



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě, pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Mgr. Barbory Berkové a soudců Mgr. Jiřího Gottwalda a JUDr. Michala Jantoše ve věci

žalobce: **J. B.**, narozený X
bytem X
zastoupen advokátem JUDr. Jakubem Havlíčkem
sídlem Divišova 882, Hradec Králové

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 7. 2020, č. j. 28212/20/5300-22444-710968

takto:

I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 24. 7. 2020, č. j. 28212/20/5300-22444-710968 **se zrušuje** ve výroku I. v rozsahu potvrzení dodatečného platebního výměru č. 1968513/16/3110-50523-802577 ze dne 14. 11. 2016, a dále ve výroku II.1., II.3. a II.4. **a věc se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 15 342 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám JUDr. Jakuba Havlíčka, advokáta se sídlem Divišova 882, Hradec Králové.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce provozoval mj. velkoobchod se dřevem a silniční nákladní dopravu. Finanční úřad pro Olomoucký kraj (dále jen „správce daně“) doměřil žalobci šestnácti dodatečnými platebními výměry ze dne 14. 11. 2016 daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období I. – IV. čtvrtletí roku 2012 a měsíce leden až prosinec 2013. Důvodem doměření daně byly nesrovnalosti zjištěné jak na straně uskutečněných, tak na straně přijatých zdanitelných plnění. Pro posouzení věci je podstatné, že správce daně mj. neuznal žalobcem uplatněné nároky na odpočty DPH podle § 72 a 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“), neboť dle jeho závěru žalobce neprokázal, že přijatá zdanitelná plnění v podobě oprav nákladních vozidel P. D. se fakticky uskutečnila v rozsahu a termínech deklarovaných na předložených dokladech.
2. Rozhodnutím ze dne 24. 11. 2017 žalovaný zamítl odvolání žalobce a všech 16 dodatečných platebních výměrů potvrdil. Krajský soud však rozsudkem ze dne 21. 8. 2019, č. j. 65 Af 9/2018-54 rozhodnutí žalovaného zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení. Důvodnými shledal soud námitky žalobce vztahující se k posouzení nároků na odpočty DPH z přijatých zdanitelných plnění, a to námitky proti hodnocení výpovědi svědka D., proti paušálnímu hodnocení sporných faktur, užití formálního vzdělání úřední osoby k hodnocení skutkových zjištění, jakož i námitky proti nevyslechnutí svědků R. M. a J. P.
3. Žalovaný po vrácení věci doplnil dokazování v odvolacím řízení o výslechy obou svědků. Dne 24. 7. 2020 vydal shora označené rozhodnutí, jehož výrokem I. zamítl odvolání žalobce a potvrdil 6 dodatečných platebních výměrů (za I. až III. čtvrtletí roku 2012 a za měsíce březen, duben a červen 2013), a dále výroky II.1. až II.10. zbylých 10 dodatečných platebních výměrů (za IV. čtvrtletí roku 2012 a za měsíce květen a červenec až prosinec 2013) změnil tak, že jimi doměřenou daň vždy snížil, tudíž celková výše doměřené daně klesla z částky 781 580 Kč na 147 437 Kč a penále kleslo z částky 156 308 Kč na 29 482 Kč. Důvodem snížení doměřené daně byl závěr žalovaného, že v případě 17 faktur neunesl správce daně své důkazní břemeno stran důvodných pochybností o uskutečnění v nich deklarovaných plnění. Naopak v případě zbylých 6 faktur dospěl žalovaný k závěru, že u těchto byly důvodné pochybnosti správce daně prokázány, avšak ani po doplnění dokazování se je žalobci nepodařilo rozptýlit, neprokázal, že se na nich uvedená zdanitelná plnění fakticky uskutečnila, a proto mu ani nadále nebyl nárok na odpočet daně dle těchto šesti daňových dokladů uznán.

II. Obsah podání účastníků

4. Žalobce se žalobou domáhal zrušení části rozhodnutí žalovaného, a to výroku I. v rozsahu potvrzení dodatečného platebního výměru za březen 2013 (k němuž se vztahuje faktura č. X), výroku II.1., jímž žalovaný změnil dodatečný platební výměr za IV. čtvrtletí roku 2012 (k němuž se vztahují faktury č. X a X), výroku II.3., jímž žalovaný změnil dodatečný platební výměr za únor 2013 (k němuž se vztahují faktury č. X a X) a výroku II.4., jímž žalovaný změnil dodatečný platební výměr za květen 2013 (k němuž se vztahuje faktura č. X).
5. Správce daně dle žalobce v rozporu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu neprokázal natolik vážné a důvodné pochybnosti o souladu jednotlivých položek na sporných fakturách se skutečností, jež by vylučovaly nárok žalobce na odpočet daně. Na bedra žalobce je dle jeho názoru kladeno neunesitelné břímě, neboť nepovažuje-li žalovaný za dostatečné předložení faktury, výkazu prací, záznamů o provozu vozidel, pokladních dokladů a odborných posouzení, jakož i výpovědi dodavatele oprav a třetích osob, nemá zjevně jak

