



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Trnkové a soudkyň JUDr. Terezy Kučerové a Mgr. Heleny Nutilové v právní věci žalobce **1. Písecká lesní a dřevařská, a. s.**, IČ 251 98 611, sídlem v Písku, Drhovle – Brloh 12, zastoupeného Ing. Liborem Volfem, daňovým poradcem se sídlem ve Strakonicih, Školní 41, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, sídlem Brno, Masarykova 427/31, o žalobě proti rozhodnutí ze dne 13. 12. 2016, č.j. 55661/16/5300-21444-711083,

t a k t o :

- I. Žaloba **se z a m í t á .**
- II. Žalovanému se náhrada nákladů **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce podal dne 27. 1. 2016 ke Krajskému soudu v Českých Budějovicích (dále též „krajský soud“) žalobu proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 12. 2016, č.j. 55661/16/5300-21444-711083 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým byla zamítnuta jeho odvolání a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihočeský kraj, Územní pracoviště České Budějovice (dále jen „správce daně“) ze dne 13. 8. 2015, č.j. 1688946/15/2208-50522-306436, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období měsíce února roku 2012 ve výši 3.060.000 Kč a současně byla uložena povinnost k úhradě penále z doměřené daně ve výši 612.000 Kč; a rozhodnutí správce daně ze dne 17. 8. 2015 č.j. 1688931/15/2208-50522-306436, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období měsíce října roku 2011 ve výši 2.111.433 Kč a současně uložena

povinnost k úhradě penále z doměřené daně ve výši 422.286 Kč a rozhodnutí správce daně ze dne 7. 8. 2015 č.j. 1688865/15/2208-50522-306436, kterým byla doměřena DPH za zdaňovací období měsíce srpna roku 2011 ve výši 1.616.112 Kč a současně uložena povinnost k úhradě penále z doměřené daně ve výši 323.222 Kč. Tyto platební výměry byly správcem daně vydány na základě výsledků daňové kontroly, kterými správce daně neuznal žalobcem uplatněný nárok na odpočet DPH na vstupu ze zdanitelných plnění, která dle svých tvrzení žalobce přijal od plátců: M&A Družstvo, MINSK I, družstvo a Foreign s. r. o.

Žalobce žalobou napadl všechny výroky napadeného rozhodnutí, s jehož závěry se neztotožnil, když dle jeho názoru ve správním řízení byla výše uvedená plnění žalobcem deklarovaným způsobem, v deklarované výši a od žalobcem deklarovaného poskytovatele, přijata.

Žaloba se nejprve zabývá plněním poskytnutým žalobci ze strany M&A družstvem, jehož předmětem mělo být zpracování těžby dřeva blíže specifikovaných probírek a z tohoto zpracování následná výroba požadovaného agregátního výřezu pro žalobce. Žalobce ve vztahu k tomuto poskytovateli uvedl, že správce daně nesprávně postavil neuznání tohoto plnění na skutečnostech zjištěných o družstvu M&A. Podle těchto informací je družstvo nekontaktní a neplnilo své daňové povinnosti. Toto však nesouvisí se skutečnou prací pro žalobce a nemůže mu být na újmu. Správce daně informace zjištěné o družstvu nesprávně považoval za jeden z plnohodnotných důkazů, byť tvrdil, že byly posuzovány pouze jako indicie. Stejně tak nepodstatná je dle žalobce skutečnost týkající se sjednané a následně uložené smluvní pokuty za vady plnění poskytovaného družstvem žalobci. Žalobce k těmto námitkám shrnul, že přístup správce daně je značně tendenční a k jednotlivým důkazům předloženým žalobcem *a priori* negativní a izolovaný. Požadavek správce daně na prokázání toho, že těžbu fyzicky prováděl ten který pracovník, je nemožný. Naopak za důležitý důkazní prostředek žalobce označil výpověď svědka K. J., který vady zakázky popsal a dosvědčil i následné štěpkování vzniklých výřezů. Logický řetězec jím předložených důkazních prostředků prokázal realizaci plnění tak, jak bylo uvedeno na dokladech. Toto prokazují především výsledky K. J. a T. L., tyto důkazy však byly správcem daně vyhodnoceny zcela chybně.

Žalobce dále uvedl, že i v případě, kdyby nebylo možné bezpochyby prokázat, že zakázku pro žalobce prováděla ta konkrétní firma, která vystavila daňový doklad, lze argumentovat ve prospěch judikaturou Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“), který obdobnou situaci řešil v rozhodnutí č.j. 5Afs 65/2013 – 79, kde uvedl, že odpočet daně na vstupu nelze odmítnout bez dalšího jen z důvodu, že skutečným dodavatelem byl jiný subjekt než ten, který byl jako dodavatel označen na daňovém dokladu. Žalobce dále odkázal na rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) C-18/13 Maks Pen, v němž soud konstatoval, že k uplatnění odpočtu daně nemůže dojít pouze, pokud se jedná o podvodné jednání a současně pokud na základě objektivních informací předložených daňovými orgány je prokázáno, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatněné k odůvodnění nároku na odpočet daně bylo součástí takového podvodného jednání. Tyto podmínky v projednávané věci splněny nebyly. Z uvedeného rozhodnutí se dále podává, že pokud žalovaný sám uznal existenci plnění, měl nárok na odpočet umožnit.

Nesprávné je rovněž tvrzení žalovaného, dle něhož nebylo prokázáno využití předmětu plnění v souladu s ekonomickou činností žalobce. V daném případě bylo prokázáno seštěpkování materiálu a jeho následný prodej Plzeňské teplárenské a. s.

Dále se žalobce v žalobě zabýval plněním poskytnutým družstvem MINSK I (dále jen „družstvo MINSK“), jehož úkolem bylo zajistit pro žalobce komplexní výrobu štěpky. Žalobce ve vztahu k tomuto poskytovateli uvedl, že správce daně nesprávně postavil neuznání tohoto plnění na skutečnostech zjištěných o tomto poskytovateli. Podle těchto informací je družstvo MINSK nekontaktní a neplní své daňové povinnosti. Toto však nesouvisí se skutečnou prací pro žalobce a nemůže mu být na újmu. Správce daně informace zjištěné o tomto poskytovateli nesprávně považoval za jeden z plnohodnotných důkazů, byť tvrdil, že byly posuzovány pouze jako indicie. Stejně tak nepodstatná je skutečnost týkající se sjednané a následně uložené smluvní pokuty za vady plnění poskytovaného družstvem MINSK žalobci. Ve vztahu k tomuto plnění bylo žalobcem konstatováno, že toto plnění bylo doloženo logicky uceleným řetězcem důkazů. Pokud by jej žalovaný hodnotil ve vzájemných souvislostech, musel by dojít k závěru o realizaci transakce v souladu s tvrzeními žalobce. Dále bylo žalobcem poukázáno na konkrétní pasáže svědeckých výpovědí, které, dle jeho názoru, dokládají jím deklarované přijaté plnění. Žalovaný jediný z předložených důkazů nevyvrátil, pouze je odmítl. V této souvislosti žalobce opakovaně uvedl, že důkazní břemeno nemůže být bezbřehé a v projednávané věci nelze fakticky prokázat vztahy konkrétních pracovníků k družstvu MINSK.

K tvrzení správce daně, dle kterého nebyl oprávněn se štěpkou nakládat jako vlastník, žalobce uvedl, že za vlastníka štěpky provedl její odstranění, aby tak minimalizoval možné ztráty. Právní vlastnictví znečištěné štěpky nemělo vliv na to, že žalobce vynaložil náklady na její likvidaci, když následně z toho měl i zdanitelný výnos v podobě prodeje znečištěné štěpky. Odpočet byl žalobcem uplatněn ve vztahu k zdanitelnému plnění na výstupu – prodeji smíchané štěpky. S tímto argumentem se žalovaný nijak nevypořádal.

K přimíchávání štěpky žalobce uvedl, že interpretace správce daně týkající se přimíchávání štěpky, představuje esenciální nepochopení celého problému a závěr správce daně o desítkách tisíc tun čisté štěpky potřebné ke smíchání je chybný. Ani k této námitce se žalovaný nijak nevyjádřil.

Žalobce i v tomto případě poukázal na výše uváděnou judikaturu NSS a SDEU.

