ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Viktora Kučery a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobkyně: **ALTIN JM GROUP s.r.o.**, se sídlem Pionýrů 839, Frýdek-Místek, zast. JUDr. Michaelem Bartončíkem, Ph.D., advokátem se sídlem Koliště 259/55, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 17. 12. 2020, č. j. 25 Af 29/2018 - 129,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti částku 4 114 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce JUDr. Michaela Bartončíka, Ph.D., advokáta se sídlem Koliště 259/55, Brno.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Kasační stížností se žalovaný (dále jen „stěžovatel“) domáhal zrušení výroku I. v záhlaví označeného rozsudku Krajského soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“), kterým krajský soud z části – ve výroku 2. – zrušil rozhodnutí stěžovatele ze dne 19. 4. 2018, č. j. 18515/18/5300-22441-711776. Uvedeným rozhodnutím stěžovatel:

1. změnil rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 30. 6. 2016, č. j. 2417206/16/3207-51522-803047 – platební výměr na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období prosinec 2014 [dále jen „platební výměr 1)“] tak, že změnil údaje uvedené na ř. 2 (dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku), ve zbytku platební výměr potvrdil; platebním výměrem byla žalobkyni vyměřena DPH ve výši 1 362 955 Kč; a

2. změnil rozhodnutí správce daně ze dne 1. 7. 2016, č. j. 2417426/16/3207-51522-803047 – platební výměr na DPH za zdaňovací období duben 2015 [dále jen „platební výměr 2)“] tak, že změnil údaje uvedené na ř. 40 (nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od plátců v základní sazbě), ve zbytku platební výměr potvrdil; platebním výměrem byla žalobkyni vyměřena DPH ve výši 128 540 Kč.

V obou případech tedy stěžovatel – vyjma změn na ř. 2 a ř. 40, které však neměly vliv na výslednou výši vyměřené daně – potvrdil platební výměry správce daně.

[2] V obou zdaňovacích obdobích vykázala žalobkyně nadměrný odpočet (ve zdaňovacím období prosinec 2014 šlo o 396 228 Kč; ve zdaňovacím období duben 2015 o 770 190 Kč), který se značně lišil od odpočtů vykazovaných v předchozích zdaňovacích obdobích. Správce daně žalobkyni proto vyzval, aby prokázala jeho oprávněnost. U prvně uvedeného zdaňovacího období šlo o tato plnění: nákup 24 tun máku setého, čištění ostropestřce mariánského a dodávky chlazených polévek; v případě druhého zdaňovacího období šlo o dodávky chlazených polévek a dále o nákup obalů. Žalobkyně oprávněnost nárokovaného odpočtu neprokázala (nevyvrátila pochybnosti o jejich uskutečnění), proto jej správce daně neuznal a vydal shora uvedené platební výměry.

II. Rozhodnutí krajského soudu

II.a. První zrušující rozsudek krajského soudu ze dne 14. 5. 2019, č. j. 25 Af 29/2018 - 103

[3] Proti rozhodnutí stěžovatele podala žalobkyně žalobu, které krajský soud rozsudkem ze dne 14. 5. 2019, č. j. 25 Af 29/2018 - 103, vyhověl a napadené rozhodnutí stěžovatele v celém rozsahu podle § 76 odst. 1 písm. c) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zrušil.

[4] Své rozhodnutí postavil krajský soud na tom, že správce daně a stěžovatel neunesli důkazní břemeno ohledně pochybností týkajících se předložených daňových dokladů. Výzvy k prokázání skutečností ze dne 29. 7. 2015 (ve vztahu ke zdaňovacímu období prosinec 2014) a ze dne 6. 8. 2015 (ve vztahu ke zdaňovacímu období duben 2015) nebyly dostatečně konkrétní k tomu, aby byly způsobilé přenést důkazní břemeno na daňový subjekt – žalobkyni.