jinak existenci obdrženého plnění prokázat a subjektivní pochybnosti správce daně rozptýlit (s výjimkou potenciálních kamerových záznamů své ekonomické činnosti, jimiž nedisponuje). Úkolem správce daně je řádně zjistit skutkový stav, nikoli a priori kriminalizovat a za každou cenu vyvracet tvrzení daňového subjektu, předpokládat jeho nekalý úmysl, či podvodné jednání. Žalovaný se však zřetelně rozhodl doměřit „alespoň něco“, přičemž se dopustil zobecňování a jednostranného a paušalizujícího hodnocení důkazů, které mu již jednou soud vytknul. Konkrétní žalobní body soud stručně shrnuje takto: (i) z pochybností o jedné či několika položkách žalovaný vždy automaticky dovodil pochybnosti pro celou fakturu; (ii) zpochybnění důkazů žalobce zjevně záviselo na posouzení otázek, k nimž je třeba odborných znalostí, a proto měl správce nechat zpracovat znalecký posudek; (iii) výslech svědka D. nebyl hodnocen v souvislostech, po svědkovi byla vyžadována identifikace prováděných prací u 17 faktur, aniž mu byly předloženy jejich přílohy, a aniž bylo přihlédnuto k časovému odstupu a rozumovým schopnostem svědka, přičemž návrhu na opětovný výslech svědka správce daně nevyhověl; (iv) odkaz na závěr soudu je nepřiléhavý, neboť soud o předchozí žalobě rozhodoval za jiného skutkového stavu a jím vyslovená pochybnost byla odstraněna výslechem svědka M., resp. vysvětlením poskytnutým žalobcem (s výjimkou opravy kladnic a kleští, kde se jednalo o administrativní pochybení dodavatele), a tudíž bylo prokázáno, že zpochybněná plnění u položek č. 1 a 2 z faktury č. X, u položek č. 1 až 8 z faktury č. X a u položek č. 1 a 2 z faktury č. X skutečně proběhla; (v) výpověď svědka M. žalovaný paušálně odmítl jako účelovou neoprávněně, svědku na jedné straně vytkl, že si na podrobnosti ohledně některých prací pamatuje přesně (aniž vzal v úvahu, že byl svědek jejich provádění osobně přítomen, a tudíž byl přirozeně schopen si některé detaily vybavit) a na druhé straně, že si některé detaily nevybavil; (vi) dodavatel příjmy inkasované na základě sporných faktur od žalobce zdanil, což vyplývá ze zprávy o daňové kontrole P. D. za roky 2012 a 2013, tudíž správce daně na jedné straně daň za poskytnutí plnění vybral, avšak na straně druhé stejné plnění odmítl uznat, což je z pohledu daňové neutrality nepřijatelné a dochází ke dvojímu zdanění.

6. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl a odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Zdůraznil, že se bezesbytku řídil právním názorem krajského soudu, neboť provedl navržené výslechy svědků a jejich výpovědi hodnotil jako relevantní ve vztahu k části výdajů a s nimi souvisejícímu nároku na odpočet daně, který pak podle části dokladů vystavených panem D. žalobci přiznal. Nárok na odpočet daně tak zůstal neuznán toliko u daňových dokladů, kde odepření aproboval ve svém rozsudku i krajský soud, který v odst. 16 rozsudku ze dne 21. 8. 2019 shledal pochybnosti správce daně o uskutečnění oprav dle zbylých dokladů relevantní, neboť se předmět těchto oprav nemohl objektivně uskutečnit. Námitka paušalizace při hodnocení sporných faktur je dle žalovaného nedůvodná, neboť byl uplatněný náklad deklarovaný na faktuře jednoznačně zpochybněn jako celek, což soud potvrdil. Dále žalovaný uvedl, že setrvává na svém hodnocení výpovědi svědka M. jako tendenční. Svědek si v průběhu výpovědi vzhledem k uplynulé době ani nevzpomněl, která vozidla měl pan D. opravovat, nevěděl ani s jistotou, zda s žalobcem v roce 2012 a 2013 obchodoval, ale v závěru naopak v detailech dokázal přesně popsat jednotlivé položky oprav vozidel na sporných dokladech a „vyjasnit“ tak, co konkrétně bylo kterou položkou na faktuře míněno a jaká oprava byla provedena. Tím podle žalovaného vnesl do případu jen další pochybnosti, neboť sporné opravy popsal tak podrobně, že se popis použitých položek náhradních dílů a rozsah opravy zcela diametrálně odlišoval od těch, které byly dodavatelem zapsány v přílohách sporných daňových dokladů. Svědek tedy jednoznačně vypovídal účelově tak, aby odstranil zbývající pochybnosti. Argumentaci formálním vzděláním úřední

osoby při hodnocení vhodnosti opravárenských prostor ve Štítech žalovaný odmítl a nové rozhodnutí žádnou zmínku o vzdělání úřední osoby k podložení zbývajících pochybností neobsahuje. Pro ustanovení znalce ale podle žalovaného ve vztahu k pochybnostem o sporných dokladech žádný důvod nebyl, neboť nebylo třeba zodpovědět žádnou otázku, k níž by byly nezbytné odborné znalosti.