Závěrem žalobce uplatnil námitky také v případě plnění přijatého od společnosti Foreign s. r. o. (dále jen „spol. Foreign“), tato společnost převedla na žalobce práva k těžbě porostu v blíže nevymezené lokalitě. Účelem tohoto plnění byla žalobcova těžba a následný prodej dřeva. Žalobce nejprve zdůraznil, že spol. Foreign je dlouholetým partnerem žalobce a změna jednatele této společnosti neznamena zánik dlouholetých dobrých zkušeností. Žalovaný byť toto nezpochybňuje, odkazuje na míru obezřetnosti a dobrou víru. Žalobce i v tomto případě uvedl, že informace ohledně nekontaktnosti této společnosti nejsou pro posuzování případ relevantní a žalobci je nelze klást k tíži.

Žalobce i v tomto případě předložil důkazní prostředek v podobě výpisu z hospodářské knihy, jenž měla začerněnou identifikaci těžebních lokalit. Není podstatné, z jakého důvodu byly lokality dodavatelem začerněny, dodavatel mohl mít desítky důvodů, proč nechtěl, aby potenciální odběratel tyto lokality dopředu znal. V nyní projednávané věci nebylo prokázáno, že by v daných lokalitách bylo možno vytěžít pouze výchovnou těžbu či těžbu obnovní, neboť les mohl být napaden např. škůdcem. Podstatné je zadání dodavatele, které znělo na 10.966 m³ dřeva. Pokud správce daně z doporučeného plánu dovozuje nemožnost provedení jiného zásahu, dovozuje vše nesprávně, a to včetně výpočtu průměrné ceny dřeva.

Nákup těžebních práv byl proveden za účelem těžby a následného prodeje dřeva a bohužel se občas stává, že se zakázka nepovede. To však nemusí znamenat, že tím plátce ztrácí nárok na odpočet daně u souvisejících vstupů. Daná transakce měla být standardní součástí ekonomické aktivity žalobce a jeho dobré víry při uzavírání obchodu.

Ze všech výše uvedených důvodů navrhl žalobce napadené rozhodnutí zrušit a věc žalovanému vrátit k dalšímu řízení.

Žalovaný navrhl projednávanou žalobu jako nedůvodnou zamítnout. Žalovaný nejprve konstatoval totožnost žalobních námitek s námitkami odvolacími. Dále bylo uvedeno, že žalobce neunesl své důkazní břemeno, neboť neprokázal, že předmětná plnění byla žalobci dodána jím deklarovanými dodavateli, že tato plnění žalobce použil pro svou ekonomickou činnost a v případě nákupu těžebních práv, která měl žalobce nakoupit od spol. Foreign, nebyla prokázána samotná existence plnění. Ze strany žalobce nebyly předloženy takové důkazní prostředky, které by uvedené skutečnosti dostatečně prokázaly. Důkazní povinnost žalobce není bezbřehá, ten měl prokázat pouze to, co sám správci daně tvrdil. Důsledkem neunesení tohoto důkazního břemene je vydání platebních výměrů. Skutečnosti týkající se třetích osob, tedy dodavatelů žalobce, nebyly žalobci přičítány k tíži. Plnění či neplnění daňových povinností deklarovaných dodavatelů žalobce nemělo vliv na povinnost žalobce prokázat všechny skutečnosti, které byl povinen uvést v daňových tvrzeních. Žalobce měl prokazovat pouze skutečnosti týkající se faktického plnění z předmětných faktur. Nekompatibilita žalobcem deklarovaných dodavatelů byla brána pouze jako podpůrná skutečnost dokreslující skutkový stav věci a jako taková nebyla důvodem doměření daně. Žalovaný se rovněž neztotožnil s žalobcem tvrzeným nesprávným vyhodnocením svědeckých výpovědí, výpovědi K. J. a T. L. byly vyhodnoceny jako obecné a nekonkrétní v souladu s judikaturou NSS (č.j. 2Afs 93/2007 – 85). K žalobcem poukazovanému rozhodnutí tohoto soudu vydanému pod č.j. 5Afs 65/2013 – 79 žalovaný uvedl, že toto nelze pro danou věc použít, neboť v poukazovaném rozhodnutí bylo postaveno na jisto, kdo plnění poskytl. V nyní projednávané věci toto prokázáno nebylo a v případě plnění ze strany spol. Foreign nebyla prokázána ani faktická existence předmětu plnění. Žalovaný dále konstatoval, že se v napadeném rozhodnutí dostatečně vypořádal se všemi stěžejními námitkami.

Ze správního spisu vyplynuly pro nyní projednávanou věc následující podstatné skutečnosti:

Dne 7. 1. 2014 byla zahájena daňová kontrola podle § 87 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), jejímž předmětem byla daň z příjmů právnických osob za jednotlivá zdaňovací období od 1. 7. 2011 do 30. 6. 2013 a dále daň z přidané hodnoty za jednotlivá zdaňovací období od 1. 7. 2011 do 30. 6. 2013.

Dne 28. 1. 2014 zaslal žalobce správci daně doklady týkající se sporných plnění a poskytnuty byly též odpovědi na dotazy vznesené během jednání konaného u příležitosti zahájení daňové kontroly.

Výzvou správce daně ze dne 7. 11. 2014 byl žalobce ve smyslu ust. § 92 odst. 4 daňového řádu vyzván k prokázání nároku na odpočet daně ve vztahu k faktuře č. 26/02/2011 vystaveného družstvem M&A. Dále byl žalobce vyzván k prokázání nároku na odpočet daně k faktuře č. 8/2011 vystavené družstvem MINSK a dále byl žalobce vyzván k prokázání nároku na odpočet daně k faktuře č. 2012006 vystavené spol. Foreign. a ke všem dalším daňovým dokladům vystaveným touto společností za období červenec 2011 až červen 2012.

Dne 9. 12. 2014 byla žalobcem zaslána reakce na výše uvedenou výzvu správce daně. Obsahem této odpovědi bylo osvětlení skutečností týkajících se jím uplatněného nároku na odpočet daně ve vztahu k fakturám vystaveným vůči žalobci družstvem M&A, družstvem MINSK a spol. Foreign.

Žalobcem uváděné skutečnosti byly dále konkretizovány během ústního jednání před správcem daně, které se konalo dne 16. 1. 2015.

Žalobce dále zaslal správci daně dokument „Příjem deponie Cvičák období 1. 1. 2012 – 30. 6. 2012“ ze kterého vyplývá, že do Chlaponic byla v období od 1. 1. 2012 do 30. 6. 2012 přivezena štěpka v množství 13.933,94 t (objem znehodnocené štěpky žalobce činil 11.929 t).

Správce daně dále dne 29. 4. 2015 provedl dokazování svědeckými výpověďmi svědků J. H., který byl v předmětné době vedoucím střediska biomasy, K. J., který byl v rozhodné době vedoucím střediska mechanizace, T. L., který byl operátorem na nakladači v Chlaponicích, Ing. P. H., který byl v rozhodné době ředitelem spol. KOMTERM energy, s. r. o. a A. V., vedoucí střediska techniky a biomasy ve společnosti Lesy Hluboká a. s.

Svědék V. H., jednatel spol. Foreign se k výsledku dne 29. 5. 2015 nedostavil.

Dne 21. 7. 2015 byl žalobce seznámen s výsledky kontrolního zjištění a následně došlo k vydání Zprávy o daňové kontrole č.j. 1291051/15/2208-60563-301162. Z obsahu této zprávy se podává, že žalobce neprokázal, že v případě jím uplatněného nároku na odpočet daně v souvislosti s plněním, které mělo být poskytnuto ze strany družstva M&A ve výši 9.696.672 Kč, postupoval v souladu s § 72 a § 73 zákona o DPH. Žalobce v daňovém řízení neunesl své důkazní břemeno a shromážděné důkazní prostředky nejsou způsobilé prokázat, že žalobce přijal plnění od družstva M&A a že toto plnění použil k ekonomickým účelům.

Správce daně dále dospěl k závěru, že žalobce ani v případě jím deklarovaného přijatého plnění od družstva MINSK v celkové výši 2.111.433 Kč, neprokázal, že by postupoval v souladu s § 72 a § 73 zákona o DPH. Žalobce neprokázal, že přijal předmětné zdanitelné plnění od družstva MINSK a rovněž neprokázal, že jej použil k ekonomickým účelům.

Ani plnění ze strany spol. Foreign v celkové hodnotě 18.360.000 Kč nebylo žalobcem prokázáno. Žalobce tak ani v případě tohoto dodavatele neunesl své důkazní břemeno a neprokázal, že k plnění ze strany tohoto dodavatele skutečně došlo. Stejně tak nebylo žalobcem prokázáno, že plnění fakticky existovalo.

Dodatečným platebním výměrem ze dne 13. 8. 2015 č.j. 1688946/15/2208-50522-306436 byla žalobci doměřena DPH za zdaňovací období měsíce února roku 2012 ve výši 3.060.000 Kč a současně byla žalobci uložena povinnost k úhradě penále z doměřené daně ve výši 612.000 Kč. Dodatečným platebním výměrem ze dne 17. 8. 2015 č.j. 1688931/15/2208-50522-306436 byla žalobci doměřena DPH za zdaňovací období měsíce října roku 2011 ve výši 2.111.433 Kč a současně byla žalobci uložena povinnost k úhradě penále z doměřené daně ve výši 422.286 Kč. Dodatečným platebním výměrem ze dne 17. 8. 2015 č.j. 1688865/15/2208-50522-306436 byla žalobci doměřena

DPH za zdaňovací období měsíce srpna roku 2011 ve výši 1.616.112 Kč a současně byla žalobci uložena povinnost k úhradě penále z doměřené daně ve výši 323.222 Kč.

Proti platebním výměrům bylo žalobcem dne 9. 9. 2015 podáno odvolání, které bylo žalobou napadeným rozhodnutím ze dne 13. 12. 2016, č.j. 55661/16/5300-21444-711083 zamítnuto a platební výměry správce daně byly tímto potvrzeny. Žalovaný v obsahu odvolání nejprve zmínil obsah právní úpravy dotýkající se projednávané věci. Následně se žalovaný vypořádal s jednotlivými zdanitelnými plněními přijatými žalobcem od jednotlivých dodavatelů. K žalobcem deklarovanému plnění ze strany jím uváděných dodavatelů bylo žalovaným s odkazem na stávající judikaturu správních soudů uvedeno, že splnění podmínek pro vznik nároku na odpočet nestojí na formálním prokázání deklarovaného zdanitelného plnění, ale na stavu faktickém. Tedy i formálně bezvadné doklady, deklarující skutkový stav v souladu s tvrzením žalobce tak nemohou být samy o sobě dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet daně. Ten musí být doložen fakticky existujícím zdanitelným plněním, jehož prokázání leží na daňovém subjektu.

Žalovaný po přezkoumání spisového materiálu dospěl v případě žalobcem deklarovaného plnění ze strany družstva M&A k závěru, že žalobce v průběhu daňového řízení neprokázal, že uplatnil nárok na odpočet DPH v souladu s § 72 odst. 1 zákona o DPH, neprokázal použití zpracované dřevní hmoty ke své vlastní ekonomické činnosti a nebyly splněny ani podmínky § 73 odst. 1 zákona o DPH, když žalobce neprokázal, že službu přijal od jím deklarovaného družstva M&A. Žalobce v souvislosti s uplatněným nárokem na odpočet DPH předložil smlouvu o dílo uzavřenou s družstvem M&A a dále doklad o vystavení sankce vůči dodavateli za vadné plnění. Tyto doklady však samy o sobě nejsou schopny prokázat, že k plnění ze strany družstva skutečně došlo. Na straně správce daně vznikly pochybnosti o tom, zda skutečně k plnění došlo na základě zjištění o nekontaktnosti družstva a rovněž s ohledem na skutečnost, že žalobce již v minulosti vůči tomuto dodavateli sankce za špatně provedenou práci uplatnil. Důkazní břemeno k prokázání faktického přijetí předmětného plnění tak bylo na žalobci. Žalobce však důkazy svědčící reálnému uskutečnění tohoto plnění nepředložil. Žalobcem předložené dokumenty prokazují pouze existenci předmětu plnění, neprokazují však, že se jednalo o plnění poskytnuté družstvem a rovněž neprokazují, že by se jednalo o plnění, které žalobce použil ke své ekonomické činnosti. Uvedené skutečnosti nebyly prokázány ani svědeckou výpovědí K. J., jehož výpověď obsahovala pouze popis technického postupu při zpracování dřeva, ale nebylo jí prokázáno plnění ze strany družstva. Svědek nebyl schopen uvést žádné konkrétní informace týkající se dané věci. Pochybnosti pak byly prohloubeny také jednáním žalobce, který dle svých slov předem nijak neprověřoval tohoto svého obchodního partnera.

Žalovaný po přezkoumání spisového materiálu dospěl v případě žalobcem deklarovaného plnění ze strany družstva MINSK k závěru, že žalobce v průběhu daňového řízení neprokázal, že uplatnil nárok na odpočet DPH v souladu s § 72 odst. 1 zákona o DPH, neprokázal přijetí zdanitelného plnění v podobě zpracování klestu na dřevní štěpku od družstva MINSK a neprokázal ani použití tohoto plnění k vlastní ekonomické činnosti. Nebyly tak splněny ani podmínky dle § 73 odst. 1 zákona o DPH. V tomto případě správce daně nabyl pochybnosti o faktickém přijetí tohoto plnění s ohledem na nekontaktnost družstva. Tyto pochybnosti nebyly ze strany žalobce vyvráceny ani smlouvou o dílo či daňovými doklady, které žalobce na počátku předložil. Vyvráceny nebyly ani uplatněnou smluvní sankcí vůči družstvu MINSK. Další žalobcem navržené důkazní prostředky dokazovaly pouze to, že znečištěnou štěpku její odběratelé odmítli převzít. Tato skutečnost však nebyla předmětem dokazování. Tyto důkazní prostředky prokázaly pouze existenci

předmětu plnění. Žádné nové skutečnosti prokazující plnění ze strany družstva nepřinesly ani svědecké výpovědi, které byly obecné a v některých případech se obsahově rozcházely s tvrzeními žalobce.

Faktickou realizaci plnění se žalobci nepodařilo prokázat ani v případě spol. Foreign. V tomto případě žalobce neprokázal jak faktickou realizaci plnění ze strany této společnosti, tak ani existenci předmětu tohoto plnění. Pochybnosti správce daně byly založeny na nekontaktnosti společnosti a rovněž na skutečnosti, že žalobce nebyl schopen předložit ani smlouvu s touto společností. Ani uplatnění sankce ze strany žalobce vůči tomuto dodavateli nebylo schopno prokázat skutečnou existenci plnění. Žalobce v průběhu celého daňového řízení nepředložil jediný důkazní prostředek, který by prokazoval faktickou existenci těžebních práv. Toto pak nemohou prokázat ani začerněné listy hospodářské knihy společnosti, z nichž není zřejmá lokalita, kde mělo k těžbě docházet.

Odvolací námitky nebyly žalovaným shledány důvodnými. Nekontaktnost dodavatelů mu nebyla v daňovém řízení kladena k tíži, jednalo se pouze o indicie pro oprávněné pochybnosti správce daně. Ve vztahu k tvrzení žalobce o běžné aplikaci smluvní pokuty v obchodních vztazích žalovaný uvedl, že s tímto souhlasí, avšak uplatnění sankce a její následný zápočet nepostačují k prokázání nároku na odpočet DPH. K námitkám týkajícím se rozsahu důkazního břemene žalobce žalovaný uvedl, že jeho povinností bylo doložit to, co sám tvrdí v daňových přiznáních. Toto žalobce neučinil, když neprokázal přijetí plnění od družstev M&A a MINSK. K žalobcem poukazovaným rozhodnutím NSS a SDEU žalovaný konstatoval, že tyto nelze na projednávanou věc aplikovat, neboť se týkají skutkově odlišných případů. K plnění ze strany družstva MINSK žalovaný k odvolací námitce uvedl, že toto nemohlo být prokázáno reklamačním listem. Tento list neprokazuje přejímku prací dodavatelem MINSK. K prokázání skutečností tvrzených žalobcem nedošlo ani svědeckými výpověďmi, jak vyplývá z výše uvedeného odůvodnění napadeného rozhodnutí. Žalobce byl povinen k unesení svého důkazního břemene předložit odpovídající důkazní prostředky, toto však neučinil. Jím předložené důkazní prostředky nebyly schopny prokázat zjišťované skutečnosti.

