nahradit náklady řízení bylo žalovanému určeno platební místo podle § 149 odst. 1 o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s. a stanovena přiměřená lhůta podle § 160 odst. 1 části věty za středníkem o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s. (s přihlédnutím k možnostem žalované tuto platbu realizovat).
68. Soud žalobci nepřiznal náhradu soudního poplatku za návrh na přiznání odkladného účinku žalobě, jelikož s tímto návrhem žalobce nebyl úspěšný. Soud dále nepřiznal náhradu za vyjádření žalobce ze dne 29. 9. 2022, jelikož bylo soudu doručeno až po vydání rozhodnutí ve věci samé.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost do dvou týdnů po jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, sídlem Moravské náměstí 6, 657 40 Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Plzeň 26. září 2022

Mgr. Jaroslav Škopek v.r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.