7. V replice k vyjádření žalovaného žalobce zdůraznil, že poskytl-li svědek M. k většině sporovaných položek vysvětlení, jaké části vozidel byly opravovány, přičemž se jednalo o takové části, které opravovány být zcela reálně mohly, došlo tím k přenesení důkazního břemene zpět na žalovaného, který se ale s těmito skutečnostmi nevypořádal, tudíž je rozhodnutí v tomto směru nepřezkoumatelné. Dále doplnil, že mu bylo doměřeno cca 19 % z původního doměrku, přičemž žalovaný ve vyjádření přiznal, že rezignoval na další snahu o prokazování pochybností stran žalobcem uplatněných nároků na odpočet daně, s výjimkou šesti sporných faktur, u nichž soud jeho předchozí postup alespoň částečně posvětil. Žalovaný ale pominul, že v důsledku změny důkazní situace nelze předchozí závěry soudu bez dalšího aplikovat. Také v replice vysvětlil, že z důvodu protiprávního postupu správce daně byl nucen primárně brojit proti základnímu flagrantnímu pochybení správce daně (odepření všech odpočtů na základě faktur od dodavatele D.) a svou obranu směřovat proti paušálnímu posuzování celé jeho spolupráce s panem D. Docílil tak zásadní změny v rozhodnutí žalovaného, který následně na jistinu a penále ponížil platební povinnost žalobce o 760 969 Kč, tj. o 81 % (vedle DPH totiž doměřil žalovaný žalobci za stejné období i daň z příjmů). Je-li dle žalobce daňovému subjektu avizován takto obrovský doměrek, je přirozené vynaložit maximální úsilí proti zásadnímu problému, v kontextu čehož zůstávají „bagatelnější“ problémy nutně upozaděny. S předpokladem nekalého jednání lze dle žalobce souhlasit jen tehdy, pokud se pochybnost týká většiny všech uplatněných nákladů. Naopak za situace, kdy oprávněné pochybnosti vyvstaly pouze u minimální části uplatněného nároku na odpočet, a to ještě z důvodu administrativního pochybení na straně dodavatele, bylo namíste tyto posuzovat v kontextu celku, který tvoří veškerá zdanitelná plnění poskytnutá žalobci panem D. U položek, u nichž pochybnosti správce daně odstranil svědek M., pak bylo (přetrvávalo-li subjektivní přesvědčení správce daně o nekalém jednání žalobce) namíste provést místní šetření a ověřit, zda žalobce sporné plnění reálně obdržel. Namísto toho se žalovaný nadále dopouští nepřípustné paušalizace, pakliže z dílčích nepřesností usuzuje na neoprávněnost fakturovaného plnění jako celku.

III. Posouzení věci krajským soudem

8. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů dle § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).
9. Krajský soud předně poukazuje na skutečnost, že právní rámec případu, tj. zákonné podmínky nároku na odpočet daně dle § 72 a 73 ZDPH, jakož i pravidla dokazování a přechodu důkazního břemene v daňovém řízení, dostatečně objasnil žalovaný v části III. napadeného rozhodnutí, tudíž krajský soud na tuto pasáž, s jejímž obsahem se ztotožňuje, odkazuje.
10. Podstatou žalobcových námitek, stejně jako v předchozím případě, je tvrzení, že v posuzované věci nedošlo k zákonem předvídanému přenesení důkazního břemene ze správce daně na žalobce. Povinností správce daně dle § 92 odst. 5 písm. c) d. ř. je prokázat,

že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, které činí daňové doklady, jimiž je nárok na odpočet daně primárně prokazován, nevěrohodnými, neprůkaznými nebo nesprávnými, přičemž správce daně je povinen tyto konkrétní skutečnosti identifikovat.