Krajský soud o věci rozhodl při jednání, které se konalo dne 21. 3. 2018. V rámci tohoto ústního jednání obě procesní strany setrvaly na svých tvrzeních a závěrech, prezentovaných v žalobě a ve vyjádření k ní.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů, vycházel při tom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování daňového orgánu [[§ 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)].

Žaloba není důvodná.

Krajský soud předně v obecné rovině uvádí, že předmětem daňového řízení bylo posouzení, zda žalobce prokázal existenci plnění, jeho faktické přijetí od družstva M&A, družstva MINSK a společnosti Foreign, a následné použití výsledku tohoto plnění pro jeho ekonomickou činnost. Daňové orgány na základě tohoto posouzení dospěly k závěru, že žalobce neprokázal přijetí zdanitelných plnění od uvedených dodavatelů, v případě družstva MINSK a spol. Foreign nebyla prokázána ani samotná existence předmětu plnění, žalobce tak nesplnil podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně podle ust. § 72 zákona o DPH.

Dle ust. § 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH platí, že plátce je oprávněn k odpočtu

daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku.

Předmětem nyní projednávané věci je otázka, zda žalobce má nárok na odpočet DPH za zdaňovací období srpen roku 2011, říjen roku 2011 a únor roku 2012 ve výši, kterou vykázal v daňových přiznáních k DPH, jinak řečeno, zda prokázal splnění zákonných podmínek pro odpočet na vstupu u tohoto plnění.

V žalobě je nejprve namítán nesprávný postup správce daně, který kladl žalobci k tíži skutečnosti zjištěné o družstvu M&A, a to např. nekontaktnost tohoto družstva. Ačkoliv je následně žalovaným uváděno, že se jednalo pouze o jednu z indicií, žalobce se s tímto neztotožnil a uvedl, že tyto skutečnosti byly správcem daně nesprávně hodnoceny jako plnohodnotný důkaz jdoucí mu k tíži.

Z obsahu zprávy o daňové kontrole vyplývá, že správce daně k obchodování žalobce s družstvem M&A nejprve shrnul skutečnosti, které v něm vyvolaly pochybnosti, zda bylo plnění fakturované tímto družstvem skutečně tímto dodavatelem realizováno, zda bylo uskutečněno v deklarovaném rozsahu a zda jej žalobce použil ke své ekonomické činnosti. Mezi těmito skutečnostmi, byly informace získané jednak od České spořitelny, které se týkaly pohybů na účtu družstva, a dále informace získané od místně příslušného správce daně. Z těchto informací bylo zjištěno, že družstvo v rozhodné době nepořídilo ani neuhradilo žádné plnění, které by odpovídalo žalobcem vykázaným přijatým plněním. Dále bylo zjištěno, že družstvo je nekontaktní, sídlí na fiktivní adrese a písemnosti jsou mu doručovány fikcí. Z daňového přiznání družstva není zřejmé, zda přiznalo daň z plnění pro žalobce. Družstvo rovněž neúčtovalo žádné mzdové náklady.

Dle ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu platí, že daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Z odst. 5 písm. c) téhož zákonného ustanovení vyplývá, že správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.

Správce daně v projednávané věci založil své pochybnosti o fakticitě uskutečněného plnění ze strany družstva M&A mimo jiné na skutečnostech zjištěných o tomto družstvu. Tyto informace o dodavateli nebyly důkazem svědčícím o tom, že by k faktickému plnění ze strany tohoto družstva nedošlo, nýbrž byly jednou z premis, které správce daně vedly ke vzniku pochybností, jež měly za následek zahájení kontrolního daňového řízení.

Krajský soud na tomto místě poukazuje na závěry NSS učiněné v rozhodnutí ze dne 13. 4. 2016 č.j. 10Afs 160/2015 – 32, ve kterém se tento soud ztotožnil s postupem správce daně, který své pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění v souladu s daňovými doklady, založil kromě jiného také na nekontaktnosti dodavatele daňového subjektu.

Správce daně všechny pochybnosti o žalobcem deklarovaném přijatém plnění ze strany družstva M&A, včetně pochybností vzniklých na základě informací získaných o tomto družstvu, řádně zdůvodnil a opřel o provedené dokazování, jehož výsledky, shrnuté v rámci kontrolního zjištění, prokázaly důvodnost jeho pochybností.

Soud v této souvislosti poznamenává, že pochybnosti o plnění ze strany družstva M&A vzbuzuje také skutečnost, že žalobce měl v minulosti s činností a odborností tohoto družstva špatné zkušenosti. Jak bylo v řízení zjištěno, již v minulosti družstvo pro žalobce určité činnosti vykonávalo a s ohledem na vadné plnění byla vůči tomuto družstvu ze strany žalobce již v minulosti uplatněna smluvní pokuta.

Krajský soud neshledal žalobní námitku důvodnou, neboť informace získané správcem daně o fungování družstva M&A nepředstavovaly důkazy, které by osvědčovaly, že se účetní případ neudál tak, jak o něm žalobce účtoval, nýbrž se jednalo o jednu ze známek vedoucích ke vzniku pochybností správce daně.

Nesprávný je dle žalobce rovněž přístup správce daně, který hodnotil jako nezvyklý také postup žalobce, který v případě vadného plnění zvolil smluvní pokutu, ač měl dle správce daně uplatnit slevu z ceny díla, jak vyplývá ze smlouvy o dílo. Podle žalobce však přiměřenou slevu z ceny nebylo v daném případě možno uplatnit, neboť se jednalo o vadu neodstranitelnou. Správce daně nesprávně uvedený postup žalobce hodnotil jako podstatný argument odůvodnění svého rozhodnutí, naproti tomu žalovaný sjednání smluvní pokuty označil za běžný postup.

Z obsahu zprávy o daňové kontrole bylo zjištěno, že správce daně postup žalobce, který nevyužil smluvně stanovenou možnost uplatnit slevu z ceny díla a přistoupil pouze k uložení smluvní pokuty, vyhodnotil jako skutečnost, která kromě jiných známek založila jeho pochybnost o uskutečnění zdanitelného plnění v souladu s daňovými doklady žalobce. Správce daně konkrétně uvedl, že postup žalobce, který, ačkoliv k takovému postupu nastaly podmínky, nepřistoupil k uplatnění slevy z ceny díla, ani k odstoupení od smlouvy z důvodu hrubého porušení smlouvy, a vyžadoval pouze smluvní pokutu. Absence opravného daňového dokladu (dobropisu) v případě nekvalitně odvedeného plnění, které je nepoužitelné k uskutečnění ekonomické činnosti, není obvyklým jednáním řádného hospodáře.

Z uvedeného je zřejmé, že správce daně popsany postup žalobce, který využil toliko smluvní pokutu, označil za jednu z indicií, které jej vedly ke vzniku pochybností o tom, zda žalobcem deklarované plnění ze strany družstva proběhlo jím deklarovaným způsobem.

Z obsahu smlouvy o dílo uzavřené mezi žalobcem a družstvem M&A se v bodu IV.3. podává, že v případě, kdy reklamovaná vada není včas a řádně odstraněna, má odběratel právo na přiměřenou slevu z ceny díla nebo na odstranění vady vlastními zaměstnanci, nebo pomocí třetích osob, a to na účet dodavatele. Podle bodu IV.5. je dodavatel povinen odběrateli uhradit smluvní pokutu ve výši 20 % z celkového objemu prací, pokud nesplní dohodnutý objem prací v množství, čase a kvalitě podle této smlouvy. Z bodu V. smlouvy se dále podává, že odběratel má právo od smlouvy odstoupit v případě podstatného a tím i hrubého porušení smlouvy dodavatelem, a to především v případě opakovaného provedení nekvalitní práce, na kterou byl odběratelem bezvýsledně upozorněn.

