



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: **ALTIN JM GROUP s. r. o.**
sídlem Myslivecká 2370, 735 32 Rychvald
zastoupený advokátkou Mgr. Markétou Rájeckou,
sídlem Zámecké nám. 42, 738 01 Frýdek-Místek

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

o přezkoumání rozhodnutí žalovaného č. j. 3429/21/5300-22441-711776 ze dne 3. 2. 2021, ve věci DPH,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobce se žalobou ze dne 29. 3. 2021 domáhal přezkumu rozhodnutí žalovaného č. j. 3429/21/5300-22441-711776 ze dne 3. 2. 2021, kterým bylo rozhodnuto o zamítnutí odvolání žalobce proti rozhodnutí (dodatečnému platebnímu výměru) Finančního

úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále též jen „správce daně“) ze dne 11. 3. 2017, č. j. 857862/20/3207-51522-803047 na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období srpen 2017

2. Daň byla doměřena z důvodu neuznání odpočtů na DPH ve vztahu k plněním poskytnutým žalobci jeho dodavateli – společnostmi Niigordo, s. r. o. (dále jen „Niigordo“) a Charlock, s. r. o. (dále jen „Charlock“) – při dodání chlazených polévek, a to z důvodu neunesení důkazního břemene na straně žalobce.
3. Žalobce v podané žalobě po zrekapitulování průběhu správního řízení předně namítal, že byl ignorován princip neutrality DPH. Poukázal na judikaturu Soudního dvora EU a Nejvyššího správního soudu, jež zdůrazňuje uvedený princip jako základní výkladovou zásadu a esenciální součást systému DPH. Žalovaný na jedné straně uznal uskutečnění zdanitelného plnění v podobě polévek určených ke chlazení ve směru od žalobce ke společností Niigordo a Charlock, na druhé straně popřel, že by vychlazené polévky žalobce od uvedených společností odkoupil. Pokud u žalovaného přetrvaly pochybnosti ohledně chlazení polévek, měl vyloučit obě zdanitelná plnění. Žalobce dále namítal, že žalovaný při posuzování unesení důkazního břemene ignoroval faktor plynutí času, kdy hodnotil jako nevěrohodné výpovědi svědků V. K., V. H. a L. S. Jako třetí žalobní bod žalobce uvedl, že žalovaný ignoroval použití přijatých plnění v rámci ekonomické činnosti. Žalobce po připomenutí předmětné judikatury uvedl, že prokázal použití přijatých zdanitelných plnění v rámci své ekonomické činnosti prodejem chlazených polévek (s odvodem DPH). Ve čtvrtém žalobním bodu žalobce napadl skutečnost, že mu žalovaný kladl k tíži zjištění u ČSSZ, že společnosti Niigordo a Charlock neměly žádné zaměstnance. Žalobce jednak namítl, že uvedené společnosti neměly povinnost hlásit ČSSZ všechny své zaměstnance, a dále poukázal na to, že i kdyby společnosti porušily svou povinnost hlásit zaměstnance, jimž by vznikla účast na pojištění, jedná se o skutečnost mimo dosah žalobce. Žádná z variant mu nemůže být přičítána k tíži.
4. Žalovaný ve svém vyjádření ze dne 12. 5. 2021 shrnul dosavadní průběh řízení a reagoval na vznesené žalobní body. Obecně k nim uvedl, že žalobce vytrhává z kontextu dílčí skutečnosti, čímž ovšem determinuje i rozsah soudního přezkumu. Žalobce nerozporuje unesení důkazního břemene správcem daně stran důvodných pochybností o tom, zda si žalobce uplatnil nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od společností Niigordo a Charlock v souladu se zákonem. Pokud se týče principu neutrality DPH, s tímto žalovaný v obecné rovině souhlasil, nicméně tento princip se uplatní jen při splnění zákonných podmínek. Z provedeného dokazování vyplynulo, že obě zmiňované společnosti měly provádět pouze chlazení polévek, byť fakturovaly žalobci dodání zboží. Žalovaný se proto zaměřil na prokázání existence tohoto chlazení. Skutečnost, že daň byla přiznána a uhrazena ze strany uvedených dvou společností, není sama o sobě způsobilá prokázat, že k plnění došlo. Pokud se týče hodnocení svědků, žalobce vytrhává jednotlivé věty rozhodnutí z kontextu, které staví proti sobě, aniž zohledňuje celkovou správní úvahu žalovaného. Námitka týkající se nezohlednění časového faktoru je nepřiléhavá, neboť jednak časový odstup nebyl výrazný, jednak ze svědeckých výpovědí neplyne, že by na ně měl časový faktor nějaký vliv. Problémem svědků nebylo to, že by si věci nevybavovali, ale zásadní rozpor jejich výpovědí s dalšími zjištěními co do místa provádění chlazení, osob, provádějících balení palet, a frekvence chlazení polévek. Pokud se týče námitky použití přijatých plnění v rámci ekonomické