11. Podle žalobce sice správce daně formuloval své pochybnosti o skutečnostech uvedených na daňových dokladech, avšak tyto byly založeny na nemístné paušalizaci zjištěných dílčích nedostatků na fakturách, zavádějícím a jednostranném hodnocení výpovědi svědků D. i nově vyslechnutého svědka M. a nezohlednění nepřímých důkazů svědčících o provedení oprav ve vzájemných souvislostech, tudíž k unesení důkazního břemene správcem daně nedošlo.
12. Jak soud uvedl výše, z celého objemu faktur zpochybňovaných správcem daně, setrval žalovaný po vrácení věci krajským soudem jen na pochybnostech o plněních uvedených na fakturách č. X, č. X, č. X, č. X, č. X a č. X. Žalovaný přitom zdůraznil, že se jednalo o daňové doklady, o nichž již i krajský soud uzavřel, že nejsou s to prokázat přijetí v nich uvedených zdanitelných plnění.
13. Krajský soud v odst. 16 rozsudku ze dne 21. 8. 2019, č. j. 65 Af 9/2018-54, uvedl následující: *„Krajský soud rovněž souhlasí s žalobcem, že se správní orgány obou stupňů dopustily paušálního hodnocení sporných faktur. Bez dalšího a zcela nepochybnitelně lze vyloučit z nároku na odpočet daně faktury, u nichž je zjevné, že se na nich deklarované plnění objektivně nemohlo uskutečnit – viz str. 36 zprávy o daňové kontrole podrobně a zcela přesvědčivě vyvracející provedení některých oprav na vozidlech, která nejsou vybavena příslušnými opravovanými díly. Za zcela logické a přesvědčivé považuje krajský soud také vyloučení provedení opravy motoru odstaveného vozidla zn. LIAZ na základě pořízené fotodokumentace podrobně analyzované na str. 32 zprávy o daňové kontrole.“*
14. Na straně 36 zprávy o daňové kontrole správce daně označil za prokázané, že plnění uvedená na faktuře č. X pod položkami č. 3, 4 a 10, na faktuře č. X pod položkami č. 3, 4, 6 a 10 a na faktuře č. X pod položkami č. 1, 3, 4, 5 a 10 nemohla být P. D. uskutečněna (tj. práce provedeny a související materiál dodán), neboť se mělo jednat o opravy návěsů UMIKOV NPK 39, LEMEX – TR 15 a HS NKT 33, o nichž správce daně od výrobce zjistil, že komponenty uvedené pod zmíněnými položkami nikdy neobsahovaly, a tudíž nemohly být předmětem opravy (v podrobnostech viz str. 36 zprávy o daňové kontrole).
15. Na straně 32 a 33 zprávy o daňové kontrole správce daně uvedl, že na vozidlu LIAZ (RZ X) nemohla proběhnout oprava motoru uvedená na faktuře č. X, resp. v montážním výkazu, na nějž tato faktura odkazuje, a to konkrétně 1 ks sada těsnění motor, 1 ks kliková hřídel, 1 ks uložení klikové hřídele, 1 ks uložení ojníc, 1 ks oprava hlav, 1 ks olej motor, 1 ks sada filtrů a 1 ks oprava kladnic. Důvodem byla dle správce daně skutečnost, že fotodokumentace pořízená při místním šetření 17. 4. 2015 nenásvědčuje deklarované opravě motoru, která měla proběhnout dne 14. 2. 2013, kdy již byla (od 31. 10. 2012) registrační značka vozidla LIAZ v depozitu. Vozidlo tedy nebylo po deklarované opravě používáno s tím, že bylo vystaveno vlivům počasí. V takovém případě by ale dle správce daně po údajně provedeném přetěsnění nebyl na neprovozovaném motoru patrný únik oleje ani nafty, zdokumentovaný na fotografiích na všech víkách hlavy motoru, na hlavě motoru se vstříkovači paliva, bloku motoru a jednotlivých agregátech, sacím potrubím a olejové vaně, přičemž je nadto zřejmé, že se nejedná o pouhý únik těchto kapalin, ale o jejich směs s prachem a jinými nečistotami, které se běžně objevují v souvislosti s provozem vozidla. Je tedy dle správce daně nelogické, aby se daný typ znečištění objevil na opraveném a přetěsněném motoru, který není

provozován, jen dvouletým vlivem počasí. Oprava kladnic nemohla být provedena proto, že jimi nejsou tahače návěsů vybaveny.