Krajský soud se s pochybnostmi správce daně založenými postupem žalobce ztotožnil. V daném případě došlo k nesprávnému provedení agregátních výřezů, jejichž nadměrek neodpovídal požadovaným parametrům. Z obsahu smlouvy (např. bod IV. 1. či bod V. smlouvy) vyplývá, že žalobce měl možnost provádět průběžnou kontrolu zpracovávaných agregátních výřezů. Žalobce tak již v průběhu plnění ze strany dodavatele mohl tohoto

upozornit na nesprávné parametry těchto výřezů. Obezřetnost žalobce bylo v tomto směru možné očekávat i s ohledem na rozsah zakázky. Pokud by žalobce činil průběžné kontroly, v jejichž rámci by zjistil opakované pochybení dodavatele, měl možnost jej na toto pochybení upozornit a případně mohl následně odstoupit od smlouvy dle bodu V. této smlouvy. Postup žalobce, který nechal dodavatele nesprávně zpracovat celou dodávku dřeva, a to bez jediné kontroly, na základě jejíž výsledků by měl dle smlouvy možnost odstoupit, se krajskému soudu jeví jako nestandardní, neodpovídající péči řádného hospodáře. V důsledku tohoto postupu byl žalobce nucen celou zakázku seštěpkovat.

Lze přisvědčit žalobci, že v daném případě by nebylo možné uplatnit smluvní ustanovení týkající se slevy z ceny díla, když se zjevně jednalo o vadu neodstranitelnou. Pokud byl zpracován nesprávný agregátní výřez s nedostatečným nadměrkem, nelze tento nesprávný postup napravit. Pokud by však ze strany žalobce byly prováděny průběžné kontroly výsledků činnosti dodavatele, k nimž byl žalobce oprávněn a které bylo lze s ohledem na rozsah zakázky očekávat, mohlo dojít ze strany žalobce k včasnému odstoupení od smlouvy, vydání opravného daňového dokladu, a tím i ušetření dodavateli poskytnutého materiálu. Žalobce však s péčí řádného hospodáře nejednal, z jeho strany k průběžným kontrolám nedocházelo, a tudíž došlo k vadnému zpracování většiny materiálu, který následně byl žalobcem seštěpkován, když jeho jiné využití nebylo možné.

Soud se neztotožňuje s žalobcovým tvrzením o nerelevantnosti tohoto jednání. Správce daně oprávněně označil postup žalobce za nestandardní, neodpovídající péči řádného hospodáře. Z postupu správce daně soud nedovodil ani to, že by byl tendenční a vůči žalobci *a priori* negativní či izolovaný. V průběhu daňového řízení bylo správcem daně opakovaně zdůrazňováno, jaké skutečnosti po žalobci požaduje prokázat. Ve vztahu k družstvu M&A byl žalobce opakovaně vyzýván, aby prokázal plnění ze strany tohoto družstva. Žalobce však toto žádným způsobem neprokázal, z jeho strany byla předložena pouze smlouva o dílo a dále dokumenty, jimiž uplatnil smluvní pokutu za vadné plnění. Tyto dokumenty mají deklaratorní charakter, jak bylo opakovaně dovozeno judikaturou NSS (srov. rozhodnutí ze dne 27. 11. 2014 č.j. 9Afs 47/2014 – 74), ale neprokazují, že k plnění fakticky došlo tak, jak je v těchto dokladech prezentováno. Žalobce v daňovém řízení dále obsáhle prokazoval původ materiálu, z něhož byly agregátní výřezy zpracovávány, a dále doložil také seznam štěpky, která byla z jeho strany dodána Plzeňské teplárenské a. s. Žádný z těchto žalobcem uplatněných důkazů neprokazuje správcem daně požadovanou skutečnost, a sice to, že plnění bylo pro žalobce vykonáno družstvem M&A. Rovněž nebylo žalobcem nijak prokázáno, že štěpka, která měla být dopravena Plzeňské teplárenské a. s. je tou štěpkou, která vznikla z vadného materiálu nesprávně zpracovaného družstvem M&A. Nelze tudíž souhlasit s tvrzením žalobce o tendenčním a negativním přístupu správce daně vůči žalobci. Z obsahu zprávy o daňové kontrole a rovněž z obsahu napadeného rozhodnutí jsou zřejmé důvody, pro které nebyly žalobcem předložené důkazní prostředky uznány relevantními pro prokazovanou skutečnost – faktické uskutečnění plnění ze strany družstva M&A. Nejedná se tedy o tendenční či negativní přístup daňových orgánů, ale o zcela logický a důvodný přístup pramenící pouze z toho, že žalobcem předložené důkazy neprokazovaly to, co bylo těmito daňovými orgány požadováno.

Pokud žalobce uvádí, že toto bylo prokázáno svědeckými výpověďmi svědků K. J. a T. L., pak ani s tímto tvrzením žalobce se krajský soud neztotožnil.

Z výpovědi svědka K. J. vyplývá, že tento svědek byl u výroby přítomen, jednal s česko-rusky-ukrajinsky mluvícím člověkem, jehož jméno neznal. Skutečnost, že výrobu

provádělo družstvo M&A svědek nepotvrdil, uvedl, že s výrobcem jednal pouze p. P., předseda představenstva. Svědek si původ osoby, s níž jednal, neověřoval.

Obsah této výpovědi neprokazuje, že by výroba agregátních výřezů byla prováděna družstvem M&A. Svědek nepotvrdil, že by výrobu provádělo družstvo M&A, uvedl pouze, že byl u výroby přítomen a jednal s česko-rusky-ukrajinsky mluvícím člověkem. Ani z této skutečnosti nelze dovodit, že by výrobu provádělo žalobcem deklarované družstvo M&A.

K důkaznímu prostředku svědeckou výpovědí krajský soud konstatuje, že svědecká výpověď představuje v daňovém řízení významný důkaz, důležité však je, aby tato výpověď byla dostatečně přesná a hodnověrná. V případě výstupu ze svědecké výpovědi K. J. nelze říct, že by jeho výpověď byla příliš obecná či nekonkrétní, svědek však nedisponoval informací o tom, že by subjekty provádějící výrobu výřezů byly pracovníci družstva M&A, respektive nemohl potvrdit to, že pracovníci, kteří výřezy prováděli, byli zaměstnanci tohoto družstva. Svědek doslovně uvedl, že zakázku domlouval p. P. a on dostal pouze kontakt na osobu, se kterou na místě komunikoval, jejíž jméno ani neznal.

Skutečnost, že svědek ve výpovědi popsal charakter zjištěných vad výroby a následné seštěpkování vadných výřezů, nedokládá, že plnění bylo uskutečněno družstvem M&A. Tato výpověď nemůže představovat součást žalobcem uváděného uceleného řetězce důkazů prokazujícího jím deklarované plnění družstvem M&A. Soud opakovaně uvádí, že žalobce v průběhu daňového řízení nepředložil jediný důkaz, který by prokazoval, že plnění bylo uskutečněno družstvem M&A a že výsledek tohoto plnění sloužil k další ekonomické činnosti žalobce. Ze strany žalobce nebyl předložen např. doklad o převímce materiálu k výrobě výřezů ani o převímce vadných agregátních výřezů, ze kterých by bylo patrné, že materiál byl převímán družstvem a výsledné výřezy byly družstvem žalobci odevzdány. O tomto předání a převzetí žalobce nepředložil jediný důkaz. Navržen nebyl např. ani výslech pracovníků družstva, kteří výrobu měli provádět. Údaje o železniční přepravě štěpky do spol. Plzeňská teplárenská a. s. neprokazují, že se jednalo o štěpku, která byla získána seštěpkováním vadných výřezů vyrobených družstvem M&A.

Z daňové kontroly navíc vyplynulo, že družstvo M&A nevykázalo žádné osobní či mzdové náklady, z čehož lze dovodit, že nedisponovalo žádnými pracovníky, kteří by práce mohli provádět. Z obsahu smlouvy o dílo ani z průběhu řízení pak nebylo zjištěno, že by práce byly družstvem vykonány prostřednictvím další subdodávky.

Odhlédnout nelze ani od v daňovém řízení objektivizované skutečnosti, že na účtu tohoto družstva nebyly provedeny žádné transakce, které by svědčily o platbě ze strany žalobce, družstvo v rozhodné době nepořídilo a neuhradilo žádné plnění, které by odpovídalo vykázaným přijatým plněním v rozhodném období.

Na základě výše uvedeného se krajský soud neztotožnil s tvrzením žalobce, dle kterého byly v daňovém řízení provedené důkazy hodnoceny daňovými orgány chybně.

Žalobce dále s odkazem na judikaturu NSS (rozhodnutí vydané pod č.j. 5Afs 65/2013 – 79) uvedl, že i pokud nebylo bezpochyby prokázáno, že zakázku pro žalobce prováděla ta konkrétní firma, která vystavila doklad, nelze žalobcem uplatněný odpočet na vstupu bez dalšího odmítnout.

Krajský soud k žalobcem poukazovanému rozhodnutí NSS ze dne 26. 6. 2014 č.j. 5Afs 65/2013 – 79 uvádí, že skutkovou podstatou věci, která byla v uváděném rozhodnutí projednávána, bylo uplatnění nároku na odpočet DPH, který byl daňovým subjektem prokazován prostřednictvím dokladu, který byl Městským soudem v Praze označen za fiktivní. Nejvyšší správní soud v dané věci dospěl k závěru, že tento daňový doklad by bylo lze označit za fiktivní pouze v případě, kdy by bylo v řízení prokázáno, že se zdanitelné plnění neuskutečnilo vůbec nebo pokud by se uskutečnilo mezi subjekty neexistujícími. V uvedené věci se však plnění uskutečnilo, avšak bylo prokázáno, že se uskutečnilo mezi jinými subjekty, než bylo na dokladu deklarováno. Nejvyšší správní soud konstatoval nesprávnost postupu žalovaného správního orgánu, který zcela odhlédl od skutečnosti, že fyzicky existovala osoba, která se vydávala za zprostředkovatele dodavatelů, která jednala zcela podvodně a která fakticky inkasovala finanční částky z provedených obchodů, a tedy plnění fakticky poskytla. Transakce, a potažmo doklady o nich vypovídající, z tohoto důvodu nelze označit za fiktivní.

Lze shrnout, že Nejvyšší správní soud v uváděném rozhodnutí učinil závěr, dle něhož nelze za fiktivní daňový doklad označit doklad, respektive transakci, u níž bylo prokázáno, že byla uskutečněna, avšak jinými subjekty než těmi, které jsou na dokladu uvedeny. O fiktivní doklad se dle Nejvyššího správního soudu jedná pouze v případě, kdy by se plnění vůbec neuskutečnilo nebo by se uskutečnilo mezi subjekty neexistujícími.

Z uvedeného rozhodnutí je zřejmé, že se skutkově nejednalo o totožnou situaci jako v případě žalobce. V nyní projednávané věci měl být subjektem povinným k plnění ze smlouvy o dílo družstvo M&A, žádný další dodavatel předmětného plnění (výroba agregátních výřezů) nebyl ze strany žalobce uváděn a z provedeného dokazování žádný další konkrétní dodavatel tohoto plnění nevyplynul. V projednávané věci tak byla učiněna spornou existence dodavatele žalobcem deklarovaného plnění. Pochybnosti správce daně, jak již bylo soudem uvedeno shora, byly založeny řadou indicií, kdy jednou z nich byla nekontaktnost tohoto družstva. Následné důkazní břemeno žalobce spočívalo mimo jiné v tom, že měl prokázat, že dodavatelem jím deklarovaného plnění bylo družstvo M&A. Pokud by toto bylo žalobcem v řízení prokázáno, byla by vyvrácena i domněnka o fiktivnosti jinak formálně bezvadného daňového dokladu.

Odmítnout je nutné rovněž aplikaci závěrů učiněných SDEU ve věci C-18/13 Max Pen, v této věci byla řešena otázka, zda musí být směrnice 2006/112 vykládána v tom smyslu, že brání osobě povinné k dani, aby provedla odpočet DPH uvedené na fakturách vystavených dodavatelem v případě, že plnění sice bylo poskytnuto, ale ve skutečnosti patrně nikoli tímto dodavatelem ani subdodavatelem. Zejména proto, že tyto osoby nedisponovaly nezbytným personálem, hmotnými prostředky ani aktivy, že náklady na toto plnění nebyly zaznamenány v jejich účetnictví a že se totožnost osob, které podepsaly některé dokumenty jako dodavatelé, ukázala jako sporná. I v tomto případě krajský soud uvádí, že v případě žalobcem deklarovaného plnění od družstva M&A nebylo zjištěno, že by předmětné plnění poskytla jiná konkrétní osoba než dodavatel (družstvo M&A).

Přestože daňové orgány uznaly existenci předmětu plnění, tedy existenci nesprávně vyrobených agregátních výřezů (existence byla dovozena např. ze sumarizace přejímky, ze které vyplývá, že vyrobené výřezy byly nízké hodnoty s ohledem na nesplnění požadovaného nadměrku), neznamená to, že by pouze na základě této skutečnosti mohl být žalobcem uplatněný nárok na odpočet umožněn. Žalobce byl totiž v daném případě povinen prokázat, že plnění bylo poskytnuto žalobcem deklarovaným subjektem, a to družstvem M&A.

V projednávané věci nebyla prokázána existence jiného dodavatele, který by předmětné plnění poskytl namísto uvedeného družstva.

Žalobcem poukazované závěry rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ani Soudního dvora Evropské unie tudíž na danou věc aplikovat nelze. Krajský soud poznamenává, že ke stejným závěrům dospěl rovněž žalovaný správní orgán na straně 19 a 20 napadeného rozhodnutí.

Za nesprávný bylo žalobcem označeno také závěr žalovaného, dle něhož nebylo prokázáno využití předmětu plnění pro jeho ekonomickou činnost. V daném případě bylo dle žalobce prokázáno seštěpkování materiálu a jeho následný prodej Plzeňské teplárenské a. s.

Z obsahu správního spisu vyplývá, že žalobce využití předmětu plnění (nesprávně vyrobené agregátní výřezy) v souladu s vlastní ekonomickou činností prokazoval seznamem dodávek štěpky do Plzeňské teplárenské a. s. včetně vozových zásilek. Tento žalobcem předložený dokument však neprokazuje, že by štěpka dodávaná Plzeňské teplárenské a. s., byla tou štěpkou, která dle žalobce měla být vyrobena z vadných agregátních výřezů, které mělo zhotovit družstvo M&A. Toto nebylo prokázáno ani svědeckou výpovědí K. J., který, jak již soud uvedl shora, nebyl schopen potvrdit, že vadné agregátní výřezy byly vyráběny pracovníky družstva M&A. Tento svědek sice uvedl, že výřezy byly zmetkovité a byly seštěpkovány, ani toto sdělení však nepotvrzuje, že takto vzniklá štěpka byla žalobcem dále využita k jeho ekonomické činnosti.

Ve vztahu k daňovými orgány zpochybněnému plnění ze strany družstva MINSK žalobce shodně jako v případě plnění družstvem M&A namítl, že správce daně nesprávně postavil neuznání tohoto plnění na skutečnostech zjištěných o tomto poskytovateli. Správce daně informace zjištěné o tomto poskytovateli nesprávně považoval za jeden z plnohodnotných důkazů, byť tvrdil, že byly posuzovány pouze jako indicie.

S ohledem na totožnost námitek, které již byly krajským soudem v předchozí části tohoto rozsudku týkající se skutečností zjištěných správcem daně o družstvu M&A vypořádány, odkazuje k této námitce na již shora uvedené odůvodnění, z důvodu kterého nepovažuje ani ve vztahu k družstvu MINSK tuto námitku za důvodnou.

Nepodstatné jsou dle žalobce rovněž závěry správce daně týkající se jednání žalobce, který na základě smlouvy o dílo s družstvem MINSK uplatnil smluvní pokutu, aniž by využil jiné instituty této smlouvy.

Z obsahu správního spisu bylo zjištěno, že žalobce fakturoval družstvu MINSK náhradu škody v částce 10.650.000 Kč představující částku za špatně zpracovanou štěpku (1.250 Kč × 8.520 t) a smluvní pokutu ve výši 2.080.000 Kč, která měla představovat smluvní pokutu dle bodu IV.5. smlouvy o dílo.