činnosti, žalovaný zdůraznil, že správními orgány nebylo rozporováno, že žalobce vyrobené polévky prodal odběratelům, ale zda mezi jejich výrobou a prodejem docházelo k jejich chlazení ze strany společností Niigordo a Charlock; jinými slovy, zda došlo k prodeji takových polévek, které byly chlazeny těmito externími dodavateli. Pokud se týče skutečnosti, že uvedené dvě společnosti nenahlásily v rozhodné době žádné zaměstnance, pak tato skutečnost nebyla kladena žalobci k tíži, ale je jednou okolností, zpochybňujících tvrzení žalobce. Mimoto jednatelkou obou společností byla zaměstnankyně žalobce Nela Krejčí a na základě plné moci za uvedené společnosti jednal její otec V. K., rovněž zaměstnanec žalobce. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.

5. Krajský soud rozsudkem č. j. 25 Af 15/2021-43 ze dne 20. 10. 2022 napadené rozhodnutí zrušil, kdy sice shledal nedůvodnými námitky směřující do (ne)unesení důkazního břemene, avšak přisvědčil žalobci v tom, že daňové orgány stanovily daň nesprávně, neboť měly ve vztahu ke zpochybněnému procesu chlazení polévek vyloučit daň na výstupu i na vstupu. Tento rozsudek byl ke kasační stížnosti žalovaného Nejvyšším správním soudem zrušen. V rozsudku č. j. 10 Afs 323/2022-38 ze dne 22. 3. 2024 uvedl, že zatímco odpočet nelze přiznat, pokud plnění nebylo fakticky přijato, daň je třeba odvést i z fiktivně poskytnutého plnění (stačí, že na ně byla vystavena faktura). Tímto právním názorem je krajský soud v dalším řízení vázán.
6. Z obsahu správních spisů soud zjistil následující: Žalobce podal dne 25. 9. 2017 řádné daňové přiznání k DPH za zdaňovací období srpen 2017, ve kterém vykázal nadměrný odpočet DPH ve výši 655 308 Kč. Správce daně ve vztahu k podanému daňovému přiznání zahájil postup k odstranění pochybností dle ust. § 89 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a to výzvou k odstranění pochybností ze dne 24. 10. 2017. Vzhledem k potřebě obsáhlého dokazování správce daně postup k odstranění pochybností ukončil a dne 12. 4. 2018 zahájil u žalobce daňovou kontrolu. Po provedeném dokazování dospěl správce daně k závěru, že žalobce neunesl své důkazní břemeno a u přijatých zdanitelných plnění (dodání chlazených polévek) od obchodních společností Niigordo a Charlock, kdy neprokázal splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně dle ust. § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“), tj. že tato přijatá zdanitelná plnění byla uskutečněna v předmětu a rozsahu deklarovaném na daňových dokladech a že je využil v rámci své ekonomické činnosti. Z tohoto důvodu správce daně odepřel žalobci nárok na odpočet daně ve výši 949 299 Kč. Zpráva o daňové kontrole č. j. 706031/20/3207-61561-802528 byla se žalobcem projednána dne 10. 3. 2020. Na základě výsledku daňové kontroly vydal správce daně platební výměr, jímž žalobci vyměřil vlastní daňovou povinnost na DPH ve výši 293 991 Kč. Žalobce podal proti platebnímu výměru dne 20. 4. 2020 odvolání, které doplnil podáním doručeným správci daně dne 18. 5. 2020. O podaném odvolání rozhodl žalovaný žalobou napadeným rozhodnutím tak, že odvolání zamítl a platební výměr potvrdil.
7. Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů [§ 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)] napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Zároveň vycházel ze závazného právního názoru, vysloveného Nejvyšším správním soudem v jeho zrušujícím rozhodnutí (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