[5] Uvedený rozsudek Nejvyšší správní soud ke kasační stížnosti stěžovatele (žalovaného) zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení; viz rozsudek ze dne 18. 5. 2020, č. j. 5 Afs 191/2019 - 32. V tomto rozsudku zdejší soud připomenul, že po předložení důkazních prostředků (daňových dokladů) leží důkazní břemeno na žalovaném, který prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost těchto dokladů. Pro přechod důkazního břemene „*zpět*“ na daňový subjekt je nezbytné, aby správce daně své pochybnosti kvalifikovaným způsobem vyjádřil. Zákon výslovně nepředepisuje formu, jakou mají být tyto pochybnosti vyjádřeny. Byť se jako vhodné jeví jejich vyjádření právě ve výzvě k prokázání skutečností vydané podle § 92 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), není vyloučeno, aby se tak stalo v průběhu řízení např. při jednání. Podstatné je, aby se pochybnosti o předložených dokladech daňový subjekt skutečně dozvěděl, a měl tak možnost předkládat další důkazy tyto pochybnosti rozptylující. Není naopak možné hodnotit konkrétní výzvu k prokázání skutečností zcela izolovaně od ostatního průběhu daňového řízení; tj. bezpodmínečně trvat na formálně bezvadné výzvě k prokázání skutečností, aniž by bylo zohledněno faktické seznámení daňového subjektu s konkrétními pochybnostmi a možnost na tyto pochybnosti reagovat. Krajský soud ve svém prvním zrušujícím rozsudku výzvy k prokázání skutečností ze dne 29. 7. 2015 a ze dne 6. 8. 2015 hodnotil izolovaně, aniž by výše uvedené skutečně posoudil. Proto jeho rozsudek Nejvyšší správní soud zrušil a zavázal jej

právním názorem, podle něhož bylo úkolem krajského soudu zhodnotit celkový průběh řízení a konkrétní povahu zjištěných pochybností ohledně jednotlivých zdanitelných plnění, z nichž žalobkyně uplatňovala odpočet.

II.b. Druhý zrušující rozsudek krajského soudu ze dne 17. 12. 2020, č. j. 25 Af 29/2018 - 129

[6] V dalším řízení krajský soud (vázán zrušujícím rozsudkem Nejvyššího správního soudu) dospěl k závěru, že pochybnosti ohledně nákupu máku setého, čištění ostropestřce mariánského a chlazení polévek byly natolik zásadní, že správce daně své důkazní břemeno unesl (šlo o pochybnosti ohledně časového průběhu dodávek, způsobu čištění ostropestřce i způsobu chlazení polévek). Přestože všechny tyto pochybnosti nevyjádřil ve výzvách k prokázání skutečností, učinil tak nejpozději při seznámení žalobkyně s výsledky kontrolních zjištění. Na uvedené pochybnosti měla žalobkyně možnost reagovat a rozptýlit je, to se jí však nepovedlo, neboť ani výslechy svědků neodstranily rozpory v tvrzení o jejich faktickém průběhu – v případě nákupu máku setého vyfakturovala žalobkyně identické zboží co do názvu a váhy ještě před vlastním pořízením zboží, přičemž časové okolnosti transakce nebyly objasněny; u čištění ostropestřce byly pochybnosti o místu čištění, jeho dopravě i o tom, kdo měl olejninu skutečně čistit; v případě chlazení polévek vyvstaly pochyby z celkového průběhu tohoto chlazení – společnosti Niigordo s. r. o. a Charlock s. r. o. měly od žalobkyně odkupovat vyrobené polévky, ty měly zchladit, neboť při zabalení dosahovaly teploty kolem 50 °C, a poté zpět prodat žalobkyni; chlazení mělo probíhat „*přirozeným způsobem*“ v odpoledních a nočních hodinách tak, že zaměstnanci společností Niigordo s. r. o. a Charlock s. r. o. rozložili z palet krabice se zabalenými polévkami, tyto krabice rozbalili, teplo mělo ze zabalených polévek sálat přirozeně ven, následně krabice opět zabalili a složili zpět na palety; takto měli „*chladit*“ vyrobené polévky ve vnitřních i venkovních prostorách žalobkyně.