Krajský soud shodně s daňovými orgány dospěl k závěru, že žalobcem fakturovaná částka vzbuzuje o plnění, které mělo být provedeno ze strany družstva MINSK, pochybnosti. Z obsahu smlouvy o dílo vyplývá, že dle bodu IV.5. smlouvy byl žalobce oprávněn dodavateli účtovat smluvní pokutu ve výši 40 % z celkového objemu prací, pokud dodavatel nesplní dohodnutý objem prací v množství a čase dle smlouvy. Ze spisu dále vyplývá, že 3.410 t štěpky neodpovídalo požadované kvalitě, a tudíž práce nebyly v tomto objemu družstvem

splněny. Žalobce tak měl nárok na smluvní pokutu ve výši 40 % z celkového objemu prací, tedy z 12.668.598 Kč, které byly družstvem za práci účtovány. Žalobce však, jak vyplývá z obsahu faktury vystavené žalobcem vůči družstvu, účtoval tomuto smluvní pokutu ve výši 2.080.000 Kč odpovídající objemu prací v hodnotě 5.200.000 Kč. Tento svůj postup žalobce v průběhu celého daňového řízení nevysvětlil, ačkoliv k tomu byl správcem daně vyzýván. Z tohoto jednání žalobce je zřejmé, že nejednal s péčí řádného hospodáře, když jím účtovaná smluvní pokuta neodpovídá smluvním ustanovením a výši pokuty, která by z jeho strany dle této smlouvy mohla a měla být uplatněna.

Z obsahu smlouvy (např. bod IV. 1. či bod V. smlouvy) vyplývá, že žalobce měl možnost provádět průběžnou kontrolu výroby štěpky. Žalobce tak již v průběhu plnění ze strany dodavatele mohl tohoto upozornit na nesprávnou konzistenci štěpky, jejíž závadnost byla i dle jeho tvrzení pouhým okem zjištělná. Obezřetnost žalobce bylo v tomto směru možné očekávat i s ohledem na rozsah zakázky. Pokud by tedy žalobce činil průběžné kontroly, v jejichž rámci by zjistil pochybení dodavatele (bylo viditelné pouhým okem), měl možnost jej na toto pochybení upozornit a případně následně odstoupit od smlouvy dle bodu V. smlouvy. Postup žalobce, který však nechal dodavatele nesprávně zpracovat celou dodávku dřeva, a to bez jediné kontroly, na základě jejíž výsledků by měl dle smlouvy možnost odstoupit, se krajskému soudu jeví jako nestandardní a neodpovídající péči řádného hospodáře.

Lze přisvědčit žalobci, že v daném případě by nebylo možné uplatnit smluvní ustanovení týkající se slevy z ceny díla, když se zjevně jednalo o vadu neodstranitelnou, jak mimo jiné vyplývá i z bodu IV.7. smlouvy o dílo. Pokud byla štěpka v nesprávném poměru namíchána s nespalitelnými částicemi, je tento materiál znehodnocen. Pokud by však ze strany žalobce byly prováděny průběžné kontroly výsledků činnosti dodavatele, k nimž byl žalobce oprávněn a které bylo lze s ohledem na rozsah zakázky očekávat, mohlo dojít ze strany žalobce k včasnému odstoupení od smlouvy, vydání opravného daňového dokladu, a tím i ušetření dodavateli poskytnutého materiálu. Žalobce s péčí řádného hospodáře nejednal, z jeho strany k průběžným kontrolám nedocházelo, a tudíž došlo k vadnému zpracování štěpky.

Žalobce dále poukázal na obsah svědeckých výpovědí, které dle jeho názoru dokládají jím deklarované přijaté plnění od družstva MINSK.

Hodnocení výpovědí bylo žalovaným ve vztahu k plnění, které mělo být provedeno družstvem MINSK, provedeno na straně 13 a 14 napadeného rozhodnutí. Správce daně se výpověďmi svědků obsáhle zabýval na straně 16 a 17 zprávy o daňové kontrole. Krajský soud se s hodnocením těchto výpovědí daňovými orgány zcela ztotožňuje. Výpovědi svědků J. H., T. L., P. H. a P. V. neprokazují, že by žalobcem přijaté plnění v podobě nekvalitně zpracované štěpky bylo přijato od družstva MINSK. Svědeckými výpověďmi bylo osvědčeno pouze to, že k míchání jakési nekvalitní štěpky docházelo. Původ této nekvalitní míchané štěpky nebyl v průběhu daňového řízení prokázán a prokázáno nebylo ani to, kam měla být tato namíchaná štěpka dále distribuována. Svědecké výpovědi se rozcházejí s tvrzeními žalobce, který uváděl, že odběratelem štěpky měla být spol. KOMTERM energy, s. r. o., dle svědka H., vedoucího střediska biomasy, bylo zjištěno, že štěpka měla být prodána odběrateli – papírnám Štětí. Výpověď tohoto svědka se se sdělením žalobce rozchází i v přípustné míře jejího znečištění. Tento svědek uvedl, že nějaká štěpka byla míchána, z jeho výpovědi však není zřejmé, že se jednalo o štěpku vyrobenou družstvem MINSK. V souvislosti s nesrovnalostmi ohledně přípustné míry znečištění štěpky nelze považovat za průkazné ani

tvrzení žalobce ohledně jejího míchání v Chlaponicích, když z dokumentu předloženého žalobcem o objemu čisté a vadné štěpky nacházející se na této deponii, vyplývá, že na tomto místě nebylo dostatečné množství čisté štěpky, aby mohla být namíchána žalobcem deklarovaným poměrem a jako odpovídající stanoveným limitům dále přeprodána odběratelům.

Lze tedy shrnout, že svědeckými výpověďmi nebylo prokázáno, že by dodavatelem štěpky bylo družstvo MINSK a nebylo rovněž prokázáno, že by žalobcem deklarované plnění od tohoto družstva, tedy ať už kvalitní či nekvalitní štěpka, vůbec existovalo. Svědci potvrdili pouze to, že nějaká štěpka míchána byla, nebylo však potvrzeno, že se jednalo o štěpku, která byla předmětem žalobcem deklarovaného plnění.

Pochybnosti o tom, že plnění bylo doklady deklarovaným družstvem MINSK skutečně provedeno, vzbuzuje také zjištění správce daně, dle kterého družstvo nebylo plátcem silniční daně. Je tedy otázkou, zda by za situace, kdy nedisponovalo dopravními prostředky, mohlo plnění pro žalobce uskutečnit.

Ve vztahu k žalobcem namítanému následnému užití štěpky k vlastní ekonomické činnosti lze odkázat na bod IV.7. smlouvy, ze kterého je zřejmé, že znehodnocená štěpka nemohla být ve vlastnictví žalobce a ten ji z tohoto důvodu nemohl použít k vlastní ekonomické činnosti. Skutečnost, že žalobce nechal štěpku na vlastní náklady zlikvidovat a takto vynaložené náklady zhojil prodejem smíchané štěpky, není z hlediska užití plnění k vlastní ekonomické činnosti daňového subjektu relevantní, neboť prodejem štěpky byly pouze zhojeny jím vynaložené náklady na její likvidaci.

Dle názoru žalobce se žalovaný nevypořádal ani s interpretací správce daně týkající se míchání štěpky na deponii v Chlaponicích.

Mícháním štěpky v Chlaponicích se zabýval správce daně na straně 16 zprávy o daňové kontrole. Krajský soud se s těmito závěry ztotožňuje. Z předložených dokumentů vyplývá, že do Chlaponic byl v rozhodné době navezen materiál v množství 13.933,94 t. Pokud žalobce uvedl, že 11.929 t byla znečištěná štěpka, je zřejmé, že ji nebylo s čím namíchat. K tomuto krajský soud poznamenává, že z obsahu smlouvy o dílo neplyne, v jakém množství měla být štěpka míchána, je tedy otázkou, do jaké míry byl žalobce oprávněn uplatňovat sankce za nesprávnou konzistenci štěpky. Žalobce v řízení zmínil pouze smluvní podmínky spol. KOMTERM, z nichž vyplývá maximální přípustná přítomnost cizích látek 2 %. Z tohoto údaje je zřejmé, že pro namísení štěpky v tomto poměru by bylo potřeba velké množství čisté štěpky, která, jak plyne z dokumentu žalobce, v Chlaponicích k dispozici nebyla.

Dle názoru krajského soudu se žalovaný správní orgán v napadeném rozhodnutí vypořádal se všemi stěžejními odvolacími námitkami. Krajský soud v této souvislosti připomíná, že požadavek na to, aby byly správními orgány (v nyní projednávané věci daňovými orgány) beze zbytku vypořádány veškerá tvrzení obsažená v odvolání, by byl přemrštěný a představoval by přepjatý formalismus, jenž by ohrožoval funkčnost správních orgánů. (srov. rozhodnutí Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 14. 9. 2015 č.j. 52Af 54/2014 – 78)

Krajský soud nehledal důvodnými ani námitky uplatněné ve vztahu k plnění družstvem MINSK.

Rovněž v případě správcem daně neuznaného plnění ze strany žalobcem deklarovaného dodavatele – společnosti Foreign, byly zmíněny skutečnosti zjištěné o této společnosti, svědčící o oprávněnosti pochybností správce daně o tom, zda k faktickému plnění skutečně ze strany tohoto dodavatele došlo a o tom, zda toto plnění vůbec existovalo. Krajský soud shodně jako v případě předchozích dodavatelů dospěl, i s poukazem na již zmiňované závěry rozhodnutí NSS ze dne 13. 4. 2016 č.j. 10Afs 160/2015 – 32, k závěru, že správcem daně konstatovaná nekontaktnost této společnosti mohla u správce daně vzbudit oprávněné pochybnosti o fakticitě deklarovaného plnění. K tomuto je třeba zmínit, že společnost měla v době daňového řízení aktivovanou datovou schránku, kam jí bylo doručeno předvolání k ústnímu jednání. Na toto však nijak nereagovala a registrace této datové schránky byla v prosinci roku 2012 zrušena. Další skutečnosti zakládající pochybnosti o řádném fungování této společnosti je adresa jejího sídla, která je shodná se sídlem družstva M&A, v průběhu daňového řízení bylo zjištěno, že se jedná o bytový dům, kde tato společnost nemá ve vlastnictví bytovou jednotku a ani není jejím nájemcem. Správce tohoto bytového domu společnost ani jejího jednatele nezná. Všechny tyto skutečnosti o dodavateli nebyly žalobci kladeny k tíži, ale ve svém souhrnu představovaly jednu z indicií zakládajících pochybnosti správce daně. Žalobci následně byla dána možnost tyto pochybnosti vyvrátit.

Ztotožnit se lze rovněž s konstatováním správce daně o nutné míře obezřetnosti v případě, kdy tato společnost změnila jednatele. Zánik dlouholetých dobrých zkušeností z předchozí spolupráce s touto společností změna jednatele jistě neimplikuje, nicméně je zřejmé, že žalobce s ohledem na tuto významnou změnu ve vedení společnosti nemohl počítat s tím, že předchozí vztahy s touto společností zůstanou v nezměněné podobě zachovány.

Žalobce k výzvě správce daně předložil v případě tohoto plnění pouze fakturu vystavenou společností Foreign na částku v celkové výši 18.360.000 Kč, představující částku za těžební práva. Dále žalobce předložil daňový doklad vystavený jím vůči společnosti Foreign znějící na částku 17.258.400 Kč, která měla být sankcí za neposkytnutou dokumentaci dle uzavřené smlouvy. Ze strany žalobce nebyla správci daně předložena smlouva, jejímž předmětem by byl prodej těžebních práv. Žalobce dále k výzvě správce daně předložil pouze hospodářskou knihu obsahující začerněné pasáže, které měly obsahovat údaje o lokalizaci těžby (plochovou tabulku dle § 4 odst. 1 vyhlášky č. 84/1996 Sb., o lesním hospodářském plánování).

Krajský soud se ztotožnil se závěry daňových orgánů, dle kterých žalobce řádně neprokázal existenci předmětu plnění a rovněž ani to, že plnění bylo poskytnuto spol. Foreign. Skutečnost, že tato společnost dodala žalobci těžební práva, nebylo možno u této společnosti, s ohledem na její nekontaktnost, ověřit. Svědecká výpověď bývalého jednatele této společnosti V. H. nebyla realizována, neboť se k výsledku nedostavil. Žalobce v průběhu daňového řízení nepředložil smlouvu se spol. Foreign, jejímž předmětem měla být těžební práva. Předložené daňové doklady včetně dokladu o uplatnění reklamaci, byť formálně bezvadné, nejsou způsobilé prokázat faktický stav.

K tomuto krajský soud poukazuje na závěry NSS učiněné v rozhodnutí ze dne 27. 11. 2014 č.j. 9Afs 47/2014 – 74: „[...]je třeba připomenout, že pro uznání nároku na odpočet DPH nejsou rozhodné pouze formální náležitosti předložených a případně i řádně zaúčtovaných dokladů, ale stav faktický, tedy faktické přijetí zdanitelného plnění, které musí být uskutečněno jiným plátcem daně, a faktické použití právě tohoto zdanitelného plnění k dosažení příjmu na zdanitelná plnění daňového subjektu. Z konstantní judikatury Ústavního

soudu i Nejvyššího správního soudu vyplývá, že prokázání daňově uznatelného výdaje je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad s faktickým stavem. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH nebo samotné výše DPH, je-li správcem daně zpochybněno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech prezentováno. Předložení daňového dokladu je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno tak, jak je plátcem deklarováno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99, publ. jako N 73/22 SbNU 131, dostupný na <http://nalus.usoud.cz>, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2014, č. j. 8 Afs 55/2013 – 45, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 12. 2013, č. j. 9 Afs 75/2012 – 32).“

Žalobce svá tvrzení dále opřel o fragmenty z hospodářské knihy, která mu byla dle jeho slov poskytnuta společností Foreign. Tyto zlomky Lesního hospodářského plánu společnosti nejsou sto osvědčit, že k plnění ze strany této skutečnosti skutečně mělo dojít, a to i s ohledem na skutečnost, že nejpodstatnější část těchto fragmentů obsahující lokalizaci místa těžby, byla začerněna. Z údajů obsažených v těchto úryvcích hospodářské knihy bylo daňovými orgány zjištěno, že lesní porost určený k vytěžení svým objemem neodpovídá poptávce žalobce, na kterou měla být uzavřena smlouva. Z obsahu hospodářské knihy vyplývá, že žalobcova poptávka ve výši 10.966 m³ představuje lesní porost celé blíže neurčené lokality, k vytěžení však bylo určeno pouze 1.774 m³. Tuto skutečnost žalobce nebyl v průběhu celého řízení schopen osvětlit, když předseda představenstva pouze sdělil, že vycházeli z toho, že kupují těžební práva v rozsahu 10.966 m³. Toto tvrzení se krajskému soudu s ohledem na zkušenosti žalobce v oblasti obchodování se dřevem jeví jaké účelové.

Žalobce tak v daňovém řízení nepředložil jediný důkaz, který by prokazoval existenci předmětu plnění. Předložen nebyl ani důkaz, který by osvědčil, že plnění bylo poskytnuto společností Foreign. Těžební práva nebyla využita, což již ani není, s ohledem na nového vlastníka porostu, možné. Žalobce fakturované plnění nepřijal, a proto jej nemohl použít v rámci svých ekonomických činností.

Krajský soud připomíná, že je v zájmu žalobce, aby si zajistil důkazy, kterými by byl schopen uskutečnění zdanitelné plnění prokázat. *Každý subjekt vstupující do obchodních vztahů musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti vzhledem k povaze své činnosti a zajišťovat si potřebné podklady pro splnění podmínek pro uplatnění eventuelních práv a povinností dle příslušných ustanovení zákona o DPH.* (rozhodnutí NSS ze dne 3. 2. 2010, č.j. 1Afs 103/2009 – 232)

Žalobce v průběhu daňové kontroly neunesl své důkazní břemeno a neprokázal, že uplatnil nárok na odpočet DPH v souladu s § 72 odst. 1 zákona o DPH. Žalobce neprokázal přijetí plnění od jím deklarovaného dodavatele – spol. Foreign a neprokázal ani faktickou existenci tohoto plnění. Žalobce nesplnil podmínky § 73 odst. 1 zákona o DPH.

Na základě výše citovaných důvodů shledal krajský soud žalobu nedůvodnou a na podkladě § 78 odst. 7 s. ř. s. žalobu zamítl.

O náhradě nákladů řízení rozhodl krajský soud podle ust. § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobce neměl v řízení úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Pokud jde o

procesně úspěšného účastníka – žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením nad rámec běžné úřední činnosti vznikly nezbytné náklady důvodně vynaložené v řízení před soudem. Krajský soud proto v jeho případě rozhodl tak, že se žalovanému náhrada nákladů nepřiznává.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s.ř.s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Krajský soud v Českých Budějovicích
dne 21. března 2018

JUDr. Marie Trnková v. r.
Předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
P. J.