8. Podle § 65 zákona č 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“) se může ten, kdo tvrdí, že byl na svých právech zkrácen přímo nebo v důsledku porušení svých práv v předcházejícím řízení úkonem správního orgánu, jímž se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují jeho práva nebo povinnosti, (dále jen „rozhodnutí“), žalobou domáhat zrušení takového rozhodnutí, popřípadě vyslovení jeho nicotnosti.
9. Podle § 72 odst. 1 s. ř. s. lze žalobu podle § 65 podat do dvou měsíců poté, kdy rozhodnutí bylo žalobci oznámeno doručením písemného vyhotovení nebo jiným zákonem stanoveným způsobem, nestanoví-li zvláštní zákon lhůtu jinou. Krajský soud konstatuje, že žaloba byla podána řádně a včas a splňuje všechny zákonem předepsané náležitosti
10. Podle § 72 odst. 1 ZDPH je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování a) zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku, b) plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně s místem plnění v tuzemsku, c) plnění s místem plnění mimo tuzemsko, pokud by měl nárok na odpočet daně, jestliže by se uskutečnila s místem plnění v tuzemsku, d) plnění uvedených v § 54 odst. 1 písm. a) až j), l) až u) a y) a v § 55 s místem plnění ve třetí zemi, nebo pokud jsou taková plnění přímo spojena s vývozem zboží, nebo e) plnění uvedených v § 13 odst. 9 písm. a), b), d) a e) a v § 14 odst. 5, f) rozhlasového nebo televizního vysílání prováděného provozovateli vysílání ze zákona.
11. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Podle § 92 odst. 5 daňového řádu správce daně prokazuje a) oznámení vlastních písemností, b) skutečnosti rozhodné pro užití právní domněnky nebo právní fikce, c) skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, d) skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti, e) skutečnosti rozhodné pro uplatnění následku za porušení povinnosti při správě daní.
12. Žalobcovy námitky směřovaly jednak do samotného závěru o neunesení jeho důkazního břemene, jednak do nesprávného postupu správních orgánů po přijetí tohoto závěru.
13. Pokud se týče samotného skutkového stavu, správní soudy rozhodovaly již v minulosti o obdobných plněních pro žalobce. Ostatně sám žalobce v nynějším řízení dne 14. 12. 2017 uvedl, že podmínky a metody při chlazení se oproti předchozím zdaňovacím obdobím nezměnily. Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 5 Afs 191/2019-32 ze dne 18. 5. 2020 k tvrzenému procesu chlazení polévek uvedl (§ 37): *„Popsaný postup je však již z laického pohledu minimálně zvláštní, a to jak s ohledem na skutečnost, že se jedná o potraviny (krabice s polévkami měly být při chlazení rozmístovány vedle sebe i ve venkovních prostorech, aniž by byly jakkoli chráněny před nejrůznějšími vlivy počasí), tak z hlediska nákladového (žalobkyně nejprve vynakládala prostředky na obalový materiál, např. smršťovací fólii, který vzápětí z vyrobeného zboží odstraňovala). Nehledě na skutečnost, že toto chlazení měly zajišťovat společnosti personálně propojené s žalobkyní (jednatelkou obou společností, které měly chlazení provádět, je Nela Krejčí, která byla dle zjištění správce daně minimálně v průběhu daňových kontrol zároveň obchodní zástupkyní žalobkyně), nadto sídlící na bromadných adresách.“*