16. Na straně 33 zprávy o daňové kontrole dále správce daně uvedl, že u návěsu RZ X nemohly proběhnout opravy poděr a kleští, uvedené shodně na fakturách č. X a X (pozn. soudu u obou faktur se jednalo o položky č. 1 a 2), neboť návěs kleštěmi vybaven není a uváděnou „opravu poděr“ lze stěží přiřadit konkrétní části návěsu.
17. Z uvedeného jednoznačně vyplývá, že pochybnosti vyjádřené správcem daně, o nichž soud uvedl, že je považuje za jednoznačné a nijak nevyvrácené, se u všech faktur týkaly vždy jen vybraných položek. Zbylé položky na daných fakturách, jak žalobkyně v žalobě důvodně vytýká, ale správce daně žádnou konkrétní argumentací nezpochybnil. Jak žalobce v žalobě uvádí, z faktury č. X zůstaly nezpochybněny práce uvedené pod položkami 1, 2 a 5 až 9 v celkové hodnotě 51 068 Kč, z faktury č. X práce uvedené pod položkami 1, 2, 5, 7, 8, 9 a 11 v celkové hodnotě 106 182 Kč, z faktury č. X práce uvedené pod položkami 3 až 10, z faktury č. X práce uvedené pod položkami 9 až 15, z faktury č. X práce uvedené pod položkami 2, 6 až 9 a 11 až 13 v celkové hodnotě 145 890 Kč a z faktury č. X práce uvedené pod položkami 3 až 9. Na tyto položky nelze pochybnosti vyjádřené na str. 32, 33 a 36 zprávy o daňové kontrole vztáhnout, neboť ty směřují pouze proti určitým komponentům a pracím na nich. Např. tvrzení, že návěsy, jichž se měla oprava týkat, nebyly vybaveny koncovými převody, chladičem, bezpečnostním čelem či podlahovou výplní, a tudíž je nemožné, aby byly tyto komponenty na nich vyměňovány či opravovány, je zcela logické, avšak nezpochybně provedení opravy nápravy, elektroinstalace, krytování, blatníků, nábojů kol, odpružení a dalších prací uvedených v přílohách předmětných faktur.
18. Existují nepochybně okolnosti, jež vylučují provedení jakékoli opravy na určitém vozidle v určitý den a konkrétním dodavatelem a jež mohou vést k závěru o tom, že se jedná o fakturu, na níž uvedená zdanitelná plnění jsou všechna fiktivní.
19. Takovou okolností byla např. správcem daně tvrzená nemožnost provést dané opravy v provozovně ve Š., podpíraná stanoviskem zaměstnance správce daně, Ing. J. R. Avšak poté, co soud uznal v předchozím řízení za důvodné námitky žalobce proti způsobu, jakým správce daně odůvodnil svou odbornost k posouzení možnosti provádět opravy v areálu ve Š., žalovaný již tuto otázku dále neřešil a uvedl, že za řádně prokázané považuje již jen ty pochybnosti správce daně, které aproboval i soud a které byly založeny na objektivní neuskutečnitelnosti daných plnění (srov. odst. 72 napadeného rozhodnutí, kde žalovaný k návrhu na provedení důkazu vyjádřením autorizovaných servisů o proveditelnosti oprav ve Štútech uvedl: „*Navíc se nyní jedná o návrh již bezpředmětný, neboť po rozsudku KS byl odvolateli uznán odpočet daně pouze z těch plnění, o kterých bylo prvoinstančním správcem daně ověřeno, že se objektivně uskutečnit nemohla, tj. nikoli z důvodu pochybností o možnosti provádět opravy ve Š.*“, a následně opakovaně na konci odst. 85).
20. Další skutečností, jež dle správce daně znemožňovala považovat faktury za důkaz o uskutečnění zdanitelných plnění, byla nedostatečná konkrétnost vymezení jednotlivých prováděných oprav v přílohách těchto faktur, kterou nebyl s to upřesnit ani deklarovaný dodavatel pan D. ve své výpovědi. Krajský soud ale již v předchozím rozsudku (odst. 15) přisvědčil žalobci v tom, že z obsahu protokolu o výslechu svědka ze dne 28. 8. 2015 nelze seznat, zda byly svědkovi předloženy k nahlédnutí i přílohy faktur, neboť výslovně hovoří protokol pouze o tom, že byly svědkovi předloženy kopie jednotlivých faktur, přestože byl svědek vyslýchán po značné době (2, resp. 3) od provádění těchto oprav a nejednalo se typově

o plnění specifické natolik, že by bylo možné dospět k závěru, že výpověď znevěrohodňuje již jen skutečnost, že si svědek nevybaví jednotlivé položky sám. Je přitom obecnou zkušeností, že při pohledu na dokument je člověk alespoň někdy schopen si další bližší okolnosti dané věci lépe vybavit. Nadto žalovaný v novém rozhodnutí 17 faktur vystavených svědkem D. akceptoval, a přestože u nich k žádnému dalšímu objasnění a konkretizaci plnění uvedených v jejich přílohách (jež se svou obecností od zbylých šesti faktur nijak neliší) nedošlo, konstatoval, že správce daně u těchto faktur neusnesl své důkazní břemeno o existenci důvodných pochybností o faktickém uskutečnění zdanitelných plnění. U výše uvedených nezpochybněných položek na zbývajících šesti fakturách tak nemůže žalovaný dospět k závěru opačnému, tj. že v těchto případech nekonkrétnost vymezení položek důvodnou pochybnost zakládá.

