



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudců JUDr. Ing. Venduly Sochorové a JUDr. Petra Polácha ve věci

žalobce: **Rekultinvest, s.r.o.**
sídlem Králova 279/9, Brno
zastoupený advokátem JUDr. Karlem Střelcem, Ph.D.
sídlem Masarykovo nám. 47/33, Vyškov

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 8. 2017, č. j. 34958/17/5300-22443-607102

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. V projednávané věci jde o doměření daně z přidané hodnoty.

2. Dne 17. 10. 2014 zahájil Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) u žalobce kontrolu na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2012 až 4. čtvrtletí 2013 (viz protokol č. j. 3754961/14/3019-05401-706181). Jako hlavní činnost při zahájení daňové kontroly žalobce uvedl rekultivaci prostorů v objektu cihelny v Ivanovicích. V rámci daňové kontroly bylo zjištěno, že žalobce uplatnil za předmětná zdaňovací období mimo jiné nárok na odpočet daně v celkové výši 984 664 Kč (základ daně 4 789 981 Kč) za služby od dodavatelů General Data Consulting, v.o.s., sídlem Pod Slovany 1903/7, Praha 2 (dále jen „GDC“), a JS Jistr s.r.o., sídlem Kamenická 656/56, Praha 7 (dále jen „JS Jistr“). Správci daně vznikly pochybnosti o faktickém přijetí služeb od deklarovaných dodavatelů.
3. Pochybnosti správce daně nebyly v průběhu daňové kontroly odstraněny, proto ve zprávách o daňové kontrole, č. j. 2637489/16/3019-60561-711836 a č. j. 2638696/16/3019-60561-711836, uzavřel, že žalobce neprokázal nárok na odpočet daně ve smyslu ustanovení § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o DPH“). Poté správce daně osmi dodatečnými platebními výměry ze dne 24. 6. 2016, č. j. 3018046/16/3019-50522-706958, č. j. 3018063/16/3019-50522-706958, č. j. 3018084/16/3019-50522-706958, č. j. 3018092/16/3019-50522-706958, č. j. 3018103/16/3019-50522-706958, č. j. 3018109/16/3019-50522-706958, č. j. 3018172/16/3019-50522-706958 a č. j. 3018221/16/3019-50522-706958, doměřil žalobci daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2012 až 4. čtvrtletí 2013 ve výši celkem 984 664 Kč a uložil mu povinnost uhradit penále ve výši celkem 196 932 Kč.
4. Odvolání žalobce žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl a dodatečné platební výměry potvrdil.

II. Shrnutí obsahu žaloby

5. Žalobce napadá rozhodnutí žalovaného podanou žalobou, jelikož je přesvědčen, že skutková zjištění učiněná žalovaným jsou v rozporu s provedenými důkazy, že žalovaný věc nesprávně právně posoudil a že daňová kontrola dosud nebyla ukončena.
6. Pokud jde o rozpor skutkových zjištění s provedenými důkazy, tento stav je dle žalobce důsledkem nezákonného postupu správce daně i žalovaného, kteří zcela účelově hodnotili jako věrohodné pouze ty důkazy, které byly v neprospěch žalobce. Důkazy, které svědčily v jeho prospěch, hodnotili jako nevěrohodné či je vůbec neprovedli (výslech P. K.).
7. Závěry správce daně, který ve vztahu k plněním uskutečněným pro žalobce paní J. B. dovedl, že žalobce vzhledem k povaze poskytovaných služeb nejednal s náležitou mírou obezřetnosti, považuje žalobce za zcela nesrozumitelné a nepřezkoumatelné.
8. Trvá na tom, že oprávněnost účtování plnění přijatých od společnosti GDC byla prokázána výslechem svědka Ing. R. K., který jednoznačně uvedl, jaké činnosti tato společnost pro žalobce vykonávala. Žalobce doložil důkaz o tom, že společnost GDC příjmy z těchto služeb řádně zdanila a daň odvedla. Namítá přepjatý formalismus žalovaného v případě nesrovnalostí ve výpovědi svědka ohledně smlouvy týkající se materiálu PRESTAB, neboť změna názvu dodavatele a dodávaného materiálu je vzhledem k časovému odstupu pochopitelná.

9. V případě plnění přijatých od společnosti JS Jistr správce daně zcela účelově hodnotil jako nevěrohodné svědecké výpovědi Ing. R. K. a M. M. Svědek K. potvrdil, že se podílel na přípravě smlouvy se společností JS Jistr. Z výpovědi svědka M. vyplynulo, že společnost JS Jistr práce prováděla. Pokud správce daně jejich svědecké výpovědi zcela ignoroval, zatížil řízení vadou, která vedla k nesprávnému rozhodnutí ve věci.
10. Nesprávné právní posouzení spatřuje žalobce rovněž v tom, že se žalovaný řádně nevypořádal s jeho argumentací odkazující na možný vznik bezdůvodného obohacení v případě plnění přijatého od dodavatele JS Jistr. I kdyby služby nebyly poskytnuty obchodní společností JS Jistr, bylo prokázáno, že služby reálně poskytnuty byly a terén v areálu dobývacího prostoru byl upraven. Žalobce má za to, že se nejednalo o daňově závadné jednání, neboť podstatné je, že práce na rekultivaci areálu byly reálně provedeny a také účtované ceny odpovídají skutečnosti. Žalovaný daň doměřuje zcela formalisticky a nezabývá se podstatou věci. Zjištění správce daně ve svém důsledku nastolilo novou skutkovou podstatu. Jednalo se o bezdůvodné obohacení ve smyslu ustanovení § 451 zákona č. 40/1960 Sb., občanského zákoníku, ve znění pozdějších předpisů, a žalobce tak měl o vzniklém závazku povinnost účtovat. Původní i nové účtování daného případu má přitom stejný dopad do výsledku hospodaření, ze kterého se vychází při zjišťování základu daně.
11. V rozporu s právem žalobce na spravedlivý proces správce daně neprovedl výslech svědka P. K. a spokojil se s tvrzením Policie ČR, že svědka nelze předvést. Žalobce správce daně upozorňoval, že P. K. sice smlouvu neuzavřel, ale byl jednatelem společnosti JS Jistr při jejím plnění. Proto byla jeho výpověď neopominutelná. Správce daně nicméně na svém stanovisku nic nezměnil, výslech tohoto svědka neprovedl a svoji procesní nečinnost přesvědčivě nevysvětlil.
12. Z tohoto důvodu, jakož i z dalších důvodů uvedených v příslušném protokolu, odmítl zástupce žalobce podepsat zprávu o daňové kontrole; ta dosud není ukončena, a proto byly napadené platební výměry vydány předčasně.
13. S ohledem na vše shora uvedené žalobce požaduje, aby soud zrušil napadené rozhodnutí žalovaného, věc mu vrátil k dalšímu řízení a přiznal žalobci náhradu nákladů řízení.