[7] Důvodnou však krajský soud shledal námitku týkající se nákupu nových obalů ve zdaňovacím období duben 2015 (jde o 3 faktury vystavené společností VEPAK s.r.o., celkový základ daně 1 608 705,83 Kč, daň 337 828,17 Kč; a 1 fakturu vystavenou společností Chemosvit Bohemia a.s., základ daně 428 334,72 Kč, daň 89 950,28 Kč). Pochybnosti ohledně těchto dokladů totiž byly způsobeny nesprávnou interpretací vyjádření žalobkyně, která uvedla, že své výrobky musela „*přebalit*“ do nových obalů, a to na základě nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 1169/2011 o poskytování informací o potravinách spotřebitelům, o změně nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1924/2006 a (ES) č. 1925/2006 a o zrušení směrnice Komise 87/250/EHS, směrnice Rady 90/496/EHS, směrnice Komise 1999/10/ES, směrnice Evropského parlamentu a Rady 2000/13/ES, směrnic Komise 2002/67/ES a 2008/5/ES a nařízení Komise (ES) č. 608/2004 (dále jen „nařízení č. 1169/2011“).

[8] Toto tvrzení interpretoval správce daně tak, že žalobkyně vybalovala a následně znovu zabalovala již vyrobené polévky. To však z tvrzení žalobkyně podle názoru krajského soudu nevyplývá – ta v odpovědi na výzvu k prokázání skutečností uvedla, že balení do nových obalů vyplývá z nařízení č. 1169/2011. A jak vysvětlila v podaném odvolání, přebalovaní již zabalených polévek z původních obalů do nových není ani možné, neboť instantní polévku může otevřít až konečný spotřebitel. Pochybnost o tomto plnění (zda žalobkyně pořízené obaly využila v rámci své ekonomické činnosti, když nutnost přebalit zboží nedoložila) tak správce daně sám uměle vykonstruoval svou interpretací vyjádření žalobkyně, od níž odmítl ustoupit. Krajský soud tak rozhodnutí stěžovatele ve výroku 2. (pokud jde o zdaňovací období duben 2015) zrušil a v tomto rozsahu věc vrátil stěžovateli k dalšímu řízení – výrok I.; ve zbytku krajský soud žalobu jako nedůvodnou zamítl – výrok II.

III. Kasační stížnost a vyjádření žalobkyně

[9] Rozsudek krajského soudu – v rozsahu zrušujícího výroku I. – stěžovatel (žalovaný) znovu napadl kasační stížností, a to z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Uvedl, že kasační stížnost považuje za přípustnou, neboť v prvním zrušovacím rozsudku (ze dne 14. 5. 2019, č. j. 25 Af 29/2018 - 103) se krajský soud zabýval otázkou identifikace pochybností v konkrétních výzvách vydaných podle § 92 odst. 4 daňového řádu. Také Nejvyšší správní soud se ve svém rozsudku (ze dne 18. 5. 2020, č. j. 5 Afs 191/2019 - 32) zabýval uvedenými výzvami a procesním průběhem daňového řízení. V té souvislosti zavázal krajský soud zohlednit nejen vydané výzvy, ale také další provedené úkony. Povahu konkrétních pochybností; tj. posouzení toho, zda šlo o pochybnosti dostatečně vážné a důvodné, ponechal Nejvyšší správní soud na krajském soudu. Skutečností, zda pochybnosti o nákupu nových obalů dosahují požadované „kvality", tj. zda jsou dostatečně intenzivní, a zda je příp. žalobkyně vyvrátila, se Nejvyšší správní soud dosud nezabýval.