21. Lze tak uzavřít, že v případě zbylých šesti faktur žalovaný vycházel jen z existence pochybností správce daně založených na označení konkrétního materiálu, který nemohl být dodán, a prací, které nemohly být uskutečněny, a to z důvodů popsaných výše (neexistence daného komponentu na opravovaném vozidle, popř. zjištění z fotografií), přičemž tyto důvody považoval soud za zcela logické a přesvědčivé. To ale nemůže vést bez dalšího k závěru, že nemohla být provedena celá fakturovaná zakázka, tj. veškeré položky v jejich přílohách uvedené. Krajský soud přitom ve výše citovaném odst. 16 předchozího rozsudku označil paušalizované posuzování faktur za nepřijatelný postup a za *bez dalšího a zcela nezpochybnitelně* důvodně vyloučené označil jen správcem daně výslovně zpochybněné opravy („... viz str. 36 zprávy o daňové kontrole podrobně a zcela přesvědčivě vyvracející provedení některých oprav na vozidlech, která nejsou vybavena příslušnými opravovanými díly. Za zcela logické a přesvědčivé považuje krajský soud také vyloučení provedení opravy motoru odstaveného vozidla zn. LIAZ“).
22. Krajský soud proto souhlasí s žalobcem, že u položek, jichž se konkrétní pochybnosti správce daně a probované žalovaným i krajským soudem netýkaly, neunesl správce daně své důkazní břemeno o existenci vážných a důvodných pochybností ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) d. ř.
23. V případě faktur č. X a X je však třeba doplnit, že těchto se soudem a probovaná argumentace neexistujícím komponentem týkala jen částečně, a to položky č. 2 – kleště. U této položky žalobce nyní poprvé v žalobě uvedl, že skutečně na předmětné faktury vztahující se k opravám konkrétních vozidel nepatří, neboť šlo o opravy náhradních kleští. S ohledem na skutečnost, že se žalobce omezil na pouhé tvrzení, aniž by označil jakékoli důkazy týkající se uvedených dvakrát opravovaných náhradních kleští, považuje krajský soud tvrzení za účelové. Položka č. 2 tak byla z obou faktur vyloučena důvodně. V případě druhé zpochybněné položky na obou fakturách, tj. položky č. 1 – oprava poděr, ale správce daně argumentoval jen tím, že lze tuto položku „stěží přiřadit konkrétní části návěsu“. Neargumentoval tedy tím, že by ohledáním předmětných vozidel nenašel žádné stopy po opravách jakýchkoli poděr, tj. že by se, stejně jako v případě kleští, jednalo o opravu nerealizovatelnou, resp. zjevně nerealizovanou, nýbrž zmínil jen neurčitost údaje na faktuře. Pak ale nelze rozumět tomu, proč zcela shodně nazvaná položka č. 1 na faktuře č. X zpochybněna nebyla. Pochybnosti vyslovené o realizaci opravy poděr na zmíněných dvou fakturách tudíž nelze považovat za důvodné a prokázané.
24. Další žalobní námitky směřovaly proti způsobu hodnocení důkazů nově provedených v doplněném odvolacím řízení a proti závěru žalovaného, že krajským soudem a probované pochybnosti správce daně i po doplnění dokazování obstojí.

Shodu s prvopísem potvrzuje M. Ch.

25. Klíčové jsou v tomto ohledu námitky proti způsobu hodnocení výpovědi svědka M. Krajský soud ale tyto námitky nepovažuje za oprávněné. Žalovaný nejprve v odst. 45 a 46 reprodukoval obsah výpovědi svědka M., a to věrně jejímu obsahu, jak soud z protokolu o této výpovědi ověřil. Následně tuto v odst. 47 až 51 napadeného rozhodnutí podobně vyhodnotil. Za zcela zásadní považuje krajský soud skutečnost akcentovanou žalovaným již v odst. 47 a následně rozvedenou v odst. 51, a to, že přítomnost svědka M při provádění zpochybňovaných oprav vozidel nebyla nikdy žalobcem tvrzena a také je v rozporu s dalším tvrzením svědka o tom, že měl na starosti práci s pilou a přibližování dřeva, což jsou činnosti, které zřetelně neprobíhaly ve Š. ani v M., kde měly probíhat opravy. V tomto hodnocení se krajský soud s žalovaným ztotožňuje. Návrh na provedení výslechu svědka M. uplatnil žalobce skutečně teprve po seznámení s výsledkem kontrolního zjištění a odůvodnil jej jen podrobným přehledem svědka o jeho podnikatelských aktivitách získaným každodenní spoluprací. O tom, že by byl svědek osobně fyzicky přítomen daným opravám a je tak s to se dopodrobna vyjádřit k jednotlivým položkám, se ale žalobce nikdy nezmínil v průběhu daňové kontroly, v odvolacím řízení ani v předchozím soudním řízení. Krajský soud však nepochybuje o tom, že pokud by tomu tak skutečně bylo, žalobce by ve vlastním zájmu tuto skutečnost zdůrazňoval a domáhal se výslechu dané osoby jako přímého svědka oprav již od prvotního vyslovení pochybností správcem daně. Také by zajisté dokázal přesvědčivě vysvětlit, jaký důvod k přítomnosti u oprav jeho vozidel právě svědek M. měl, když tato není jinak z ničeho zřejmá. To ale žalobce v rozporu s elementární logikou neučinil. Krajský soud proto nevěří svědku M., že byl u daných oprav fyzicky přítomen a shodně s žalovaným tak považuje jeho výpověď v části, v níž svědek k dotazům zástupce žalobce vysvětloval jednotlivé zpochybněné položky, za účelovou, a tudíž již z toho důvodu za zcela nevěrohodnou.
26. Krajský soud sice výše uvedl, že pohled na dokument může u člověka oživit vzpomínky na detaily týkající se skutečností v něm uvedených a související okolnosti, i tento závěr má však své limity dané jak délkou doby, která uplynula od pořízení dokumentu, tak vztahem konkrétní osoby k danému dokumentu. V posuzovaném případě se jednalo o dobu sedmi, resp. osmi let od prováděných oprav a osobou, jíž byly přílohy faktur předkládány, byla osoba, která nebyla autorem těchto dokumentů, jejich adresátem, ani osobou přítomnou provádění daných oprav. Tyto skutečnosti činí vzpomínky svědka na to, co konkrétně která z uvedených položek znamenala ve slovníku užívaném pro jejich označení svědkem D., zcela nevěrohodnými. Rozpor mezi tím, že svědek v první části výpovědi, kdy odpovídal na dotazy správce daně, nedokázal s odvoláním na běh času ani jednoznačně spoluprací mezi ním a žalobcem časově zařadit a ani příkladem uvést konkrétní vozidla žalobce, jež byla předmětem oprav, natož popsat samotné opravy, které na nich měly být v letech 2012 a 2013 provedeny, a na druhé straně tím, že následně při pohledu na fakturu z roku 2012 a její přílohu dokázal velmi podrobně popsat, co se mělo pod položkami ve fakturaci, která se jej ani přímo netýkala, konkrétně skrývat (např. k čemu opravář použil fakturovanou brzdovou kapalinu u vozidla vybaveného pneumaticky ovládanou brzdou, nebo že se pod pojmem „oprava koncových převodů“ ve skutečnosti skrývala oprava náboje kola), popř. pohledem na fakturu z roku 2013 vysvětlit, že se položkou „oprava čela návěsu“ ve skutečnosti myslela oprava královského čepu, lze rozumně vysvětlit jen tím, že odpovědi svědka na dotazy zástupce žalobce byly účelově předem připraveny s cílem vyvrátit právě ty pochybnosti, které již jako řádně odůvodněné a nevyvrácené přijal i soud, a to pomocí zcela nové argumentace dezinterpretací názvů daných položek.