III. Vyjádření žalovaného

14. Žalovaný s námitkami žalobce nesouhlasil. Je přesvědčen, že skutkový stav i právní posouzení jsou podrobně rozvedeny v napadeném rozhodnutí i v předloženém správním spisu, proto na ně v podrobnostech odkázal. Ze spisového materiálu vyplývá, že žalovaný i správce daně v souladu s ustanovením § 8 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů, hodnotili důkazy jednotlivě i v jejich vzájemné souvislosti, přihlíželi ke všem skutečnostem, které vyšly najevo, přičemž ke všem se vyjádřili a uvedli své stanovisko. K námitce týkající se plnění přijatého od paní J. B. žalovaný uvedl, že žalobci nebyla v souvislosti s těmito plněními daň z přidané hodnoty za předmětná zdaňovací období doměřena.
15. Setrval na svém závěru, že žalobce neunesl své důkazní břemeno ohledně plnění, která měl přijmout od obchodních společností GDC a JS Jistr a ze kterých si následně uplatnil nárok na odpočet daně z přidané hodnoty za předmětná zdaňovací období. Neprokázal,

že tato plnění přijal od deklarovaných dodavatelů a v tvrzeném rozsahu. V podrobnostech žalovaný odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí.

16. K námitce neprovedení výslechu svědka P. K. žalovaný citoval ustanovení § 100 odst. 1 a 2 daňového řádu a uvedl, že správce daně využil k zajištění provedení svědecké výpovědi veškeré zákonné prostředky, které měl k dispozici, o čemž byl žalobce průběžně informován. Skutečnost, že nebyl zjištěn pobyt svědka, a proto jej nebylo možné ani předvést, nemůže být kladena k tíži správce daně. Nedošlo tedy k porušení práva žalobce na spravedlivý proces.
17. Hodnocení skutkových zjištění a provedených důkazů žalobcem, které se liší od závěrů správce daně, nelze považovat za důvodné odepření podpisu zprávy o daňové kontrole, které by mělo vliv na její použitelnost jako důkazního prostředku ve smyslu § 88 odst. 6 daňového řádu.
18. Žalovaný proto navrhl, aby soud žalobu zamítl.

IV. Ústní jednání

19. Při ústním jednání dne 19. 9. 2019 účastníci setrvali na svých stanoviscích uplatněných v předchozích písemných podáních. Zástupkyně žalobce zopakovala, že žalobce si oprávněně nárokoval odpočet daně z přidané hodnoty, závěry správce daně jsou v rozporu s provedenými důkazy a že došlo k předčasnému ukončení daňové kontroly. Zástupkyně žalovaného poznamenala, že žalobce nárok na odpočet neprokázal. Ve vztahu k dodavateli GDC nebyla prokázána faktická realizace konzultací ani souvislost s ekonomickou činností. U plnění týkajícího se dodavatele JS Jistr bylo výpověďmi svědků S. a F. vyvráceno, že by došlo k poskytnutí služby od tohoto dodavatele.
20. Soud konstatoval obsah soudního a správního spisu. Vzhledem k tomu, že účastníci řízení nenavrhovali provedení žádných důkazů a ani soud ze své vlastní vůle neshledal potřebu dokazování provedené v daňovém řízení doplňovat, dokazování prováděno nebylo.

V. Posouzení věci soudem

21. Napadené rozhodnutí žalovaného přezkoumal soud v mezích uplatněných žalobních bodů. Ověřil přitom, zda rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (*ex officio*), a vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodnutí žalovaného.
22. Dospěl k závěru, že žaloba **není důvodná**.
23. Předně soud konstatuje, že žalobní námitky týkající se plnění uskutečněných pro žalobce paní J. B. se zcela mýjí s kontrolními zjištěními týkajícími se doměření daně z přidané hodnoty, resp. s obsahem napadeného rozhodnutí. Daň z přidané hodnoty nebyla žalobci za předmětná zdaňovací období doměřena v souvislosti s plněními poskytnutými paní J. B., neplátcem daně z přidané hodnoty. Těmito námitkami se proto soud věcně nezabýval.
24. Předmětem sporu v dané věci je skutečnost, zda žalobce prokázal, že přijal zdanitelná plnění od deklarovaných dodavatelů v tvrzeném rozsahu, resp. zda prokázal i oprávněnost uplatněného nároku na odpočet daně ve smyslu ustanovení § 72 zákona o DPH.
25. Podle ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu je povinností daňového subjektu prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném

daňovém

tvrzení

a dalších podáních. Podle ustanovení § 92 odst. 4 daňového řádu pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence. Jestliže tedy daňový subjekt tvrdí, že má nárok na odpočet daně z přidané hodnoty (uznání výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů), musí unést své důkazní břemeno a tuto skutečnost prokázat. Naproti tomu správce daně ve smyslu ustanovení § 92 odst. 5 daňového řádu prokazuje oznámení vlastních písemností; skutečnosti rozhodné pro užití právní domněnky nebo právní fikce; skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem; skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního úkonu nebo jiné skutečnosti a konečně skutečnosti rozhodné pro uplatnění následku za porušení povinnosti při správě daní.

26. Podle ustanovení § 72 zákona o DPH platí, že nárok na odpočet daně má plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Dále ustanovení § 73 téhož zákona uvádí, že plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem.
27. Daňové řízení tedy spočívá na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení a dále má povinnost toto své tvrzení doložit, tedy nese též břemeno důkazní. Toto důkazní břemeno daňový subjekt unese tehdy, předloží-li správci daně doklady splňující požadavky stanovené zákonem a dále pokud údaje uvedené na dokladech odpovídají zjištěnému skutkovému stavu.
28. Povinností daňového subjektu ve vztahu k dani z přidané hodnoty (nároku na odpočet této daně) je tedy tvrdit a prokázat skutečnosti relevantní pro jeho daňovou povinnost vyplývající z ustanovení § 72 odst. 1 zákona o DPH, tedy že od jiné osoby povinné k dani přijal zdanitelná plnění a tato plnění použil ke své ekonomické činnosti.
29. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011 - 103 (všechna citovaná rozhodnutí správních soudů dostupná na www.nssoud.cz), vyložil, že „jakkoliv z § 73 odst. 1 ZDPH vyplývá, že prokazování nároku na odpočet daně je prvotně záležitostí dokladovou, je současně třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění. Pokud daňový subjekt před správcem daně uplatňuje nárok na odpočet daně, je k jeho výzvě povinen uplatněný nárok jednoznačně prokázat.“ Obdobně Krajský soud v Plzni v rozsudku ze dne 23. 10. 2013, č. j. 57 Af 7/2012 - 68, konstatoval, že „vzniknou-li správci daně pochybnosti o správnosti údajů na daňovém dokladu, resp. pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění či naplnění jiných zákonných podmínek pro uplatnění odpočtu daně z přidané hodnoty, ztrácí daňový doklad důkazní hodnotu předvídanou § 73 odst. 1 ZDPH a nárok na odpočet daně je třeba prokazovat dalšími způsoby předvídanými daňovým řádem.“
30. Otázku rozložení důkazního břemene v daňovém řízení Nejvyšší správní soud ve své dosavadní judikatuře posuzoval opakovaně. Například v rozsudku ze dne 9. 10. 2014, č. j. 9 Afs 48/2013 - 32, shrnul, že „svá tvrzení daňový subjekt prokazuje zejména

svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (...). I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu (...) § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují „vážné a důvodné pochyby“. Správce daně je proto povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své zákonné důkazní břemeno (viz rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. rozsudky NSS ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010 - 124, nebo ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119).