[10] Stěžovatel nesouhlasil s tím, že by správce daně pochybnost ohledně nákupu nových obalů uměle vykonstruoval mylnou interpretací slova „*přebalit*", proto je rozsudek krajského soudu založen na nesprávném právním posouzení této otázky. Byla to naopak sama žalobkyně, která uvedla, že již vyrobené polévky musí přebalovat do nových obalů. Na toto její sdělení ji správce daně vyzval, aby svá tvrzení prokázala, tj. aby vysvětlila, z čeho jí tato povinnost vyplývá, na základě jakých důvodů, a aby vysvětlila, jakým způsobem naložila s původními obaly. Na tento dotaz pouze sdělila, že balení do nových obalů vyplývá z nařízení č. 1169/2011. I toto tvrzení správce daně zpochybnil poukazem na čl. 54 uvedeného nařízení, podle něhož bylo možné uvádět na trh výrobky opatřené etiketou před nabytím účinnosti nařízení do vyprodání zásob. V reakci na to žalobkyně uvedla, že nutnost balení polévek do nových obalů vyplývala z požadavků jejích odběratelů, přičemž aby své obchodní vztahy zachovala, musela těmto požadavkům vyhovět. Žádné podklady na podporu těchto tvrzení (např. smlouvy s dodavateli) však nedoložila.

[11] V průběhu daňového řízení žalobkyně netvrdila, že pojmem „*přebalit*" rozumí nákup nových obalů pro nově vyrobené polévky, nikoli výměnu obalů na již zhotovených výrobcích. To začala tvrdit až v podaném odvolání, kde poprvé uvedla, že se jednalo o nákup nových obalů. Teprve k žalobě také přiložila fakturu za grafický návrh obalů a další doklady prokazující její tvrzení (rozpis pořizování nových obalů za období červenec 2014 až červen 2015, doklady k auditní stopě vybrané polévky a jejího obalu). Pochybnost správce daně tak vycházela z vlastních tvrzení žalobkyně. Stěžovatel proto Nejvyššímu správnímu soudu navrhl, aby výrok I. rozsudku krajského soudu zrušil a věc v tomto rozsahu vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[12] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti vyjádřila přesvědčení, že kasační stížnost není přípustná, neboť Nejvyšší správní soud o věci již jednou rozhodoval. Navrhla proto, aby soud kasační stížnost odmítl, a pro případ, že by přistoupil k věcnému posouzení, aby kasační stížnost zamítl jako nedůvodnou. I přes stručnost odůvodnění je totiž rozhodnutí krajského soudu podle názoru žalobkyně plně přezkoumatelné. Skutečnost, že se jednalo o nákup nových obalů, do kterých byly baleny nově vyrobené polévky, vyplývá z doložených dokladů, jakož i z technologie výroby. Způsob výroby polévek, vč. jejich balení, pak musela být správci daně zřejmá z místních šetření, která prováděl.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[13] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, za stěžovatele jedná pověřená osoba s vysokoškolským

právnickým vzděláním, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie (§ 105 odst. 2 s. ř. s.), a jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná – a to přesto, že již jednou v této věci rozhodoval a podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. je kasační stížnost nepřípustná proti rozhodnutí, „*jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu*.“

[14] Možnost stěžovatele napadnout nové rozhodnutí krajského soudu byla omezena citovaným ustanovením, k jehož aplikaci se vyslovil Ústavní soud, který ve svém nálezu ze dne 8. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 136/05, N 119/37 SbNU 519, poukázal na to, že je jím zajištěno, aby se Nejvyšší správní soud nemusel znovu zabývat věcí, u které již jedenkrát vyslovil svůj právní názor závazný pro nižší soud, a to v situaci, kdy se nižší soud tímto právním názorem řídil. V tomto ohledu je tedy třeba poznamenat, že krajský soud – v souladu s právním názorem Nejvyššího správního soudu, podle kterého bylo namístě hodnotit nejen výzvy k prokázání skutečností, ale také následné úkony správce daně – zohlednil celkový průběh daňového řízení a oproti svému předchozímu rozhodnutí se již nezabýval pouze izolovanými skutečnostmi (uvedenými výzvami). Vzal v potaz výše uvedené a dospěl k závěru, že pochybnosti správce daně o nákupu nových obalů nebyly dostatečné, a to ani s ohledem na další úkony – správce daně tyto pochyby dle krajského soudu sám uměle vykonstruoval tím, že nesprávně interpretoval tvrzení žalobkyně. K otázce, zda správcem daně vyjádřené pochybnosti o konkrétních daňových dokladech týkajících se nákupu obalů dosahovaly potřebné intenzity, tj. zda se jednalo o pochybnosti svou povahou dostatečně intenzivní, a zda je případně žalobkyně vyvrátila, se však Nejvyšší správní soud dosud nevyjádřil. V předchozím rozsudku (č. j. 5 Afs 191/2019 - 32) se zabýval toliko tím, jakou formou má správce daně své pochybnosti obecně vyjadřovat.

[15] Za tohoto stavu není na místě vycházet ze zákazu opakované kasační stížnosti, z něhož judikatura dovodila nad rámec doslovného znění § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. výjimky (viz výše zmíněný nález Ústavního soudu či usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2011, č. j. 1 As 79/2009 - 165, č. 2365/2011 Sb. NSS). Nejvyšší správní soud proto považoval kasační stížnost za přípustnou, přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil přitom, zda tento rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti, a dospěl k následujícímu závěru.

[16] Kasační stížnost není důvodná.

[17] Podstatou věci je posouzení otázky, zda daňovými orgány vyjádřené pochybnosti o nákupu obalů (4 faktury ve zdaňovacím období duben 2015) představovaly dostatečně závažné pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění tak, jak uváděla žalobkyně, resp. zda žalobkyně tyto pochybnosti rozptýlila.

[18] Předně Nejvyšší správní soud uvádí, že rozsudek krajského soudu netrpí nepřezkoumatelností. Krajský soud vycházel ze závazného právního názoru Nejvyššího správního soudu, vyjádřeného v předchozím zrušovacím rozsudku (č. j. 5 Afs 191/2019 - 32), a komplexně posoudil, zda správce daně ohledně jednotlivých daňových dokladů vyjádřil své pochybnosti. Ve vztahu ke všem plněním za zdaňovací období prosinec 2014 i duben 2015, vyjma dokladů týkajících se nákupu nových obalů ve zdaňovacím období duben 2015, dospěl k závěru, že správce daně tyto pochyby kvalifikovaným způsobem vyjádřil, přičemž žalobkyni se je rozptýlit nepodařilo. Úvahy krajského soudu ohledně toho, na základě jakých důvodů shledal námitku týkající se právě nákupu obalů ve zdaňovacím období duben 2015 důvodnou, jsou v tomto směru plně přezkoumatelné. Skutečnost, že stěžovatel s věcným hodnocením

krajského soudu nesouhlasí, nepřezkoumatelnost jeho rozsudku nezpůsobuje; jde o otázku jeho zákonnosti, kterou se Nejvyšší správní soud zabýval dále.

[19] Důkazním břemenem v daňovém řízení se Nejvyšší správní soud ve své judikatuře zabýval opakovaně – srov. rozsudky ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 - 125, č. 1022/2007 Sb. NSS; ze dne 8. 11. 2007, č. j. 5 Afs 172/2006 - 115, č. 1663/2008 Sb. NSS; ze dne 13. 8. 2008, č. j. 9 Afs 204/2007 - 72; ze dne 26. 9. 2019, č. j. 9 Afs 306/2017 - 139; ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010 - 71; ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS; ze dne 28. 8. 2018, č. j. 8 Afs 265/2016 - 59; příp. ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86. Pro účely nyní posuzované věci na tuto judikaturu odkazuje a shrnuje následující.

[20] Daňový subjekt má v daňovém řízení povinnost tvrzení a ve vztahu ke svým tvrzením také povinnost důkazní. To, co v daňovém přiznání tvrdí, tak musí také prokázat. Obsah povinnosti tvrzení ve vztahu k odpočtu DPH (a v návaznosti na to i povinnosti důkazní) vyplývá ze zákonných ustanovení, které tento odpočet upravují – zejména § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“). Z § 72 tohoto zákona vyplývá, že plátce daně je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování plnění uvedených v tomto ustanovení. Chce-li tedy daňový subjekt nárok na odpočet daně uplatnit, je povinen tvrdit a prokázat, že od jiné osoby, která musí být v době transakce také plátcem DPH, přijal určité zboží či služby, které zákon označuje jako zdanitelná plnění [§ 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH], přičemž tato přijatá zdanitelná plnění použije v rámci svých ekonomických činností pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku [či plnění osvobozených od daně, blíže viz jednotlivá písmena uvedená v § 72 odst. 1 zákona o DPH].

[21] Pokud však k uskutečnění zdanitelného plnění nedojde tak, jak daňový subjekt tvrdí, nestačí pro uplatnění odpočtu předložení byť formálně správného daňového dokladu. Nárok na odpočet daně, přestože představuje základní zásadu (přiměřeně srov. také rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 21. 6. 2012, *Mahagében*, spojené věci C-80/11 a C-142/11), má totiž základ ve faktické existenci zdanitelného plnění jakožto předmětu daně, nikoli ve formálně správném dokladu. Přestože je tedy odpočet podmíněn formálním vykázáním zdanitelného plnění (předložením dokladu), nemůže být přiznán v případě nevyvrácení pochybností o faktickém uskutečnění plnění; předložený doklad nepředstavuje poukázku pro jeho uplatnění.

[22] Po předložení daňového dokladu leží důkazní břemeno na správci daně – ten prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost předložených dokladů [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Pro jeho unesení musí identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí doklad jako nevěrohodný, neúplný, neprůkazný či nesprávný, a to přímo (nedostatkem spolehlivých informací o konkrétní transakci) či nepřímo (celkovou nevěrohodností účetnictví, která zatemní obraz o hospodaření daňového subjektu, i když účetnictví na první pohled o konkrétním případu předepsané informace poskytuje). Tyto pochybnosti musí kvalifikovaným způsobem (např. výzvou k prokázání skutečností podle § 92 odst. 4 daňového řádu; příp. při jednání) vyjádřit tak, aby daňový subjekt věděl, proč jím předložený doklad neobstojí (co považuje správce daně za neprokázané) a jak se proti tomu bránit (čím pochybnosti rozptýlit). Splní-li správce daně povinnost svou pochybnost vyjádřit, přechází důkazní břemeno na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení ve vztahu k dané obchodní transakci dalšími důkazy, zpravidla již jinými než vlastním účetnictvím, popř. musí svá tvrzení korigovat. Nově získané důkazy pak *de facto*

nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné účetnictví či jednotlivé doklady.

[23] V projednávané věci jsou sporné 4 daňové doklady, nikoli účetnictví žalobkyně jako celek. Správce daně se tak snažil o přímou identifikaci pochybností ve vztahu ke konkrétním plněním – dodání obalů na základě faktur vystavených společnostmi VEPAK s.r.o. a Chemosvit Bohemia a.s. (celkový základ daně 2 037 040,55 Kč, celková DPH 427 778,45 Kč). Jelikož čl. 54 nařízení č. 1169/2011, na které žalobkyně odkazovala, umožňoval uvádět na trh potraviny opatřené etiketou před 13. 12. 2014, které nejsou v souladu s požadavky tohoto nařízení, do vyčerpání zásob, přičemž žalobkyně nedoložila, že by požadavek na nové obaly vyplýval ze smluv s odběrateli, uzavřel správce daně, že žalobkyně podmínky nároku na odpočet DPH nesplnila (viz str. 36 a 37 zprávy o daňové kontrole, č. j. 2209553/16/3207-61561-802528, projednané s žalobkyní dne 29. 6. 2016).

[24] Také stěžovatel po podaném odvolání, ve kterém žalobkyně namítala, že nakoupené obaly nebyly použity k přebalování již vyrobených polévek, ale k balení polévek nově vyrobených, setrval na názoru, že žalobkyně oprávněnost odpočtu z uvedených dokladů neprokázala, neboť neprokázala, že pořízené obaly využila v rámci svých ekonomických činností. Stěžovatel přitom netvrdil, že by žalobkyně skutečně nakoupenými obaly nedisponovala (že je fakticky nenakoupila), či že by tyto obaly byly položkou, kterou žalobkyně uplatňovala zcela mimo rámec své ekonomické činnosti (tj. že by nakoupené obaly pro svou ekonomickou činnost vůbec nepotřebovala). Uvedl pouze to, že žalobkyně své vyjádření nepodložila žádnými důkazními prostředky a neprokázala tak, že pořízené obaly využila v rámci svých ekonomických činností.

[25] Nutno však zdůraznit, že ekonomickou činností žalobkyně je výroba instantních polévek – k této činnosti z povahy věci využívá obalové materiály, do kterých instantní polévky balí. Tuto skutečnost ostatně daňové orgány nikdy nezpochybnily – neuvedly, že by žalobkyně tuto činnost nikdy nevykonávala, že ji v daném období přestala vykonávat, příp. že jde pouze o „formální" právnickou osobu, která fakticky žádnou ekonomickou činnost nevykonává, a proto obaly k balení polévek nevyužívá. Stejně tak v rozhodnutí o odvolání nevyhodnotil stěžovatel tvrzení daňového subjektu o balení nově vyrobených polévek do nových obalů jako účelové. Namísto toho se správce daně i stěžovatel „chytili" žalobkyní použitého slova „*přebalit*", na základě kterého požadovali prokázat nutnost výměny původních obalů na již zabalených polévkách za obaly nově nakoupené.

[26] Přestože lze souhlasit se stěžovatelem, resp. správcem daně v tom, že pojem „*přebalit*", který žalobkyně sama při zahájení daňové kontroly užila (viz protokol o zahájení daňové kontroly ze dne 26. 6. 2015, č. j. 2279990/15/3207-61561-802528), vyvolává dojem, že žalobkyně opětovně zabalovala do nových obalů již jednou zabalené polévky; nejpozději v odvolání zcela jasně vysvětlila, že pojem „*přebalit*" užila jako terminologické označení pro balení nově vyrobených polévek do obalů, které splňují požadavky kladené nařízením č. 1169/2011 na poskytování informací o potravinách spotřebitelům. Tuto argumentaci však stěžovatel pominul a fakticky pouze zopakoval, co již konstatoval správce daně – a sice to, že žalobkyně podmínky nároku na odpočet nesplnila, neboť nedoložila smlouvy s odběrateli, ze kterých by vyplývala nutnost zboží „*přebalit*". Podstatu námitky žalobkyně o tom, co měla svým tvrzením o „*přebalování*" zboží fakticky na mysli, v rozhodnutí o odvolání pominul. V bodě 113 žalobou napadeného rozhodnutí, ve kterém tento odvolací bod „*vypořádal*", totiž zopakoval pouze to, co uvedl k nákupu obalů v předchozích částech svého rozhodnutí.

[27] Krajský soud proto dospěl ke správnému závěru, že pochybnosti daňových orgánů o dodávkách obalů nebyly dostatečné, neboť plynuly z nesprávné interpretace žalobkyní užité formulace při zahájení daňové kontroly. Neuznání odpočtu DPH z nákupu obalů jako takových nemohly pochyby pramenící pouze z odlišného vnímání slova „*přebalit*" odůvodnit. Klíčové pro posouzení věci přitom je, že žalobkyně vynakládá na nákup obalů výdaje pravidelně každý měsíc, byť se skladba konkrétních obalů mění v závislosti na druhu vyrobených polévek a požadavcích odběratelů, jak uváděla v podané žalobě (str. 12 a násl.). Tyto skutečnosti přitom musely být správci daně, resp. stěžovateli známy, a to z uskutečněných daňových kontrol, které správce daně provedl i v jiných zdaňovacích obdobích (z úřední činnosti je Nejvyššímu správnímu soudu známo, že daňové kontroly probíhaly, resp. výzvy k prokázání skutečností vydal správce daně minimálně ve zdaňovacích obdobích prosinec 2014, duben 2015, srpen 2015, prosinec 2015; k tomu srov. rozsudek zdejšího soudu ze dne 18. 5. 2020, č. j. 5 Afs 192/2019 - 29; dále v roce 2012 – k tomu srov. rozsudek ze dne 12. 11. 2020, č. j. 9 Afs 45/2019 - 43), příp. z provedených místních šetření. Ekonomickou činnost žalobkyně – to, že reálně instantní polévky vyrábí, a tudíž k jejich zabalení nezbytně potřebuje nakoupené obaly, přitom stěžovatel nezpochybnil.

[28] I v podané žalobě žalobkyně tvrdila, že se jedná o pravidelné výdaje; k tomu doložila rozpis pořizování obalů za období červenec 2014 až červen 2015. Znovu zdůraznila, že se nemohlo jednat o žádné přebalování polévek ve smyslu výměny jednoho obalu konkrétní polévky za jiný, ale o běžné balení vyrobených polévek na závěr technologického postupu jejich výroby. Zabalenou instantní polévku totiž podle žalobkyně nelze bez jejího znehodnocení z obalu vyjmout a znovu zabalit – to může učinit zejm. z hygienických důvodů pouze konečný spotřebitel. Přitom důvodem nákupu obalů s novou grafikou byla objektivní skutečnost – změna evropské legislativy provedená nařízením č. 1169/2011. Stěžovatel proto nemohl uplatněný odpočet za nákup obalů neuznat pouze s takovým odůvodněním, že žalobkyně neprokázala jejich využití v rámci své ekonomické činnosti. To, že obaly při své činnosti využívá, žalobkyně prokázala.

[29] Krajský soud tak správě vyhodnotil (po předchozím zrušujícím rozsudku Nejvyššího správního soudu) tuto námitku jako důvodnou a napadené rozhodnutí stěžovatele ve vztahu ke zdaňovacímu období duben 2015 (tj. ve výroku 2.) zrušil. Jediná kasační námitka stěžovatele tak není důvodná.

V. Závěr a náklady řízení

[30] Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

[31] Výrok o nákladech řízení vychází z § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl v řízení úspěch, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalobkyně byla ve věci úspěšná, přičemž jí vznikly náklady v souvislosti se zastoupením advokátem v řízení o kasační stížnosti. Pro určení výše nákladů spojených s tímto zastoupením se použije v souladu s § 35 odst. 2 s. ř. s. vyhláška č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů. Zástupce žalobkyně učinil v řízení o kasační stížnosti 1 úkon právní služby, kterým je písemné podání soudu ve věci samé – vyjádření ke kasační stížnosti [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu], za který náleží mimosmluvní odměna ve výši 3100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5. advokátního tarifu], která se zvyšuje o 300 Kč paušální náhrady hotových výdajů (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Celkem tedy za jeden úkon právní služby připadá částka 3400 Kč, zvýšená o DPH v sazbě 21 % na částku 4114 Kč – tuto částku je stěžovatel (žalovaný) povinen zaplatit

žalobkyni do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce JUDr. Michaela Bartončíka, Ph.D., advokáta se sídlem Koliště 259/55, Brno.

P o u č e n í :
Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 10. prosince 2021

JUDr. Viktor Kučera
předseda senátu