27. Žalobce v žalobě uvedl, že správce daně zřetelně z pohledu své profese rozumí některým pojmům odlišně než žalobce, avšak pochybnosti nelze formalisticky založit na nejednoznačnosti použitého vyjádření od opraváře aut, který není spisovatelem a těžiště jeho přidané hodnoty nespočívá v přesném vyjadřování, když v praxi se jedná o postup zcela obvyklý a nevzbuzující pochybnosti o dodaném plnění a smluvní strany nepochybně věděly, co bylo předmětem oprav. Žalobce ale opomíná významnou skutečnost, a to že smluvní stranou, jež měla nepochybně vědět, co bylo předmětem opravy, nebyl svědek M., nýbrž žalobce. Ten ale po seznámení se se zprávou o daňové kontrole v odvolání žádné vysvětlení údajně nesprávného pochopení názvů položek, zpochybněných na str. 36 zprávy o daňové kontrole pomocí vyjádření třetích subjektů, neposkytl. S touto informací přišel poprvé až svědek M., u něhož si nelze s ohledem na blízký a dlouholetý vztah s žalobcem představit, že by tyto informace žalobci nesdělil.
28. Lze tak uzavřít, že (mírně řečeno) tendenční výpověď svědka M. nepomohla žalobci rozptýlit důvodné pochybnosti o tom, že byla fakticky uskutečněna zdanitelná plnění deklarovaná na faktuře č. X pod položkami č. 3, 4 a 10, na faktuře č. X pod položkami č. 3, 4, 6 a 10 a na faktuře č. X pod položkami č. 1, 3, 4, 5 a 10.
29. Ohledně zbylé faktury č. 20130025 žalobce v žalobě uznal oprávněnost vyloučení položky č. 8 – oprava kladnic, tudíž se jí krajský soud již nebude zabývat.
30. Zbylé zpochybněné položky na této faktuře, tj. č. 1 až 7 (sada těsnění motor, kliková hřídel, uložení klikové hřídele, uložení ojnic, oprava hlav, olej mot. a sada filtrů) se týkaly opravy motoru vozidla LIAZ RZ X. Krajský soud v odst. 16 předchozího rozsudku uvedl, že za zcela logické a přesvědčivé považuje také vyloučení provedení opravy motoru odstaveného vozidla zn. LIAZ na základě pořízené fotodokumentace podrobně analyzované na str. 32 zprávy o daňové kontrole (viz odst. 17 výše). Žalobce nicméně nyní v žalobě rozvinul svou argumentaci směřující proti racionalitě závěrů dovozených z předmětné fotodokumentace. Žalobce namítl, že pochybnosti o opravě motoru neprovozovaného vozidla z důvodu jeho znečištění olejem a naftou jsou nepodložené a založené na argumentačním klamu. Znečištění motoru dle žalobce s opravami nijak nesouvisí a jejich provedení nevyklučuje. Připomněl, že oprava motoru proběhla v roce 2013, přičemž součástí plnění pana D. nebylo čištění motoru, což by ani nebylo účelné. Z ničeho přitom neplyne, že veškeré správcem daně popsané znečištění vzniklo až po provedení fakturovaných prací. Bez ohledu na opravu provozní kapaliny a palivo z vozidla další dva roky unikaly a smísily se s prachem z ovzduší i z okolních prací. Žalobce připustil, že sice není sám po odborné stránce schopen zhodnotit, do jaké míry mohl zůstat motor po opravách znečištěn, jakou měrou mohlo dojít ke znečištění následně a jak k tomu přispěly práce a provoz ostatních vozidel po dobu následujících více než dvou let, avšak těmito praktickými znalostmi podle něj nemůže disponovat bez znaleckého posouzení ani správce daně, a jeho pochybnost nad obdrženým plněním je proto třeba i v této části považovat za nepodloženou, a tudíž ve smyslu § 92 odst. 5 d. ř. neprokázanou. S ohledem na kvalitu této argumentace krajský soud uznává opodstatněnost dané námítky. Ve světle uvedené argumentace se závěr správce daně o tom, že zdokumentované znečištění vylučuje provedení oprav motoru, již tak přesvědčivým nejeví. Formulovanou pochybnost správce daně tak nelze označit za prokázanou ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) d. ř., přičemž žalovanému nezbude než v tomto ohledu doplnit dokazování, jakkoli je zřejmé, že s ohledem na běh času to již bude nesnadné.
31. K otázce dvojího zdanění a porušení principu neutrality DPH žalovaný v odst. 71 napadeného rozhodnutí uvedl, že v daňové kontrole P. D. nebylo skutečné provádění oprav

prověřováno, a tudíž nelze ze zprávy o daňové kontrole P. D. na daň z příjmů za zdaňovací období 2013 na dvojí zdanění usuzovat. Krajský soud se s vypořádáním žalovaného ztotožňuje a shodně jako v předchozím rozsudku odkazuje v podobnostech na str. 39 a 40 zprávy o daňové kontrole.

IV. Závěr a náklady řízení

32. S ohledem na výše uvedené krajský soud žalobou napadené rozhodnutí zrušil podle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. pro vadu řízení spočívající v nerespektování závazného názoru soudu, že žalobcem předložené daňové doklady hodnotit paušálně, přičemž tato vada měla vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, a současně pro náležité nezjištění skutkového stavu v případě plnění uvedeného na faktuře č. X, a to v souladu s žalobním petitem v těchto částech: 1) ve výroku I. v rozsahu potvrzení dodatečného platebního výměru za březen 2013 (k němuž se vztahuje faktura č. X, v níž zůstaly nezpochybněny položky č. 2, 6, 7, 8, 9, 11, 12 a 13), 2) ve výroku II.1., jímž žalovaný změnil dodatečný platební výměr za IV. čtvrtletí roku 2012 (k němuž se vztahuje faktura č. X, v níž zůstaly nezpochybněny položky č. 1, 2, 5, 6, 7, 8 a 9, a dále faktura č. X, v níž zůstaly nezpochybněny položky č. 1, 2, 5, 7, 8, 9 a 11), 3) ve výroku II.3., jímž žalovaný změnil dodatečný platební výměr za únor 2013 (k němuž se vztahuje faktura č. X, v níž zůstaly kromě č. 2 všechny položky nezpochybněny, a dále faktura č. X, v níž zůstaly v níž zůstaly kromě č. 8 všechny položky nezpochybněny), a 4) ve výroku č. II.4., jímž žalovaný změnil dodatečný platební výměr za květen 2013 (k němuž se vztahuje faktura č. X, v níž zůstaly kromě č. 2 všechny položky nezpochybněny).
33. Podle § 78 odst. 4 s. ř. s. soud vrací věc žalovanému k dalšímu řízení, v němž je žalovaný vázán právními názory vyslovenými v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
34. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. tak, že v řízení procesně úspěšný žalobce má právo vůči žalovanému na náhradu nákladů řízení. Náklady žalobce tvoří zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč a náklady za zastupování žalobce advokátem, stanovené dle vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „AT“). Náklady za zastupování tvoří: a) odměna za zastupování ve výši 9 300 Kč za 3 úkony právní služby dle § 11 odst. 1 písm. a) a d) AT, tj. převzetí zastoupení, sepis žaloby a sepis repliky [odměna za 1 úkon právní služby ve výši 3 100 Kč dle § 9 odst. 4 písm. d) a § 7 bod 5 AT]; b) náhrada hotových výdajů ve výši 900 Kč za provedené úkony, tj. 3 x 300 Kč dle § 13 odst. 4 AT; c) částka 2 142 Kč odpovídajíc příslušné sazbě DPH z odměny a náhrad dle § 57 odst. 2 s. ř. s., tj. 21 % z částky 10 200 Kč (9 300 + 900), neboť advokát žalobce je plátcem uvedené daně. Celková částka nákladů je tak součtem částek 3 000 Kč + 10 200 Kč + 2 142 Kč, tj. celkem 15 342 Kč.
35. Vzhledem k odlišné úpravě s. ř. s. a o. s. ř., týkající se nabytí právní moci rozhodnutí (§ 54 odst. 5 s. ř. s., § 159, § 160 odst. 1 o. s. ř.), uložil soud žalovanému povinnost zaplatit náhradu nákladů řízení žalobci ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku. Místo plnění určil soud dle § 149 o. s. ř.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

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

Olomouc 29. dubna 2022

Mgr. Barbora Berková v. r.
předsedkyně senátu