31. Z výše uvedeného vyplývá, že pochybnosti o správnosti údajů na daňovém dokladu samy o sobě nestačí k neuznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. Sdělí-li správce daně ve výzvě daňovému subjektu své pochybnosti, přesune se důkazní břemeno zpět na daňový subjekt, který je následně povinen jinými důkazními prostředky prokázat, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak je deklarováno v daňových dokladech. Soulad údajů uvedených na daňovém dokladu se skutečností (tedy s tím, jak reálně došlo k uskutečnění zdanitelného plnění) je nezbytnou podmínkou pro vznik nároku na odpočet daně z přidané hodnoty.

V. A) Plnění přijatá od společnosti GDC

32. V průběhu daňové kontroly bylo z předložených dokladů zjištěno, že žalobce přijal v roce 2012 od dodavatele GDC konzultační služby v celkové hodnotě 151 200 Kč a v roce 2013 v celkové hodnotě 133 100 Kč. Tyto služby měly být poskytnuty na základě Smlouvy o poskytování služeb ze dne 27. 4. 2011 uzavřené mezi žalobcem jako objednatelem a GDC jako dodavatelem. Odměna za poskytnuté služby byla stanovena paušální částkou ve výši 10 000 Kč měsíčně.
33. Z textu daňových dokladů, kde je uvedeno „*fakturuje Vám dle smlouvy o poskytování služeb*“, ani z podkladů (tabulek) předložených žalobcem nebylo zřejmé, jaké konkrétní služby byly předmětem zdanitelných plnění a následné fakturace, ani jak souvisely s ekonomickou činností žalobce. Správce daně proto vyzval žalobce, aby prokázal a doložil, co bylo předmětem plnění, tj. faktické uskutečnění a přijetí zdanitelných plnění, stejně jako jejich souvislost s ekonomickou činností žalobce (viz protokol o ústním jednání ze dne 27. 4. 2015, č. j. 2045495/15/3019-60561-706181, a ze dne 13. 7. 2015, č. j. 2053930/15/3019-60561-706181).
34. Dle tvrzení žalobce se jednalo o plnění pod názvy „*Working capital/net debts in local currency*“, „*Amount plan 2012 in TEUR*“, „*Account receivables/working capital/net debts*“ atd. Správci daně byl předložen „*teaser*“ – krátký reklamní materiál, který měl sloužit potencionálním partnerům. Žalobce poskytl správci daně rovněž soupis činností, které deklarovaný dodavatel měl vykonávat na základě smlouvy o poskytování služeb ze dne

27. 4. 2011. Předmětem smlouvy mělo být „*zajišťování a provádění konsultací v oblasti báňských činností souvisejících s rekultivací dobývacího prostoru v katastrálním území Ivanovice n. Hané, organizace work-flow v background office i na situ, řízení RETURN on Equity a property management, sledování cen a efektivity prováděné činnosti v rámci ekonomických parametrů KPLs.*“

35. Dne 24. 8. 2015 žalobce doručil správci daně další vyjádření. K poskytnutí služeb od dodavatele GDC uvedl, že tohoto dodavatele „*angažoval za účelem zjištění efektivity při ukládání interního odpadu, plánování cash flow a navržení ekonomicko-báňských working flow a jejich reflexe do podnikových financí, případné prezentace a projednání s bankami z důvodu optimalizace Working Capital a Debt restructuring progress.*“ Současně měl dodavatel GDC poskytovat žalobci informace o různých projektech v oblasti severní Moravy, struktuře a vývoji trhu s nerostným bohatstvím a materiálem, který se mohl využít při rekultivaci. Mezi hlavní body činnosti mimo jiné patřilo např. definování výkaznictví a přehledových tabulek nutných pro měsíční hlášení, výpočet a predikce *cash-flow* a jeho odchylek mezi rozpočtem a realizací, kalkulace *EBITDA*, a jiné *KPLs* projednání s bankami, *Working Capital* financování a financování *CAPEX*, *SWOT* analýza dobývacího prostoru atd. Přílohy týkající se přijatých plnění od dodavatele GDC byly předloženy v angličtině.
36. Následně dne 4. 9. 2015 doručil žalobce správci daně kopie daňových tvrzení (včetně evidence pro daňové účely) dodavatele GDC za 1. čtvrtletí 2012 až 4. čtvrtletí 2013 s vyjádřením, že dodavatel GDC daň z přidané hodnoty řádně přiznal a odvedl. K prokázání svých tvrzení týkajících se dodavatele GDC žalobce navrhl jako důkaz výslech svědka M. M., zaměstnance žalobce, a Ing. R. K. společníka a statutární orgán dodavatele GDC.
37. Dne 2. 11. 2015 se uskutečnila za přítomnosti zástupce žalobce výpověď svědka M. M. Co se týká dodavatele GDC svědek uvedl, že netuší, co pro žalobce tato firma vykonávala, jednání s touto firmou nebyl nikdy přítomen a z dokumentace viděl pouze knihu prohlídek (viz protokol ze dne 2. 11. 2015, č. j. 3889360/15/3019-60561-711836).
38. Dne 12. 11. 2015 se uskutečnila za přítomnosti zástupce žalobce výpověď svědka Ing. R. K., zástupce dodavatele GDC. Svědek vysvětlil, že zpracování přehledových tabulek bylo pouze zlomkem činnosti, neboť během celé činnosti posuzovali také pracovní postupy, které jsou v rámci společnosti uplatňovány, jejich efektivitu a možnosti co nejefektivnější rekultivace dobývacího prostoru v Ivanovicích. Mimo jiné také poskytovali poradenství, které souviselo s rekultivací samotnou, protože GDC má *know-how* o hornickém prostředí a báňském zákonu. Jednalo se o práva na kácení křovin, otázky majetkově právní, byly řešeny spory s vlastníkem pozemku, který chtěl zastavit rekultivaci, předkládali jednateři různá řešení a postupy pro řešení majetkově právních vztahů. Svědek měl být také přítomen na jednání s obcí, kde domlouvali postup rekultivace, její vliv na mikrostrukturu v dané obci a pozitivní efekty, které vyplývaly z rekultivace prostoru. Svědek sdělil, že má fotodokumentaci, jak území vypadalo před zahájením rekultivace; byla to neřízená skládka, která díky rekultivaci pomohla obci tento palčivý problém vyřešit. Svědek se také měl podílet na přípravě smluv, které žalobce uzavřel s dodavatelem P. O., sídlem P. 882/12, O. (dále jen „P. O.“), a JS Jistr (viz protokol ze dne 12. 11. 2015, č. j. 3965095/15/3019-60561-711836).

39. Dne 10. 12. 2015 správce daně provedl nad rámec požadavků žalobce výslech svědka M. F., závodního lomu. Ten na otázku správce daně, zda se při výkonu své funkce setkal s firmou GDC, uvedl: „Nesetkal, vím jen, že je to zeť pana M., ale nikdy jsem ho neviděl. Víím, že je jedním ze spoluvlastníků pozemků. Nic víc nevím“ (viz protokol ze dne 10. 12. 2015, č. j. 4197140/15/3019-60561-711836).
40. Dne 22. 12. 2015 žalobce doložil správci daně další podklady k činnostem poskytovaným dodavatelem GDC. Jednalo se o tabulky „*Working capital projection*“, „*Summary of result in local currency*“, „*Detailed budget in local currency*“. Tyto materiály byly doloženy pouze v anglickém jazyce, bez označení účetního období, ke kterému se měly vztahovat, bez účetních sestav a bližšího komentáře.
41. Správce daně poté zaslal žalobci výzvu k prokázání skutečností (ze dne 16. 2. 2016, č. j. 593556/16/3019-60561-711836) a vyzval jej k prokázání, jaké konkrétní práce byly předmětem fakturace dodavatele GDC, resp. k doložení oprávněnosti odpočtu daně ve smyslu ustanovení § 72 odst. 1 a 2 zákona o DPH. Žalobce ve své odpovědi na výzvu ze dne 9. 3. 2016 pouze uvedl, že považuje svou důkazní povinnost za splněnou výsledkem svědka Ing. R. K. a předložením listinných důkazů.
42. Rovněž v podané žalobě žalobce trval na tom, že oprávněnost zaúčtování plnění přijatých od dodavatele GDC prokázal. K tomu soud uvádí následující.
43. Jak svědek K., tak žalobce uváděli, že jádrem činnosti byly osobní konzultace, což je způsob poskytování služeb, jež platné právo umožňuje. Soud nezpochybňuje možnost realizovat poradenské služby formou osobních konzultací. I v takovém případě však žalobce musí být schopen prokázat faktické přijetí služeb od deklarovaného dodavatele, v rozsahu deklarovaném na předložených daňových dokladech a použití těchto služeb v rámci svých ekonomických činností. Soud nesouhlasí s názorem žalobce, že uskutečnění zdanitelného plnění dodavatelem GDC v deklarovaném rozsahu a jeho využití v rámci ekonomické činnosti bylo v daném případě prokázáno svědeckou výpovědí Ing. R. K. a předloženými listinnými důkazy. Naopak, soud ve shodě se správcem daně, potažmo s žalovaným má za to, že žalobce ve vztahu k těmto zdanitelným plněním neunesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu, neboť neprokázal oprávněnost uplatněného odpočtu daně podle § 72 a § 73 zákona o DPH.
44. Obsah předloženého soupisu činností, které měl dodavatel GDC pro žalobce vykonávat, byl natolik obecný, že nemohl prokázat uskutečnění zdanitelných plnění v tvrzeném rozsahu. Z předložených podkladů k poskytnutým konzultačním službám nebylo seznatelné, jakého období se předmětné služby měly týkat. Pouze u jedné z tabulek byl uveden rok 2010, přičemž smlouva o poskytování služeb dodavatelem GDC byla podepsána a uzavřena až dne 27. 4. 2011. Uvedené doklady tedy nemohly faktické uskutečnění zdanitelných plnění od GDC prokázat.
45. Listiny, které měly dokládat uskutečnění předmětných zdanitelných plnění, byly předloženy pouze v angličtině přesto, že správce daně v průběhu daňové kontroly několikrát požadoval doložení překladů písemností zpracovaných dodavatelem GDC, a rovněž vysvětlení terminologie a doložení konkrétních měsíčních podkladů pro fakturaci či předložení konkrétní zpracované analýzy, výkazů, tabulek pro zmíněné hlášení (viz např. protokol o ústním jednání ze dne 13. 7. 2015, č. j. 2053930/15/3019-60561-706181). Žalobce překlady písemností správci daně nepředložil. Nepředložil rovněž žádné relevantní materiály ani definice pracovních postupů, hodnocení jejich efektivity,

mapování trhu, různá řešení a postupy pro řešení majetkově právních vztahů, časový harmonogram a postupy vymýcení dřevin, likvidace přírodní akumulace povrchových vod či e-mailovou komunikaci apod., kterou měl dle svědecké výpovědi Ing. P. K. dodavatel GDC žalobci předkládat. Nebylo rovněž prokázáno, že by byli osloveni budoucí potencionální obchodní partneři, kterým by žalobce předložil nebo zaslal „teaser“ (krátký reklamní materiál), který měl dodavatel GDC pro žalobce vytvořit. Nebyla tedy prokázána souvislost s ekonomickou činností žalobce.

46. Pokud se jedná o svědeckou výpověď Ing. R. K., ani tato dle soudu neprokázala, že se předmětná zdanitelná plnění fakticky uskutečnila v deklarovaném rozsahu a byla žalobcem použita v rámci jeho ekonomických činností. O tom nesvědčí pouze nesrovnalost ve výpovědi svědka, který uvedl, že se měl podílet na tvorbě smlouvy s dodavatelem PRESTAB, ačkoliv PRESTAB byl materiál užívaný při sanaci, nikoli obchodní společnost. Ve výpovědi svědka K. kromě této nepřesnosti existovaly jiné, zásadnější nesrovnalosti. Svědek popisoval, že se podílel na přípravě smlouvy s dodavatelem P. O., která byla na základě těchto jednání podepsána. Ze Smlouvy o využití rekultivačních materiálů předložené v rámci daňové kontroly přitom vyplynulo, že P. O. figuroval jako objednatel, nikoli jako dodavatel a smlouva byla uzavřena dne 9. 7. 2010, tedy v době před uzavřením smlouvy mezi žalobcem a dodavatelem GDC. Svědek K. rovněž uvedl, že má fotodokumentaci stavu pozemků před zahájením rekultivace. Rekultivace však byla zahájena již v roce 2010, smlouva s dodavatelem GDC byla uzavřena dne 27. 4. 2011. Fotodokumentace pořízená při realizaci služeb v rámci výše uvedené smlouvy, tedy nemohla být pořízena před zahájením rekultivace pozemků. V rámci daňové kontroly pak bylo zjištěno, že některé poradenské činnosti, např. přípravu smluv s dodavateli, měla podle vyjádření žalobce provádět též paní J. B., která žalobci stejně jako dodavatel GDC fakturovala měsíční paušál ve výši 10 000 Kč za služby poskytované na základě smlouvy o poskytování služeb ze dne 27. 4. 2011. Jak vyplývá ze spisového materiálu a z odpovědi na dožádání, paní B. i bývalý společník a zástupce žalobce Ing. J. B. využili svého práva a v souladu s ustanovením § 96 odst. 2 daňového řádu se rozhodli v dané věci nevypovídat (viz protokol ze dne 24. 11. 2015, č. j. 7121568/15/2012-60561-110510, a ze dne 24. 11. 2015, č. j. 7118290/15/2012-60561-110510). Je tak zřejmé, že výpovědi svědka K. nebyly odstraněny pochybnosti o faktickém přijetí deklarovaných služeb od dodavatele GDC. Naopak, s ohledem na rozpor mezi sděleními svědka K. a skutečnostmi zjištěnými v rámci daňové kontroly mohla tato svědecká výpověď správce daně spíše utvrdit v tom, že existují důvodné pochybnosti o uskutečnění předmětných zdanitelných plnění v deklarovaném rozsahu.
47. Soud je s ohledem na obsah spisového materiálu přesvědčen, že správce daně hodnotil předložené důkazy v souladu s ustanovením § 8 daňového řádu, podle své úvahy, každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti a současně přihlédl ke všemu, co při dokazování vyšlo najevo. Výpověď svědka ani žalobcem předložené podklady bez označení k jakému období se vztahují, či co prokazují, nebyly způsobilé prokázat tvrzení žalobce, že předmětné konzultační služby byly fakticky uskutečněny v tvrzeném rozsahu dodavatelem GDC, který je na daňových dokladech uveden jako poskytovatel plnění, ani že tyto služby žalobce od deklarovaného dodavatele přijal a použil v rámci svých ekonomických činností. Výše uvedené nemohou osvědčit ani žalobcem předložená daňová tvrzení dodavatele GDC nebo skutečnost, že daň z přidané hodnoty z těchto plnění byla dodavatelem odvedena; zmíněné skutečnosti faktické uskutečnění zdanitelných plnění neprokazují.

48. Námitky nesprávného hodnocení důkazů žalovaným (resp. správcem daně) ve vztahu k plněním poskytnutým od GDC tak soud neshledal důvodnými.

V. B) Plnění přijatá od společnosti JS Jistr

49. V rámci daňové kontroly bylo rovněž zjištěno, že žalobce uplatnil za předmětná zdaňovací období odpočet daně z přidané hodnoty z daňových dokladů vystavených dodavatelem JS Jistr z přijatých plnění (služeb) - strojních úprav terénu, v celkové výši 935 299 Kč (základ daně 4 553 981 Kč) dle rámcové smlouvy o spolupráci ze dne 28. 11. 2011 uzavřené s panem P. K., jednatelem společnosti JS Jistr.
50. Žalobce k přijetí těchto plnění uvedl, že se jedná o dodavatele, který zajišťoval pozemní práce jako úpravu terénu, kácení aj. Ceny byly stanoveny dohodou, za žalobce měl řešit ceny osobně pan H., závodní lomu Luleč, který práce přebíral a odsouhlasil. Práce měli provádět zaměstnanci dodavatele JS Jistr osobně, nikoli subdodavatelé. Fotodokumentace prací podle žalobce neexistuje a neexistují ani záznamy o provozu strojů či předávací protokoly. Faktury byly hrazeny hotově, ačkoliv na daňových dokladech bylo uvedeno bankovní spojení. Úhrady přebíral pan K. a za žalobce je předávala účetní paní M. (viz protokol o ústním jednání ze dne 27. 4. 2015, č. j. 2045495/15/3019-60561-706181).
51. Z odpovědi na dožádání místně příslušného správce daně dodavatele JS Jistr (viz dožádání ze dne 25. 3. 2015, č. j. 1371964/15/3019-60561-706181) vyplynulo, že tento dodavatel je nekontaktní, v místě svého sídla se nevyskytuje, ani zde nevykonává svoji podnikatelskou činnost. Poslední daňové tvrzení k dani z přidané hodnoty bylo podáno za zdaňovací období leden 2013. Registrace k dani z přidané hodnoty byla tomuto dodavateli zrušena ke dni 24. 10. 2014. Dle zaslaného přehledu údajů uvedených v daňových tvrzeních uvedl dodavatel daň na výstupu za duben a červen 2012 nižší a neodpovídající částkám uvedeným v přijatých daňových dokladech žalobce. Pouze v měsíci květnu 2012 byla daň na výstupu vyšší. Správcem daně bylo dále zjištěno, že pan P. K. byl jednatelem JS Jistr až od 28. 2. 2013.
52. Správce daně tedy žalobce vyzval k prokázání uplatněného nároku na odpočet daně dle přijatých daňových dokladů od dodavatele JS Jistr ve smyslu ustanovení § 72 a § 73 zákona o DPH (viz výzva ze dne 13. 5. 2015, č. j. 2325313/15/3019-60561-706181)
53. Žalobce doručil dne 4. 9. 2015 správci daně své vyjádření, ve kterém k prokázání svých tvrzení navrhl jako důkaz provést výslech svědka P. K., jednatele JS Jistr, J. S., bývalého jednatele JS Jistr, a M. M., zaměstnance žalobce. Jako další důkaz žalobce navrhl ohledání pozemků dobývacího prostoru v Ivanovicích na Hané.
54. Dne 2. 11. 2015 se uskutečnila za přítomnosti zástupce žalobce výpověď svědka M. M. Svědek uvedl, že v období let 2012 a 2013 na dobývací území jezdil na žádost pana M. (jednatele žalobce) kontrolovat činnost. Na tuto práci neměl smlouvu, byl v tu dobu zaměstnancem společnosti Keramika - Egres. Na otázku, jaké činnosti vykonával, svědek uvedl, že jezdil na skládku, prohlédl práce, avšak papíry nekontroloval, písemné záznamy žádné nevedl a při inspekčních prohlídkách nebyl přítomen, to vše až v roce 2014. O panu H. (závodním lomu) nikdy neslyšel, ani nevěděl, u které firmy byl pan B. (řidič buldozeru) zaměstnán. Denní evidenci přiváženého materiálu vedl v letech 2012 a 2013 pan K. Na stavbě byly dva typy buldozerů. Na vozidlech nebylo uvedeno označení dodavatelských

firem a dle svědka řidiči říkali, že pracují pro firmy O. a Jistr. Na otázku správce daně, zda firma JS Jistr vykonávala pro žalobce nějaké činnosti, svědek uvedl: „ano, spoustu činností.“ O firmě JS Jistr svědek kromě názvu neznal žádné informace a nebyl schopen uvést, v jakém objemu tato firma práce pro žalobce prováděla, ani kteří pracovníci pro jednotlivé dodavatele pracovali, či zda firma JS Jistr měla vlastní stroje, nebo kdo byl majitelem strojů. Neznal žádná jména pracovníků a nemohl uvést ani zaměstnavatele řidiče pana B., který pracoval na buldozeru jako řidič. Nesetkal se osobně s žádným ze zástupců dodavatelských firem. V roce 2014, kdy se svědek stal předákem, už vykonávala veškerou činnost pouze firma O. (viz protokol ze dne 2. 11. 2015, č. j. 3889360/15/3019-60561-711836).

55. Dne 6. 11. 2015 se za přítomnosti žalobce uskutečnilo místní šetření v oblasti dobývacího prostoru, při němž bylo zjištěno, že prostor byl zavezen zeminou a je porostlý plevellem. Stroje ani jiná technika na pozemku již nebyly a pozemek nebyl oplocen. Hranice pozemku byla označena sloupkem a práce dle sdělení žalobce byly ukončeny dne 31. 8. 2015 (viz protokol ze dne 6. 11. 2015, č. j. 3909278/15/3019-60561-711836).
56. Dne 10. 12. 2015 správce daně provedl nad rámec požadavků žalobce výslech svědka M. F. (závodního lomu). Ten uvedl, že vykonával funkci závodního lomu v Ivanovicích na Hané od 1. 10. 2011, kde osobně prováděl pravidelné kontroly dobývací oblasti a účastnil se inspekčních prohlídek. Svědek podrobně popsal situaci v dobývací oblasti a mimo jiné uvedl konkrétní typy strojů, druhy vedených evidencí a dokumentace, včetně odpovědných osob. Dále uvedl, že společnost JS Jistr nezná a ví pouze o jednom dodavateli služeb v rekultivovaném lomu Ivanovice na Hané, kterým byla firma O. – M. z Prostějova. V rámci své činnosti se setkal pouze se zástupci této firmy, a to s pány O., M. a Ing. T. Tato firma byla největším dodavatelem a realizovala jak navážku materiálu, tak i další práce v dobývací oblasti. Setkal se také s pracovníky firmy, konkrétně s řidičem buldozeru panem B., který se svědkovi představil jako zaměstnanec firmy O. – M. Na otázku zástupce žalobce, zda to byla jediná firma, která se podílela na rekultivaci oblasti, svědek odpověděl, že jiné firmy se na rekultivaci mohly podílet, ale pouze v malém rozsahu (viz protokol ze dne 10. 12. 2015, č. j. 4197140/15/3019-60561-711836).
57. Dne 18. 1. 2016 obdržel správce daně informaci, že J. S. (bývalý jednatel JS Jistr) kontaktoval celní správu a sdělil jí svou současnou adresu a telefonní číslo. Správce daně tedy svědka předvolal k podání svědecké výpovědi. Svědek S. ve své výpovědi popsal, že rámcovou smlouvu předloženou žalobcem v průběhu daňové kontroly nezná a pan P. K. nebyl v roce 2011 oprávněn jednat jménem společnosti JS Jistr. Dále zmínil, že v době, kdy byl jednatelem společnosti JS Jistr, tj. do února 2013, nevykonávali pro žalobce žádné služby. Předložené faktury, ani příjmové pokladní doklady jako jednatel nepodepsal. K předloženým daňovým dokladům uvedl, že se neshoduje číselná řada, jsou použita dvě různá razítka a podpisy nepoznal. K předloženému dokumentu, kterým byla dne 15. 4. 2010 projednána žádost daňového subjektu o uvedení dobývacího prostoru v Ivanovicích na Hané do původního stavu, svědek uvedl, že jej nepoznává a není mu znám ani podpis a razítko na něm uvedené. K rámcové smlouvě mezi JS Jistr a žalobcem podepsané dne 28. 11. 2011 svědek vysvětlil, že smlouvu nezná a v roce 2011 byl jednatelem pouze on, pan K. ve firmě nepracoval a firmu koupil až v roce 2013. Uzavřel, že faktury nejsou firmy JS Jistr a že deklarované práce firma nevykonávala (viz protokol ze dne 15. 2. 2016, č. j. 504289/16/3019-60561-711836).

58. Správce daně v průběhu daňové kontroly zjistil, že žalobce do přijatých daňových dokladů vystavených dodavatelem JS Jistr zahrnul i doklad č. 290112153, kde je uveden jako odběratel žalobce, ale jako příjemce M. J. Jednalo se o fakturaci strojních úprav terénu v rámci rekultivace dobývací oblasti bývalé cihelny v Ivanovicích na Hané. Správce daně tedy zaslal dožádání místně příslušnému správci daně pana J. Z odpovědi na dožádání doručené dne 19. 7. 2016 bylo zjištěno, že hlavní podnikatelskou činností pana J. jsou reklamní polepy a že zdanitelné plnění dle vydané faktury dodavatelem JS Jistr pro žalobce, kde byl jako příjemce uveden M. J., nebylo uskutečněno. Pan J. neměl tento doklad zahrnut v daňové evidenci a potvrdil, že žalobce nezná a neuskutečnil s ním žádný obchodní případ. Dále bylo zjištěno, že mezi dodavatelem JS Jistr a panem J. bylo uskutečněno pět obchodních případů v období od července do září 2012, kdy se jednalo o tisk bannerů, letáků, vizitek, dodávku folií a reklamních předmětů.
59. Správce daně v průběhu daňové kontroly zjistil, že veškeré úhrady dodavateli JS Jistr byly hrazeny hotově, ačkoliv na všech daňových dokladech bylo uvedeno bankovní spojení. V daném případě se jednalo o velké objemy finančních částek a záznamy zaúčtované na účtech peníze na cestě 261, pokladna 211 a bankovní účty 221 v jednotlivých měsících nepodávaly pravdivý obraz o skutečných převodech finančních prostředků na těchto účtech (viz zpráva o daňové kontrole č. j. 2637489/16/3019-60561-711836, a č. j. 2638696/16/3019-60561-711836, str. 14 - 16). Převody finančních prostředků na účtech 211 pokladna byly realizovány souhrnnými doklady, které nebyly v souladu se skutečnými převody peněžních prostředků z účtů 221 bankovní účty, ani hotovostními úhradami daňových dokladů přijatých od JS Jistr. Z pokladny byly hrazeny vyšší hotovostní úhrady, než jaké měl žalobce v den platby v pokladně k dispozici. K rozporu mezi objemem disponibilních peněžních prostředků a uhrazených fakturovaných částek žalobce sdělil, že se jednalo o půjčky, které poskytl společník Ing. L. M. (jednatel žalobce), a tyto byly účtovány v rámci předložených souhrnných příjmových pokladních dokladů a v rámci jednotlivých účetních období. Dle žalobce byly půjčky vždy poskytnuty i vráceny, a proto jejich zaúčtování na uvedených dokladech nijak neovlivnilo celkovou částku dokladu, což bylo doloženo předmětnými účetními doklady včetně Smluv o půjčce uzavřených mezi odvolatelem a společníkem panem M.
60. Správce daně v rámci daňové kontroly také prověřoval smlouvy o využití rekultivačního materiálu PRESTAB, uzavřené s firmou P. O. Firma P. O. hradila dle doložených smluv za uložení odpadního materiálu PRESTAB do bývalého lomu 40 až 50 Kč/t. Materiál PRESTAB je odpadním produktem z výroby korporace PRECHEZA a. s., sídlem Dr. Edvarda Beneše 1170/24, Přerov (dále jen „PRECHEZA“). Telefonickým dotazem u společnosti PRECHEZA bylo zjištěno, že rekultivační materiál PRESTAB odebírala pro projekty v oblasti Vyškovska firma Titer a.s., sídlem Vítězslava Nezvala 2871/9, Prostějov (dále jen „Titer“). Správce daně tedy zaslal dne 14. 12. 2015 dožádání na Územní pracoviště v Prostějově za účelem provedení místního šetření u společnosti Titer z důvodu zjištění dokladů souvisejících s odkoupením a manipulací materiálu PRESTAB. Z odpovědi na dožádání, jejíž přílohou byly související doklady, bylo zjištěno, že firma Titer měla s firmou PRECHEZA uzavřenou smlouvu na nákup rekultivačního materiálu PRESTAB s tím, že zajistí jeho uložení a využití. Tento materiál se kupoval od firmy PRECHEZA za 1 Kč/t a následně pak firma Titer fakturovala firmě PRECHEZA za manipulaci s materiálem a dopravu 245 Kč/t. Manipulací odpadního materiálu pro firmu Titer zajišťoval subdodavatel P. O., který je společníkem firmy O. – M., která vlastnila

buldozery stejných typů, jež byly používány dle svědka F. při rekultivaci lomu v Ivanovicích na Hané. Dle zjištění správce daně materiál PRESTAB dodávala žalobci firma P. O., která hradila žalobci za uložení materiálu cenu ve výši 40 až 50 Kč/t. Firma P. O. měla uzavřenou smlouvu o využití PRESTAB s objednatelem Titer, na základě které zajišťovala manipulaci s odpadním materiálem PRESTAB včetně dopravy za cenu 203,50 Kč/t. Náklady na rozprostření materiálu PRETAB tedy nesla firma O., která obdržela od objednavatele Titer výnosy za manipulaci v dostatečné výši (203,50 Kč/t), aby současně uhradila náklady na uložení ve výši 40 až 50 Kč/t a z rozdílu měla dostatek zdrojů na úhradu provozu strojů, které práce prováděly a které vlastnila a pronajímala od korporace O. – M., v níž je P. O. společníkem a jednatelem. Z internetových stránek firmy O. – M. bylo zjištěno, že společnost má v nabídce strojů mimo jiné buldozery stejných typů, které se podle svědecké výpovědi M. F. používaly při rekultivaci lomu v Ivanovicích na Hané. Jednalo se konkrétně o stroje buldozer CAT D6R a D4H. Stejně typy strojů jsou také uváděny v zápisech, které podle předložené Knihy prohlídek lomu vedl závodní lomu. Obdobnou nabídku strojů prezentuje na svých internetových stránkách také firma P. O.

61. Správce daně na základě uvedených zjištění dospěl k závěru, že žalobce neunesl důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu ve věci oprávněnosti uplatněného odpočtu daně dle jím předložených daňových dokladů, kde byl jako poskytovatel plnění uveden dodavatel
JS Jistr ve smyslu ustanovení § 72 zákona o DPH. Žalobce neprokázal, že plnění byla poskytnuta deklarovaným dodavatelem v deklarovaném rozsahu.
62. Žalobci nelze přisvědčit, že správce daně ignoroval výpovědi svědků K. a M. Naopak, správce daně ve svých závěrech z uvedených svědeckých výpovědí vycházel. Hodnotil je pak v souladu s § 8 daňového řádu a přihlédl ke všemu, co v řízení vyšlo najevo. Ve světle dalších zjištěných skutečností, např. svědecké výpovědi J. S., bývalého jednatele JS Jistr, který potvrdil, že firma JS Jistr pro žalobce žádné práce nevykonala a J. K. nebyl oprávněn za tohoto dodavatele jednat (viz protokol ze dne 15. 2. 2016, č. j. 504289/16/3019-60561-711836), případně výpovědi svědka F., který sdělil, že rekultivační práce prováděla firma O., nemohl správce daně předmětné výpovědi osvědčit jako důkaz prokazující faktické uskutečnění zdanitelných plnění deklarovaným dodavatelem v deklarovaném rozsahu a jejich použití v rámci ekonomických činností žalobce. Jiné věrohodné důkazy provedené v daňovém řízení totiž tvrzení svědků K. a M. jasně vyvracely.
63. Co se týče provedení svědecké výpovědi P. K., tu se správci daně nepodařilo zajistit. Správce daně zaslal za účelem provedení svědecké výpovědi dožádání na Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj, Územní pracoviště v Orlové (viz dožádání ze dne 14. 10. 2015, č. j. 3732542/15/3019-60561-711836). Dožádaný správce daně svědka opakovaně předvolal, o čemž informoval též zástupce žalobce (viz předvolání ze dne 19. 10. 2015, č. j. 2914452/15-3217-60562-800438, opakované předvolání ze dne 6. 11. 2015, č. j. 3076554/15/3217-60562-800438, a vyrozumění o předvolání svědka ze dne 6. 11. 2015, č. j. 3076994/15/3217-60562-800438). Dále dožádaný správce daně požádal Policii ČR o předvedení P. K. (viz žádost o předvedení ze dne 3. 12. 2015, č. j. 3188840/15/3217/60562-800438, a rozhodnutí o předvedení předvolané osoby ze dne 3. 12. 2015, č. j. 3188610/153217-60562-800438). Policie ČR však správci daně sdělila, že P. K. nebylo možno předvést, neboť trvalý pobyt má hlášen na Městském úřadě Petřvald, kde se neobjevuje a poštu si nepřebírá. Z dostupných evidencí nebylo zjištěno skutečné bydliště

osoby, zjištěné telefonní číslo neexistuje. Policie ČR dále sdělila, že se P. K. v Petřvaldu nezdržuje a nebyl zde již delší dobu viděn. Správce daně tak využil všechny dostupné prostředky, tj. předvolání, opakované předvolání a žádost o předvedení orgány Policie ČR. Faktickou nemožnost provedení svědecké výpovědi nelze klást k tíži správci daně. Navíc soud je přesvědčen, že i bez provedení svědecké výpovědi P. K. byl skutkový stav ve věci zdanitelných plnění od dodavatele JS Jistr zjištěn dostatečně spolehlivě. V průběhu dokazování byl shromážděn dostatek indicií vyvracejících tvrzení žalobce, že předmětné zdanitelné plnění se uskutečnilo tak, jak je deklarováno v předložených daňových dokladech (tj. deklarovaným dodavatelem JS Jistr a v deklarovaném rozsahu).

64. Ostatně sám žalobce již v průběhu daňové kontroly připustil, že předmětná plnění nemusela být provedena dle předložených dokladů, tedy dodavatelem JS Jistr. Trval však na tom, že sanační práce v lomu v Ivanovicích na Hané fakticky provedeny byly, žalobci vznikl závazek v dané výši, za účelem dosažení příjmů, přičemž žalobce tak své náklady řádně tvrdil a prokázal.
65. Správci daně v předmětném případě vyvstaly pochybnosti o tom, zda zdanitelné plnění bylo skutečně poskytnuto společností JS Jistr. V průběhu řízení byly tyto pochybnosti potvrzeny a i sám žalobce připustil, že plnění deklarované v předmětných daňových dokladech nemusela provést uvedená společnost. Povinností žalobce vyplývající z § 92 daňového řádu přitom bylo prokázat, že údaje uvedené na daňových dokladech odpovídají skutečnosti. Žalobcova argumentace spočívá na tom, že na daňovém dokladu nemusí být uvedena správně osoba poskytující zdanitelné plnění, pokud je zřejmé, že zdanitelné plnění bylo poskytnuto. S tím však soud nesouhlasí a odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 1. 2015, č. j. 7 Afs 151/2014 - 32, z něhož plyne, že povinností žalobce je prokázat, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v daňových dokladech deklarováno. Jestliže bylo v průběhu daňového řízení prokázáno, že daňové doklady, které mají prokázat nárok na uplatnění odpočtu daně z přidané hodnoty, ve skutečnosti nevystavil plátce, který je na daňových dokladech uváděn jako ten, který zdanitelné plnění uskutečnil, nesplnil žalobce jednu z podmínek nutných pro uplatnění nároku na odpočet daně, neboť nepředložil správci daně daňové doklady se všemi zákonem předepsanými náležitostmi (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 - 63). Z popsání důvodu je nepřiléhavá rovněž argumentace žalobce týkající se tvrzeného vzniku bezdůvodného obohacení, stejně tak jako argumentace o způsobu zaúčtování předmětného obchodního případu a jeho dopadu do výsledku hospodaření žalobce. Žalobce byl povinen prokázat, že k uskutečnění obchodních případů došlo způsobem, jakým je o nich účtováno na daňových dokladech; tuto povinnost vyplývající z § 92 odst. 3 daňového řádu však nesplnil, ani nenabídl jinou přesvědčivou skutkovou verzi, která by prokázala oprávněnost jím uplatněného odpočtu daně z přidané hodnoty.
66. Soud závěrem uvádí, že správce daně ani žalovaný nikdy nezpochybnili faktické provedení sanace a rekultivace v dobývacím prostoru Ivanovice na Hané, neboť jak vyplývá z provedeného místního šetření (viz protokol ze dne 6. 11. 2015, č. j. 3909278/15/3019-60561-711836), sanační a rekultivační práce byly provedeny. Z průběhu daňové kontroly je zřejmé, že žalobce své prvotní důkazní břemeno unesl předložením daňových dokladů od dodavatele JS Jistr. Správci daně však vznikly pochybnosti o tom, že všechny předmětné sanační a rekultivační práce byly fakticky uskutečněny tak, jak tvrdí žalobce,

tj. že tyto práce byly fakticky uskutečněny deklarovaným dodavatelem a v deklarovaném rozsahu. Správce daně tyto pochybnosti žalobci sdělil, čímž došlo k přenesení důkazního břemene zpět na žalobce. Žalobce však předloženými důkazními prostředky, ani svědeckými výpověďmi pochybnosti správce daně neodstranil a neprokázal, že by JS Jistr provedla rekultivační práce v rozsahu, jak bylo deklarováno na daňových dokladech. Žalobce tak své důkazní břemeno ve vztahu k plněním poskytnutým touto společností neunesl.

67. Námitky nesprávného hodnocení důkazů žalovaným (resp. správcem daně) ve vztahu k plněním poskytnutým od JS Jistr proto soud neshledal důvodnými.

V. C) K ukončení daňové kontroly

68. Žalobce v podané žalobě rovněž namítal, že nedošlo k řádnému ukončení daňové kontroly a že platební výměry byly vydány předčasně.
69. Podle § 88 odst. 6 daňového řádu platí, že *„odepření podpisu zprávy o daňové kontrole kontrolovaným daňovým subjektem bez dostatečného důvodu nemá vliv na použitelnost zprávy o daňové kontrole jako důkazního prostředku. O tomto musí být ve zprávě kontrolovaný daňový subjekt poučen. Okamžikem bezdůvodného odepření podpisu nastávají též účinky projednání, oznámení zprávy o daňové kontrole a ukončení kontroly.“* Citované ustanovení je třeba interpretovat tak, že pouze v případě, kdy má daňový subjekt dostatečný důvod pro odepření podpisu zprávy o daňové kontrole, nelze tuto zprávu použít jako důkazního prostředku. V dané věci je třeba posoudit, zda žalobce měl tento dostatečný důvod, který by znemožnil využít zprávu o daňové kontrole jako podklad pro doměření daně.
70. Z protokolů k projednání zprávy o daňové kontrole ze dne 30. 5. 2016, č. j. 2638639/16/3019-60561-711836, a ze dne 21. 6. 2016, č. j. 2970855/16/3019-60561-711836, vyplývá, že žalobce nesouhlasil s podpisem a převzetím zpráv o daňové kontrole z důvodu, že neprovedením výsledku svědka P. K. došlo k porušení práv žalobce. Dále žalobce nesouhlasil se způsobem, jakým se správce daně vypořádal s argumentací o daňové uznatelnosti nákladů vzniklých z titulu bezdůvodného obohacení.
71. Správce daně na tyto důvody v protokolech o projednání zpráv reagoval. Měl za to, že skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny dostatečně a úplně. K provedení důkazu svědeckou výpovědí P. K. byly vyčerpány všechny možnosti, které daňový řád poskytuje, proto správce daně nesouhlasil se žalobcem, že došlo k porušení jeho práva na spravedlivý proces. K otázce bezdůvodného obohacení správce daně sdělil, že neplatnost právního úkonu nemusí znamenat, že by příslušný výdaj nemohl být výdajem daňovým. Daňový subjekt, který výdaje zanechá do svého účetnictví a následně do daňového přiznání, je povinen v případě pochybností prokázat, že jej skutečně vynaložil, a to způsobem deklarovaným na účetním dokladu.
72. Správce daně tak považoval odmítnutí podpisu zpráv o daňové kontrole žalobcem za bezdůvodné. Postupoval podle § 88 odst. 6 daňového řádu, dle kterého okamžikem bezdůvodného odepření podpisu nastávají účinky projednání, oznámení zprávy o daňové kontrole a ukončení daňové kontroly. O těchto skutečnostech byl přitom žalobce poučen, a to jak v protokolu o projednání zprávy o daňové kontrole ze dne 21. 6. 2016, č. j. 2970855/16/3019-60561-711836, tak v samotných zprávách o daňové kontrole č. j. 2637489/16/3019-60561-711836 a č. j. 2638696/16/3019-60561-711836.

73. Žalovaný se otázce odepření podpisu zpráv o daňové kontrole věnoval na str. 18 napadeného rozhodnutí. Uvedl, že žalobce odmítl zprávy podepsat, jelikož nebyl proveden výslech jím navrhovaného svědka. Jak vyplynulo ze zpráv o daňové kontrole, žalobce byl seznámen s tím, že byly bez výsledku vyčerpány všechny zákonné prostředky svěřené správci daně daňovým řádem k předvedení tohoto svědka, neboť jeho pobyt, či místo kde se zdržuje, se nepodařilo zjistit ani Policii ČR, a předvedení tak nebylo možné. Objektivní nemožnost realizace předvedení svědka, na kterou byl žalobce správcem daně upozorněn, nebylo dle žalovaného možné považovat za oprávněný a relevantní důvod odepření podpisu zpráv. Co se týká tvrzeného bezdůvodného obohacení, žalovaný konstatoval, že spornou otázkou v daném případě je, zda je žalobce oprávněn k odpočtu daně dle jím předložených daňových dokladů vystavených deklarovanými dodavateli a v deklarovaném rozsahu, ne otázka zda došlo či nedošlo k bezdůvodnému obohacení.
74. Soud se v návaznosti na výše uvedené plně ztotožňuje s hodnocením správních orgánů obou stupňů, které žalobcem uváděné důvody posoudily jako bezdůvodné odepření zprávy o daňové kontrole ve smyslu § 88 odst. 6 daňového řádu. K výsledku P. K. se soud vyjádřil již v bodě 63 tohoto rozsudku, přičemž na tomto místě opakuje, že správce daně při snaze provést výslech tohoto svědka využil veškeré zákonné možnosti. Faktickou nemožnost provedení výslechu nelze klást k tíži správce daně, navíc i bez provedení jeho výslechu lze skutkový stav věci považovat za spolehlivě zjištěný. K namítanému nedostatečnému vypořádání argumentace týkající se bezdůvodného obohacení pak lze dodat, že správce daně se zabýval všemi připomínkami, které žalobce průběžně vznášel k učiněným kontrolním zjištěním. Žalobcem namítané důvody pro odepření podpisu vyjadřovaly jeho nesouhlas s učiněnými kontrolními zjištěními, resp. polemiku se závěry správce daně; a žádné nové a zásadní skutečnosti, které by mohly mít vliv na učiněná kontrolní zjištění, nepřinesly.
75. Z výše uvedeného tak vyplývá, že námitku žalobce týkající předčasného vydání platebních výměrů nelze pokládat za důvodnou. Kontrolní zjištění byla se žalobcem řádně projednána. Žalobci byl dán dostatečný prostor se k nim vyjádřit a správce daně na vyjádření žalobce ve zprávách o daňové kontrole podrobně reagoval. Lze tak uzavřít, že odepření podpisu zpráv o daňové kontrole lze považovat za bezdůvodné. V souladu s ustanovením § 88 odst. 6 daňového řádu tak byla daňová kontrola ukončena dnem, kdy žalobce odepřel podepsat zprávu o kontrole bez dostatečného důvodu. Ke zpochybnění použitelnosti zpráv o daňové kontrole jako důkazního prostředku dle § 93 daňového řádu tak v dané věci nedošlo.
76. Námitka tedy není důvodná.

VI. Závěr a náklady řízení

77. Soud tak na základě všech výše uvedených skutečností neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
78. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 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. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak

jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno, 19. 9. 2019

Mgr. Milan Procházka, v.r.
předseda senátu