14. V nyní projednávané věci správní orgány shromáždily provázaný soubor skutečností, které zavdaly důvodnou pochybnost o existenci předmětného zdanitelného plnění tak, jak bylo žalobcem deklarováno. V podrobnostech soud odkazuje na obsah napadeného rozhodnutí, jen ve stručnosti rekapituluje zásadní skutečnosti, z nichž vyplynuly pochybnosti správce daně: Z vyjádření jednatelky žalobce ze dne 12. 5. 2015 vyplynulo, že se polévky chladí na lince již během výrobního procesu; tvrzení žalobce, že ochlazování požadovali odběratelé nebo logistická centra, nebylo těmito potvrzeno; polévky vztahující se k daňovému dokladu č. 201701398 byly vyrobeny až poté, co měly být žalobcem předány společnosti Niigordo ke chlazení a následně vráceny žalobci; ve vztahu k daňovému dokladu č. 201701308 přijatému od společnosti Charlock byl přiložen dodací list bez číselného označení, dodací listy přiložené k ostatním přijatým zdanitelným plněním od společnosti Charlock přitom vždy obsahují číselná označení; z auditní zprávy za rok 2017 vyplývá, že proces chlazení polévek nepatří mezi externí služby a společnosti Niigordo a Charlock nejsou v auditní zprávě vůbec uvedeny jako subdodavatelé, dle auditní zprávy na dodacích listech musí být razítko „Kontrola jakosti“, kdy dodací listy vystavené společnostmi Niigordo a Charlock nejsou potvrzeny razítkem kontroly jakosti; žalobcem předložený Postup pro chlazení hotových výrobků P_17 je závazný pro žalobce, o externích společnostech, které měly chlazení provádět, není v postupu zmínka, kdy je nelogické, aby zodpovědnost za chlazení polévek měli zaměstnanci žalobce, když chlazení polévek měly provádět společnosti Niigordo a Charlock; tvrzení žalobce o tom, že chlazení polévek probíhalo v areálu na venkovní ploše nebo v hale dle počasí, když areál žalobce je volně přístupný a rozložené výrobky by byly vystaveny přírodním živlům; nekonkrétnost a rozpornost s dalšími důkazními prostředky svědecké výpovědi pana T. K., který jako zaměstnanec žalobce rozhoduje o chlazení polévek, zjištění, že areál, který měl sloužit ke chlazení, je volně přístupný, výpověď skladníka žalobce, že veškeré zboží žalobce je v noci uskladněno ve skladu (není tedy v tuto dobu chlazeno, jak bylo žalobcem tvrzeno), vzájemné rozpory mezi výpověďmi svědků K., S., H. a K. a rozpory mezi jejich výpověďmi a tvrzeními žalobce, jakož i předloženými listinami.
15. Soud zcela přisvědčuje žalovanému, že poměrně obsáhlý soubor skutečností, jež zavdaly příčinu k pochybnostem správce daně, žalobce vybírá pouze několik jednotlivostí, a zcela pomíjí řadu dalších skutečností.
16. Pokud se týče faktoru plynutí času, je třeba předně uvést, že svědecké výpovědi nebyly podávány s odstupem delším než dva roky. Navíc se týkaly skutečností, jež měli svědkové pozorovat po delší dobu, resp. opakovaně. Žalobce ani nespécifikuje, jaké rozhodné skutečnosti mohli svědkové zapomenout, a správní orgány je vzaly za rozhodné. Navíc správní orgány nestavěly své pochybnosti primárně na absencích ve výpovědích svědků, ale na rozporech mezi výpověďmi navzájem a na jejich rozporech s dalšími důkazy, jakož i tvrzeními žalobce. Proto nelze uvedené žalobcově námitce přisvědčit.
17. Pokud se týče skutečnosti, že dodavatelské společnosti neměly zaměstnance, soud ve shodě s tím, co uvedl již ve svém rozsudku č. j. 25 Af 29/2018-129 ze dne 17. 12. 2020 uvádí, že absence vědomostí o vnitřních poměrech dodavatelů není kladena žalobci k tíži (ačkoli s ohledem na personální propojenost lze pochybovat o jeho naprosté nevědomosti o těchto věcech), ale jedná se o objektivní skutečnosti, které zpochybňují skutkovou verzi žalobce. Soud připomíná, že se u těchto společností nejednalo jen o

absenci zaměstnanců, ale i o sídla na virtuálních adresách a o jejich absenci v auditní zprávě i Postupu P_17, což žalobce zcela pomíjí.

18. Pokud se týče námítky nezohlednění použitých plnění v rámci ekonomické činnosti, pak soud ve shodě se žalovaným poukazuje na to, že správními orgány nebylo rozporováno, že žalobce vyrobené polévky prodal odběratelům, ale že mezi jejich výrobou a prodejem docházelo k jejich chlazení ze strany společností Niigordo a Charlock. Hodnocení využití plnění v rámci ekonomické činnosti je možné až poté, co je vůbec existence tohoto plnění postavena najisto. V projednávaném případě však toto plnění ze strany obou citovaných společností zůstalo neprokázáno.
19. Veškeré námítky směřující do otázky (ne)unesení důkazního břemene žalobcem v průběhu správního řízení tak soud shledal nedůvodnými.
20. Žalobce dále namítal, že žalovaný postupoval nesprávně, když akceptoval prodej polévek společností Niigordo a Charlock za účelem údajného chlazení, ale neakceptoval zpětnou koupi těchto polévek po údajném chlazení. Žalovaný tak porušil princip daňové neutrality, neboť měl vyloučit obě zdanitelná plnění, nikoliv pouze to, u kterého žalobce nárokoval odpočet daně.
21. Uvedenou námitku vypořádal pro krajský soud závazně Nejvyšší správní soud, který ve svém zrušujícím rozsudku uvedl, že *„zatímco odpočet nelze přiznat, pokud plnění nebylo fakticky přijato, daň je třeba odvést i z fiktivně poskytnutého plnění; stačí, že na ně byla vystavena faktura“* (odst. 1). Ke skutkové situaci v posuzované věci pak konstatoval, že *„žalobkyně společností Niigordo a Charlock vystavila faktury, na kterých uvedla daň z přidané hodnoty. Proto byla povinna tuto daň přiznat a odvést. Žalobkyně – podle dokladů – od společností Niigordo a Charlock koupila zboží za cenu včetně DPH, a uplatnila tedy nárok na odpočet daně. V reakci na pochybnosti správce daně se však žalobkyni nepodařilo prokázat, že se plnění fakticky uskutečnilo (že instantní polévky, které vyrobila, uvedené společnosti skutečně odkupovaly, zajišťovaly jejich „dochlazení“ prostým odvětráváním, a pak je žalobkyni prodávaly zpět). Proto jí byl odpočet odepřen. Protože nebylo prokázáno, že plnění nebylo fiktivní, žalobkyně nemohla opravovat daň, kterou při prodeji zboží uvedla na faktuře. Žalobkyně se o to ostatně ani nijak nesnažila.“* (odst. 19) I tuto námitku tak nelze než posoudit jako nedůvodnou.
22. Krajský soud proto žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
23. O náhradě nákladů řízení mezi účastníky bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť procesně úspěšnému žalovanému nad rámec jeho obvyklé úřední činnosti žádné nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **není** kasační stížnost přípustná. To **neplatí**, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu či je-li namítáno nesprávné řešení otázky, která dosud nebyla Nejvyšším správním soudem řešena.

Kasační stížnost je možno podat ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozsudku k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Shodu s prvopisem potvrzuje

Ostrava 4. července 2024

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje