



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Hany Veberové a soudců Mgr. Marka Bedřicha a JUDr. Jitky Hroudové v právní věci

žalobce: **Outdoor Group s. r. o.**, IČ 01606972,
se sídlem v Praze 1, Rybná 716/24,
zastoupený Ing. Vlastimírem Čechem, daňovým poradcem,
se sídlem v Jesenici, Vestec 335,

proti
žalovanému: **Odvolacímu finančnímu ředitelství**,
se sídlem v Brně, Masarykova 427/31,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného správního orgánu ze dne 1. 12. 2016, č. j. 53799/16/5300-22441-711913

takto:

I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 1. 12. 2016, č. j. 53799/16/5300-22441-711913, s e z r u š u j e a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení v částce 6 800 Kč ve lhůtě do třiceti dnů od právní moci rozsudku k rukám zástupce žalobce Ing. Vlastimíra Čecha, daňového poradce.

Odůvodnění

1. Žalobce se žalobou, podanou u Městského soudu v Praze, domáhal přezkoumání a zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství (dále též „žalovaný“) ze dne 1. 12. 2016, kterým byla zamítnuta odvolání žalobce a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu ze dne 27. 5. 2015, jimiž byla žalobci vyměřena vlastní daňová povinnost ve výši 168 950 Kč na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2014 a vlastní daňová povinnost ve výši 270 844 Kč na téže dani za zdaňovací období srpen 2014.
2. Žalobce v podané žalobě namítl, že podstatou sporu mezi ním a daňovými orgány je skutečnost, že podle názoru správce daně a žalovaného žalobce neprokázal uskutečnění přijatých zdanitelných plnění a jejich použití pro následnou ekonomickou činnost. Správní orgány svá tvrzení opírají především o to, že předložené faktury neobsahovaly základní náležitosti daňového dokladu, konkrétně rozsah a předmět plnění. Fakturami, přijatými od společnosti Rapid Invest s. r. o., byl fakturován pronájem stavebních strojů bez jejich bližší identifikace, časové období pronájmu nebylo shodné s počtem dnů uvedeným na jednotlivých fakturách. Fakturami, přijatými od společnosti CAR Formation s. r. o., byl fakturován odvoz vytlačené zeminy bez určení místa, kam byla zemina vyvážena a odkud byl navážen zásypový materiál. Na fakturách nebyly uvedeny dny, ve kterých měly být zemina a zásypový materiál přepravovány.
3. K uvedeným závěrům žalobce namítl, že všechny dotčené přijaté faktury mají všechny náležitosti daňového dokladu v souladu s požadavky zákona o dani z přidané hodnoty, včetně uvedení rozsahu a předmětu plnění. U faktur za pronájem stavební techniky od společnosti Rapid Invest, je vždy uveden popis pronajatého stroje, období pronájmu a počet dní skutečného využití daného stroje v daném měsíci. Na předávacích protokolech k pronájmu techniky je u každého stroje uvedeno jeho inventární číslo v majetku dodavatele, které se nachází v inventárním štítku na rámu stroje. Identifikace je tak zcela jednoznačná. Časové období pronájmu byl jeden měsíc, fakturace však byla za dny skutečného využití, které jsou vždy uvedeny v příloze předávacího protokolu při ukončení pronájmu, a které byly podkladem k fakturaci.
4. Pokud jde o faktury od společnosti CAR Formation, rozsah a předmět zdanitelného plnění je uveden zcela jednoznačnou a obvyklou formou - jako množství odvezené zeminy v m³ a dodaný zásypový materiál uvedený v tunách a jeho kvalitě frakce 0,22. Pokud měl odvolací orgán za to, že na fakturách (daňových dokladech) měly být uvedeny další požadované údaje, pak by to byla praxe zcela neobvyklá, která jde mimo rámec zákona o DPH. Není také zřejmé, proč správce daně a odvolací orgán, jestliže měli za to, že přijaté ani vydané faktury nemají základní náležitosti daňového dokladu, a tato skutečnost má mít za následek neuznání nároku na odpočet DPH, proč tedy tato skutečnost nesnižuje DPH odvedenou na výstupu.
5. Pokud správní orgány dospěly k závěru, že odvolatel nepředložil žádné soupisy odvážené zeminy a dovezeného zásypového materiálu, předložil pouze registrační záznamy o době řízení vozidel, na kterých nejsou uvedeny registrační značky a nebyl uveden stav tachometru při zahájení a ukončení pracovního výkonu ani jméno řidiče či jméno odpovědné osoby dopravce a místo konkrétní nakládky, k tomu žalobce namítl, že správce daně požaduje prokázat plnění dalšími a dalšími evidencemi, které žalobce nemá povinnost vést ani zjišťovat. Povinnost vést záznamy o provozu vozidla měl v tomto případě dodavatel CAR Formation s. r. o., podklady, které dodal jako součást dodacích listů při předání a převzetí prací, byly jeho interní doklady, odpovídaly skutečnosti a jejich

formální úplnost nebyl žalobce oprávněn jakkoli posuzovat. Pracovní výkazy strojů měl vést podnájemce, tedy společnost ZEPRIS s. r. o. Žalobce má za to, že požadavky na další evidence, kladené správcem daně, měly jednoznačně účelový a šikanózní charakter s cílem za každou cenu zpochybnit dodané podklady. Není totiž zřejmé, co by jimi mělo být věcně prokázáno, kdyby byl uveden VIN kód stroje namísto inventárního čísla, kdyby byla uvedena jména řidičů, stavy tachometrů a registrační značky nákladních vozů již na fakturách či jiných dokumentech. Správní orgány obou stupňů naopak zcela ignorovaly podpisy dodavatelů a odběratelů na dodacích listech, přitom zcela odmítly provést výslech těchto osob jako svědků. Žalobce má za to, že ani při nejvyšší míře obezřetnosti nemohl očekávat, že by uskutečnění zdanitelného plnění měl dokládat evidencemi dodavatelů či odběratelů, tyto jejich evidence si vyžádat a ještě kontrolovat jejich formální správnost. Podle názoru žalobce jsou zcela dostačující k prokázání uskutečnění z uvedených plnění právě dodací listy a předávací protokoly podepsané vždy zástupci obou zúčastněných stran.

6. Žalobci bylo dále vytknuto, že smlouva o nájmu stavebních strojů byla předložena pouze mezi společnostmi Rapid Invest a žalobcem. Na předávacích protokolech vycházejících ze smlouvy není uvedeno, o jaké stroje se jednalo, nájemní smlouva bez uvedení předmětu nájmu tak není platná, ani vymahatelná. Žalobce neposkytl správci daní informace o tom, kdo nese nebezpečí škody, jaké byly sjednány sankce za nevrácení předmětných strojů, jaké doklady a příslušenství byly spolu se stroji předány, doklady ohledně pojištění a podobně. K uvedenému žalobce namítl, že doložil rámcovou smlouvu s dodavatelem Rapid Invest. Z ní je zřejmé, že stroje, které mají být předmětem nájmu, v ní nejsou jednoznačně specifikovány, což smlouva předpokládá a uvádí, že na ni budou navazovat jednotlivé, ústně uzavřené dílčí smlouvy na základě objednávek. Smluvní strany se v dobré víře v její platnost touto smlouvou řídily, další informace po nich nikdo nepožadoval a není zřejmé, jak by takové informace mohly potvrdit uskutečnění zdanitelného plnění.
7. Závěrem podané žaloby žalobce uvedl, že podle jeho názoru bylo naopak uskutečnění zdanitelných plnění uvedených na dotčených přijatých fakturách náležitě prokázáno řádně vystavenými fakturami, daňovými doklady dodavatelů s jednoznačně a obvyklým způsobem vyjádřeným rozsahem a předmětem plnění. Dále bylo uskutečnění zdanitelného plnění prokázáno řádným zaúčtováním uvedených faktur v účetnictví společnosti, dodacími listy k jednotlivým přijatým fakturám potvrzujícím předání a převzetí prací a služeb s podpisy zástupců dodavatelů, předávací protokoly na jednotlivé stroje podepsanými jednatelem žalobce M. F. a zmocněným zástupcem společnosti Rapid Invest V. V. Stroje jsou v předávacích protokolech jednoznačně popsány a identifikovány inventárními čísly dodavatele. Uskutečnění zdanitelného plnění bylo rovněž prokázáno skutečností, že všechna přijatá plnění byla následně poskytnuta odběrateli společnosti ZEPRIS, což bylo doloženo fakturami se stejným rozsahem a předmětem plnění, jejich zaúčtováním a dodacími listy, na nichž je potvrzeno převzetí prací a služeb jednatelem žalobce M. F. a prokuristou společnosti ZEPRIS P. S. Všechny přijaté i vydané faktury byly řádně uhrazeny, což dokládají příslušné bankovní převody.
8. Vzhledem k tomu, že v žádném rozhodnutí správce daně nebyly uvedeny konkrétní skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, listin a dalších důkazních prostředků, uplatněných daňovým subjektem, a bylo pouze obecně konstatováno, že pochybnosti nebyly odstraněny, navrhl žalobce, aby žalobou napadené rozhodnutí včetně platebních výměrů na daň z přidané hodnoty ze dne 27. 5. 2015 byly soudem zrušeny.

9. Žalovaný ve vyjádření k podané žalobě uvedl, že podle názoru správce daně i žalovaného žalobce neprokázal, že služby specifikované na fakturách přijatých za zdaňovací období červenec 2014 a srpen 2014 skutečně přijal, tudíž nemohl prokázat ani jejich použití pro uskutečňování své ekonomické činnosti. Žalobce neprokázal, že odpočet DPH na daňových přiznáních za předmětná zdaňovací období uplatnil v souladu s § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Žalobce neodstranil pochybnosti prvoinstančního správce daně specifikované ve výzvách k odstranění pochybností, jím předložené faktury neobsahovaly základní náležitosti daňového dokladu, konkrétně rozsah a předmět plnění. Předložené důkazní prostředky tak nebyly způsobilé prokázat, že se daná plnění opravdu uskutečnila a že byla následně použita pro uskutečňování ekonomické činnosti žalobce.
10. Žalobce v průběhu řízení nepředložil doklady požadované prvoinstančním správcem daně v jím vydaných výzvách k odstranění pochybností, ani jiným způsobem neprokázal přijetí zdanitelných plnění a jejich následné použití k uskutečňování jeho ekonomické činnosti. Podrobný popis průběhu a výsledku postupu k odstranění pochybností je uveden ve spisovém materiálu. Žalobce měl v uskutečňovaných obchodních vztazích postupovat s náležitou mírou obezřetnosti a zajišťovat si potřebné doklady pro budoucí prokázání jím uplatňovaných nároků, a to i nad rámec svých běžných obchodních potřeb. I když žalobce neměl povinnost evidence registračních značek vozidel a jízdy vozidel, jichž není provozovatel, ani evidence odkud a kam se dováží vytlačená zemina a zásypový materiál, nicméně měl povinnost prokázat, jaká zdanitelná plnění a v jakém rozsahu podle § 92 odst. 3 daňového řádu skutečně přijal. Uvedené skutečnosti žalobce neprokázal ani pomocí jiných důkazních prostředků a ve své obchodní činnosti nepostupoval s péčí řádného hospodáře. Nemohl tak být v dobré víře, že v budoucnu unese své důkazní břemeno ohledně skutečností, které tvrdil ve svých daňových přiznáních za předmětná zdaňovací období.
11. Žalovaný uvedl, že přijetí stavebních strojů a jejich následné použití pro ekonomickou činnost z tvrzení žalobce nijak nevyplývá. Ani faktury přijaté od společnosti Rapid Invest, ani faktury vydané pro společnost ZEPRIS, totiž neobsahují základní náležitosti daňového dokladu. Správce daně ve výzvě popsal, jaké konkrétní skutečnosti má žalobce prokázat, a jaké konkrétní důkazy a důkazní prostředky má předložit. Žalobce na uvedenou výzvu reagoval pouze částečně, veškeré požadované doklady nepředložil a nepředložil ani žádné další důkazní prostředky na podporu svých tvrzení. Výčet požadovaných důkazních prostředků, který prvoinstanční správce daně předložil žalobci, jej nezbavil možnosti předkládat jakékoliv další důkazní prostředky na podporu vlastních tvrzení. K přijatým fakturám tedy neuvedl potřebné skutečnosti, kterými by prokázal, že služby a zboží na nich uvedené skutečně přijal a následně použil pro uskutečňování svých ekonomických činností. Správní orgány postupovaly v souladu s příslušnou právní úpravou a podle základních zásad správy daní, když žalobci uplatněný nárok na odpočet daně za předmětná zdaňovací období nepřiznaly.
12. Žalobce využil svého práva a podal k obsahu vyjádření žalovaného repliku, v níž setrval na svém stanovisku s tím, že reálné a zákonem podložené důkazní prostředky jsou pouze ty, které lze odkázat na § 3 zákona č. 111/1994 Sb., o silniční dopravě, tedy záznam o době řízení vozidla, bezpečnostních přestávkách a době odpočinku, a doklad o nákladu a vztahu dopravce k němu. Záznam o době řízení vozidla, bezpečnostních přestávkách a době odpočinku musí podle § 1a zákona č. 478/2000 Sb. obsahovat konkrétní údaje, všechny ostatní výše uvedené a prvoinstančním správcem daně požadované evidence a doklady

nejsou žádným zákonem uloženy a upraveny, proto je nelze po nikom spravedlivě požadovat. Žalovaný zcela pomíjí, že podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu se v případě, že správce daně má pochybnosti o tvrzeních žalobce v daňových přiznáních, přenáší v daných případech důkazní povinnost na bedra žalovaného. Žalovaný se pouze obecně a neurčitým způsobem vyjadřuje k námitkám žalobce a k jeho vyjádření lze jen obtížně zaujmout další stanovisko.

13. Ze spisového materiálu, který byl soudu předložen žalovaným správním orgánem, byly zjištěny následující, pro rozhodnutí ve věci samé podstatné skutečnosti:
14. Žalobce podal řádná daňová přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2014 a srpen 2014, v nichž si na řádku 40 nárokoval odpočet daně z přidané hodnoty u přijatých zdanitelných plnění.
15. Při přezkoumání předmětných daňových přiznání správce daně dospěl k závěru, že mu vznikly pochybnosti o jejich správnosti, průkaznosti, úplnosti a pravdivosti uvedených údajů.
16. Dne 23. 9. 2014 vydal správce daně ke zdaňovacímu období červenec 2014 výzvu k odstranění pochybností. Obdobnou výzvu k odstranění pochybností vydal dne 21. 10. 2014 i ke zdaňovacímu období srpen 2014. Uvedenými výzvami byl podle § 89 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) u žalobce zahájen postup k odstranění pochybností za předmětná zdaňovací období.
17. Vzhledem k tomu, že správce daně dospěl k závěru, že žalobce ani na uvedené výzvy neodstranil jeho pochybnosti a neprokázal, že deklarovaný nárok na odpočet daně z přidané hodnoty byl uplatněn v souladu se zákonem, vydal dne 28. 1. 2015 výzvu k prokázání skutečností, ve které po žalobci požadoval doložení zcela konkrétních chybějících informací.
18. Žalobce podal k předmětné výzvě vyjádření, které však názor a stanovisko správce daně nezměnily. Platebními výměry ze dne 27. 5. 2015 proto správce daně vyměřil žalobci vlastní daňovou povinnost ve výši 168 950 Kč na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2014, a vlastní daňovou povinnost ve výši 270 844 Kč na téže dani za zdaňovací období srpen 2014.
19. Proti oběma platebním výměrům podal žalobce dne 7. 7. 2015 včasné odvolání, v nichž uvedl důvody, pro které je stále přesvědčen o tom, že správní orgán prvního stupně nezjistil správně skutečný stav věci a postupoval v rozporu se zákonem.
20. O podaných odvoláních rozhodl žalovaný správní orgán žalobou napadeným rozhodnutím ze dne 1. 12. 2016, jímž obě odvolání proti rozhodnutím Finančního úřadu pro hlavní město Prahu ze dne 27. 5. 2015 zamítl a napadená rozhodnutí potvrdil se závěrem, že žalobce v rámci celého důkazního řízení neuvedl k přijatým fakturám potřebné skutečnosti, kterými by prokázal, že služby a zboží na nich uvedené skutečně přijal a následně použil pro uskutečňování svých ekonomických činností. Náležitosti chybějící v daňových dokladech se žalobci během dokazování nepodařilo prokázat jiným způsobem, neunesl proto své důkazní břemeno k prokázání oprávněnosti uplatněnému nároku na odpočet daně. Z tohoto důvodu nebylo možno žalobci uplatněný nárok na odpočet DPH za předmětná zdaňovací období přiznat.
21. Při ústním jednání u Městského soudu v Praze dne 12. 4. 2018 zástupce žalobce podrobně zopakoval žalobní argumentaci uvedenou v podané žalobě a zdůraznil, že žalobce

listinnými důkazy nesporně prokázal existenci nároku na odpočet DPH, tyto doklady mají veškeré zákonem požadované náležitosti a žalobci není zřejmé, v čem konkrétně finanční orgány spatřují pochybnosti, kterými odůvodňují svůj postup ve věci. Dále zástupce žalobce s odkazem na žalobu uvedl, že v řízení bylo nesporně prokázáno vlastní plnění, tj. pronájem stavebních strojů a odvoz vytěžené zeminy s návozem zásypného materiálu na stavbě. Pokud jde o údajnou nedostatečnou identifikaci stavebních strojů, žalobce zdůraznil, že tyto stroje nemají registrační značky, byly však identifikovány v předávacích protokolech inventárními čísly, takže je nepochybné, jaké stroje byly předmětem nájmu. Žádný předpis žalobci jako pronajímateli neukládá vést pracovní deníky (výkazy) k užívaným stavebním strojům. Žalobce měl uzavřenu obecnou rámcovou smlouvu, písemné nájemní smlouvy k jednotlivým strojům vyhotoveny nebyly, ujednání bylo po dohodě smluvních stran pouze ústní. Pokud jde o odvoz vytlačené zeminy a zásypný materiál, finanční orgány vůbec nevzaly v potaz charakter stavební činnosti, které se zdanitelné plnění v této věci týkalo. Šlo o stavbu inženýrských sítí, kdy se zemina ze země vytlačí na hromadu a po položení sítí jsou výkopy zase zavezeny zeminou. Požadovaná jména řidičů strojů, evidence cest či výkazy kilometrů nejsou v případě vnitrostavebních pohybů stavebních strojů absolutně relevantní, snad kromě nákupu zásypného písku. Požadavky správce daně považuje žalobce za šikanózní, proto navrhl, aby soud kromě žalobou napadeného rozhodnutí zrušil i oba platební výměry vydané správcem daně.

22. Zástupkyně žalovaného s odkazem na odůvodnění napadeného rozhodnutí u jednání soudu uvedla, že jádrem sporu bylo, zda se žalobci podařilo v rámci daňového řízení daňovými doklady či jinak prokázat, že opravdu došlo k uskutečnění zdanitelných plnění tak, jak uvedl v daňových přiznáních. Podle názoru daňových orgánů se to žalobci nepodařilo, a to ani přes výzvy správce daně, ve kterých byly precizně a podrobně formulovány pochybnosti správce daně. To, co uvedl žalobce u jednání u soudu, mohlo - respektive mělo - být řečeno už v průběhu daňového řízení.
23. Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí a jemu předcházející řízení před správními orgány obou stupňů z hlediska žalobních námitek uplatněných v podané žalobě a při přezkoumání vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době vydání napadeného rozhodnutí (ustanovení § 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů – dále jen „s. ř. s.“). Věc soud posoudil takto:
24. Městský soud v Praze vycházel z následující právní úpravy:
25. Podle ustanovení § 92 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, dokazování provádí příslušný správce daně nebo jím dožádaný správce daně. Správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. 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. Správce daně 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, skutečnosti rozhodné pro uplatnění následku za porušení povinnosti při správě daní. Navrhuje-li v řízení účast třetí

osoby daňový subjekt, je povinen současně s návrhem sdělit správci daně potřebné údaje o této třetí osobě a informaci o tom, které skutečnosti hodlá účastí této osoby prokázat nebo vysvětlit, popřípadě jiný důvod účasti. Není-li návrhu vyhověno, správce daně o tom vyrozumí daňový subjekt s uvedením důvodu. Správce daně po provedeném dokazování určí, které skutečnosti považuje za prokázané a které nikoliv a na základě kterých důkazních prostředků; o hodnocení důkazů sepiše úřední záznam, pokud se toto hodnocení neuvádí v jiné písemnosti, založené ve spise.

26. Podle ustanovení § 93 daňového řádu lze jako důkazních prostředků užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení. Jde zejména o tvrzení daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci. Za podmínek podle odstavce 1 lze jako důkazní prostředky použít i veškeré podklady předané správci daně jinými orgány veřejné moci, které byly získány pro jimi vedená řízení, jakož i podklady převzaté z jiných daňových řízení nebo získané při správě daní jiných daňových subjektů. Je-li podkladem předaným podle odstavce 2 protokol o svědecké výpovědi, správce daně na návrh daňového subjektu provede svědeckou výpověď v rámci daňového řízení o této daňové povinnosti. Orgány veřejné moci a osoby, které mají listiny a další věci nezbytné pro správu daní, které mohou být důkazním prostředkem při správě daní, jsou povinny za podmínek podle ustanovení § 58 na vyžádání správce daně listiny nebo jejich kopie a jiné věci vydat nebo zapůjčit k ohledání; ustanovení § 96 odstavec 3 se použije obdobně. Vyžaduje-li to účel řízení, může si správce daně vyžádat úřední ověření předložené kopie.
27. Podle ustanovení § 8 daňového řádu správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Správce daně dbá na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly. Správce daně vychází ze skutečného obsahu právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní.
28. Podle ustanovení § 72 zákona o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro rok 2014, má nárok na odpočet daně plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Nárok na uplatnění odpočtu daně vzniká dnem, ke kterému vznikla povinnost přiznat daň na výstupu. Plátce má nárok na uplatnění odpočtu daně u přijatých zdanitelných plnění, která použije pro účely uskutečňování a) zdanitelných plnění, u kterých vzniká povinnost přiznat daň na výstupu, b) plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně, c) plnění v rámci své ekonomické činnosti s místem plnění mimo tuzemsko, pokud u těchto přijatých zdanitelných plnění by plátce měl nárok na odpočet daně, pokud by se zdanitelná plnění uskutečnila s místem plnění v tuzemsku, nebo d) plnění uvedených v tomto právním předpisu pro zahraniční osobu, která neuskutečňuje ekonomickou činnost v tuzemsku, nebo pokud jsou taková plnění přímo spojena s vývozem zboží.
29. Odpočet daně lze uplatnit v daňovém přiznání, nebo při daňové kontrole. Plátce má nárok na odpočet daně v plné výši u přijatých zdanitelných plnění, která použije výhradně pro uskutečnění plnění uvedených v odstavci 2. Pokud plátce přijatá zdanitelná plnění použije jak k uskutečnění plnění uvedených v odstavci 2, tak i plnění uvedených v ustanovení § 75 odstavec 1, je povinen krátit odpočet daně způsobem uvedeným v ustanovení § 76 tohoto zákona. Pokud plátce přijatá zdanitelná plnění použije jak pro uskutečnění své ekonomické

činnosti, tak pro účely s ní nesouvisející, má nárok na odpočet daně pouze v poměrné výši odpovídající rozsahu použití pro ekonomickou činnost. Pokud plátce u těchto přijatých zdanitelných plnění uplatní nárok na odpočet daně v plné výši, považuje se část přijatých zdanitelných plnění, kterou použije pro účely nesouvisející s jeho ekonomickou činností, za dodání zboží podle ustanovení § 13 odstavec 4 písmeno a/ nebo za poskytnutí služby podle ustanovení § 14 odstavec 3 písmeno a/ tohoto zákona.

30. Podle ustanovení § 73 zákona o DPH plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem. Nárok na odpočet daně lze uplatnit nejdříve za zdaňovací období, ve kterém se uskutečnilo přijaté zdanitelné plnění nebo ve kterém byla přijata úplata, pokud z této úplaty plátcí vznikla povinnost přiznat daň. Nárok na odpočet daně má plátce u přijatých zdanitelných plnění, u kterých při dovozu zboží vznikla daňová povinnost nebo povinnost přiznat daň podle ustanovení § 23. Nárok na odpočet daně při dovozu zboží lze uplatnit nejdříve za zdaňovací období, ve kterém byla daň vyměřena nebo přiznána. Plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem. Nárok na odpočet daně nelze uplatnit po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, ve kterém mohl být nárok nejdříve uplatněn. Po uplynutí této lhůty je však plátce oprávněn uplatnit nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění, u kterých mu vznikla při jejich přijetí povinnost přiznat daň na výstupu, pokud daň na výstupu z těchto plnění přiznal. Daňový doklad pro prokázání nároku na odpočet daně musí obsahovat všechny náležitosti stanovené tímto zákonem. Pokud doklad neobsahuje všechny náležitosti daňového dokladu, prokazuje se nárok podle zvláštního právního předpisu.
31. Z uvedeného důvodu bylo na žalobci, aby splnění zákonných podmínek pro realizaci snížení své daňové povinnosti prokázal takovým způsobem, který nevzbuzuje pochybnosti o tom, že je možné uvedené konkrétní skutečnosti daňově zohlednit tak, jak zákon stanoví a jak se žalobce v podaném daňovém přiznání domáhal. Účelem dokazování je zjistit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti, přičemž je to daňový subjekt, na němž je, aby prokázal správnost údajů, které v daňovém přiznání uvede. Uvedenou zásadu nelze vykládat tak, že správce daně má prokazovat, že údaje uváděné daňovým subjektem jsou správné. Zásadní otázkou pro posouzení oprávněnosti žalobních námitek tak podle názoru soudu zůstává, zda žalobce tyto skutečnosti uváděné v daňovém přiznání doložil a prokázal jednoznačným, určitým a pochybnosti nevzbuzujícím způsobem svá tvrzení o částkách, snižujících základ daně, které uplatnil v daňovém přiznání.
32. V této souvislosti je nutno upozornit na závěry, ke kterým dospěl Nejvyšší správní soud v odůvodnění rozsudku ze dne 13. 4. 2004, č. j. 3Afs 12/2003 - 277, publikovaném pod č. 666/2005 ve Sbírce rozhodnutí NSS, neboť tyto jsou plně aplikovatelné i na souzenou věc. Nejvyšší správní soud dále i v odůvodnění rozsudku ze dne 9. 10. 2007, č. j. 9Afs 81/2007 - 60, dostupném též na www.nssoud.cz, zdůraznil, že základní podmínkou vzniku nároku na přiznání nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty je prokázání přijetí zdanitelného plnění daňovým subjektem, přičemž je dále nutné, aby toto zdanitelné plnění bylo použito při podnikání či při činnosti, která vykazuje všechny znaky podnikání, kromě toho, že je prováděna podnikatelem.
33. Pro uznání nároku na odpočet nejsou rozhodné formální náležitosti předloženého a řádně zaúčtovaného daňového dokladu, ale stav faktický, tj. faktické přijetí zdanitelného plnění, které musí být uskutečněno jiným plátcem daně, a faktické použití právě tohoto zdanitelného plnění k dosažení obratu na zdanitelná plnění daňového subjektu. Povinnost

tvrzení i břemeno důkazní ohledně existence a výše zdanitelného plnění i ohledně jeho účelu nese daňový subjekt. Proto pokud tento subjekt v daňovém řízení neunesení důkazní břemeno, které jej stíhá, znamená to, že se z jím tvrzených skutečností nevychází, přičemž tato okolnost umožňuje správci daně uložit mu povinnost zaplatit daň ve vyšší částce, než by odpovídalo údajům jím uvedeným v daňovém přiznání. Je tak zcela na daňovém subjektu, který se domáhá svého nároku na odpočet daně v jím prokázané výši, aby tento svůj nárok prokázal.

34. Výše uvedené závěry je však nutno aplikovat v zákonných mezích, neboť - jak již Nejvyšší správní soud opakovaně vyslovil (například v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 3. 2005, č. j. 5Afs 131/2004 - 45, publikovaném pod č. 599/2005 ve Sbírce NSS), důkazní břemeno nelze pojmát extenzivně a rozšiřovat je na prokázání všech, respektive jakýchkoli skutečností, tedy i těch, ohledně kterých taková povinnost stíhá zcela jiný subjekt. V odůvodnění rozsudku ze dne 26. 6. 2014, č. j. 5Afs 65/2013 - 84, dostupném na www.nssoud.cz, Nejvyšší správní soud dovozuje, že i přes zákonné restrikce týkající se formalit, je odpočet daně základním právem plátce, které plyne ze samotné podstaty systému daně z přidané hodnoty, lze jej proto odmítnout jen ze závažných důvodů, nikoli z důvodů formálních a nad rámec mantinelů daných Šestou směrnicí, respektive Směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.
35. Daňový subjekt, jehož tíží důkazní břemeno, musí své obchodní aktivity přizpůsobit konkrétním podmínkám tohoto rizika a při obchodování (zvláště se značným finančním rozsahem) využít příslušných institutů. Námitky, podle kterých není žalobci zřejmé, jaké jiné než listinné podklady by mohly být v dané souvislosti předloženy, nejsou přiléhavé. Je totiž věcí daňového subjektu, jaké důkazní prostředky ve vztahu k prokázání tvrzené skutečnosti zvolí. Samotné přesné vymezení nástrojů, jimiž by bylo možno absolutně prokázat určité skutečnosti, není možné pro potřeby praxe definovat. Konkrétní vymezení či naopak přílišná obecnost by v konečném důsledku vyloučila nechtěně i případy, které by svou povahou měly spadat do určité kategorie. Nejvyšší správní soud ve své rozhodovací činnosti již setrvale připomíná, že dokazování v daňovém řízení je vázáno mj. zásadou volného hodnocení důkazů a posouzení závažnosti jednotlivých důkazních prostředků je v pravomoci správce daně.
36. Obecně může být příkladem přijetí dostatečných opatření např. situace, kdy se dodavatel, předtím než vstoupí do obchodních vztahů s pořizovatelem, přesvědčí o jeho důvěryhodnosti - například prověřením jeho daňového identifikačního čísla, zápisu do obchodního rejstříku a solventnosti, a vyžádá si informace také o přepravci zboží od dodavatele k příjemci. Je-li přepravcem osoba odlišná od dodavatele a příjemce a obdrží-li dodavatel např. nákladní list, vystavený v souladu s ustanovením Úmluvy o přepravní smlouvě v mezinárodní silniční dopravě (CMR), s vyznačením příjemce, že zboží převzal, pak spolupůsobily na vyhotovení tohoto dokladu tři na sobě většinou nezávislé osoby.
37. Jestliže soud dospěl k závěru, že žalobce v daňovém řízení věrohodně prokázal, že statutární orgán žalobce se dohodl se statutárními zástupci společností Rapid Invest a CAR Formation na podmínkách, za nichž skuteční předmětná zdanitelná plnění, u faktur za pronájem stavební techniky od společnosti Rapid Invest je vždy uveden popis pronajatého stroje, období pronájmu a počet dní skutečného využití daného stroje v daném měsíci. Na předávacích protokolech k pronájmu techniky je u každého stroje uvedeno jeho inventární

číslo v majetku dodavatele, které se nachází v inventárním štítku na rámu stroje. Identifikace je tak zcela jednoznačná. Časové období pronájmu byl jeden měsíc, fakturace však byla za dny skutečného využití, které jsou vždy uvedeny v příloze předávacího protokolu při ukončení pronájmu, a které byly podkladem k fakturaci. U faktur od společnosti CAR Formation je rozsah a předmět zdanitelného plnění uveden zcela jednoznačnou a obvyklou formou - jako množství odvezené zeminy v m³ a dodaný zásypový materiál uvedený v tunách a jeho kvalité frakce 0,22. Za této situace podle názoru soudu nelze bez dalšího uzavřít, že všechny tyto důkazní prostředky nebyly podle názoru správce daně a odvolacího správního orgánu dostatečné k prokázání přijetí zdanitelného plnění.

38. Městský soud v Praze si s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu (například rozsudek ze dne 9. 10. 2007, č. j. 9Afs 81/2007 – 60, www.nssoud.cz) si v této souvislosti nutně musel položit otázku, jaké další důkazní prostředky měl žalobce podle požadavků správce daně předložit, respektive jakými dalšími prostředky vůbec reálně mohl přijetí zdanitelného plnění v daném případě prokázat. I přesto, že neuznání nároku na odpočet daně nebylo provedeno například výhradně na základě nekontaktnosti dodavatele žalobce, ale bylo výsledkem důkazního řízení, při kterém žalobce podle napadeného rozhodnutí nepředložil důkazní prostředky, které by prokazovaly přijetí zdanitelných plnění od společností Rapid Invest a CAR Formation, je třeba vycházet z toho, že v případě, kdy daňový subjekt doložil přijatými fakturami a dalšími doklady, jaké stroje a na jak dlouho si pronajal, jak je skutečně využil, jaké množství zeminy bylo odvezeno a jaké množství zásypového materiálu bylo naopak dodáno, kdy žalobce účetními doklady a následně vydanými pokladními doklady doložil, že je zaplatil, přičemž bylo zároveň v daňovém řízení doloženo, že dodavatelé žalobce jsou existujícími subjekty, dále když daňový subjekt navrhl i výslechy svědků a doložil řádně správcem daně nezpochybněné účetnictví, pak již není možné na něm spravedlivě požadovat doložení ještě i jiných důkazních prostředků.
39. Naopak – chtěl-li správce daně vyvrátit takto důkazně podložené tvrzení daňového subjektu, měl učinit další šetření u jeho dodavatelů. Protože má-li správce daně pochybnosti o důkazní hodnotě prostředků, jimiž daňový subjekt prokazuje svá tvrzení, přenáší se důkazní břemeno z daňového subjektu na správce daně. Bylo proto povinností správce daně prokázat existenci takových skutečností, které věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví, evidence či jiných záznamů zcela vyvracejí. V předmětném řízení však správce daně ani nerozporoval, že by účetní doklady nebyly vystaveny tím, koho uváděl daňový subjekt. Proto lze uzavřít, že důvodem pro neunesení důkazního břemene žalobcem nemůže být přetrvávající pochybnost daňových orgánů, neboť prokazovat, že se nejednalo o simulované dodání zboží, neměl v tomto stupni řízení žalobce, ale právě daňové orgány.
40. Městský soud v Praze na základě provedeného řízení dospěl k závěru, že žaloba byla podána důvodně. Je to sice daňový subjekt, kdo je v daňovém řízení povinen prokázat veškerá svá relevantní tvrzení, na druhou stranu však v případě, kdy má správce daně o tvrzeních daňového subjektu své pochybnosti, je na něm, aby náležitým a dostatečným způsobem spolupracoval s daňovým subjektem (ustanovení § 5 odstavec 3, § 6 odstavec 2 a 4, § 7 odstavec 2 a § 8 odstavec 1 daňového řádu), a tedy sám přispěl ke zjištění maximálně možného spolehlivého stavu věci.
41. V nyní posuzované věci dospěl Městský soud v Praze k závěru, že nebyly-li žalobcem v daňovém řízení předloženy důkazní prostředky vyžadované správcem daně, měl být

žalobci vytvořen dostatečný prostor pro to, aby rozhodné okolnosti posuzovaných zdanitelných plnění byly objasněny i jiným způsobem, zejména pak výsledkem svědků, které žalobce navrhoval v průběhu řízení před správcem daně (V. D., J. S., M. P., S. P., Z. T., Ing. P. S. či V. V.). Pokud orgány finanční správy na procesní návrh daňového subjektu nereagovaly s odůvodněním, že navržení svědci nejsou dostatečně identifikováni, protože žalobce nesdělil jejich podrobné osobní údaje, nebyl postup správních orgánů správný. Žalobce měl být určitou a srozumitelnou výzvou vyzván ke sdělení požadovaných chybějících údajů a jejich podrobnější konkretizaci, zároveň měl být řádně poučen o možných následcích nesplnění výzvy. Dále bylo podle názoru soudu možné řadu určitých identifikačních údajů zjistit přímo již ze soustředěného spisového materiálu, který obsahuje výpisy z obchodních rejstříků obchodních společností, jména a některé adresy či kontakt na mobilní telefony navrhovaných svědků, kteří byli bez výjimky statutárními orgány nebo zaměstnanci společností, s nimiž žalobce obchodoval. Jestliže tedy správce daně a žalovaný odepřeli daňovému subjektu poskytnutí součinnosti, zatížili řízení před správními orgány vadou, která mohla mít za následek vydání nezákonného rozhodnutí ve věci samé.

42. Obecně lze k této problematice uvést, že podle ustanovení § 8 daňového řádu hodnotí při rozhodování správce daně důkazy podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo. Nepochybně je věcí správního orgánu rozhodnout o tom, které důkazy v daňovém řízení provede (§ 92 odstavec 2 daňového řádu); tím však nesmí omezit právo daňového subjektu vyslyšet nebo dát vyslyšet svědky a dosáhnout předvolání a výslechu svědků ve svůj prospěch za stejných podmínek jako svědků proti sobě [článek 6 odst. 3 písm. d) Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod]. Výpověď svědků, jež daňový subjekt navrhl k důkazu na podporu svých tvrzení, nelze předem hodnotit jako bezcennou, a proto ji jako důkaz neprovést, jen s poukazem na její účelovost či neschopnost přivodit jiný závěr o prokazované skutečnosti. Odmítnutí návrhu na provedení důkazu výsledkem takového svědka je porušením práva na spravedlivý proces. Tento postup, jenž vedl k faktickému vyloučení důkazů navržených ve prospěch žalobce a přijetí závěru o skutkovém stavu věci toliko na základě jednostranných důkazů, je podle názoru městského soudu porušením článku 6 odst. 3 písm. d) Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod. V daném případě nejenže správní orgán byl povinen uvést ve svém rozhodnutí důvody, pro které žalobcem navrhované důkazy neprovedl, ale podle přesvědčení soudu měl tento důkaz, vzhledem k ostatním skutkovým zjištěním, také provést či se o to alespoň pokusit. Nejenže žalobce provedení těchto důkazů opakovaně navrhoval, ale jejich provedení mohlo mít zásadní vliv na posouzení skutečnosti, zda ze strany žalobce došlo k porušení právních povinností. Tím, že správní orgán navrhovaný důkaz neprovedl a ani se ve svém rozhodnutí s jeho odmítnutím dostatečně nevypořádal, odepřel žalobci právo na spravedlivý proces, dané mu článkem 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod.
43. Z výše uvedených důvodů nemůže podle názoru městského soudu rozhodnutí žalovaného obstát z hlediska zákonnosti, když žalobce podle stavu dokazování v době vydání žalobou napadeného rozhodnutí splnil veškeré podmínky stanovené platnými právními předpisy pro přiznání nároku na odpočet u obchodních transakcí se společnostmi CAR Formation a Rapid Invest; unesl důkazní břemeno stran faktického uskutečnění zdanitelného plnění co do jeho ceny a rozsahu, které přijal od plátce DPH a které použil v rámci ekonomické činnosti. Důkazní břemeno stran skutečností, jež by mohly oprávněně zapříčinit ve smyslu

relevantní judikatury správních soudů odepření nároku na odpočet, správce daně ani žalovaný neunesl.

44. Na základě všech výše uvedených důvodů Městský soud v Praze dospěl k závěru, že podaná žaloba je zčásti důvodná. Soud proto postupoval podle ustanovení § 78 odst. 1 a 4 s. ř. s. a rozhodnutí žalovaného zrušil a věci mu vrátil k dalšímu řízení. V něm bude na žalovaném, aby v případě, že i nadále setrvá na názoru o nemožnosti uznání nadměrného odpočtu z obchodních transakcí žalobce se společnostmi CAR Formation a Rapid Invest, podrobně odůvodnil ve smyslu výše uvedeného odůvodnění, na základě jakých skutkových či právních okolností a na základě jakých úvah k tomuto závěru dospěl a z jakých důkazů či podkladů přitom vycházel.
45. Podle § 78 odst. 3 s. ř. s. zrušuje-li soud rozhodnutí, může podle okolností zrušit i rozhodnutí správního orgánu prvního stupně, které mu předcházelo. Podle ustálené judikatury přezkoumává-li soud rozhodnutí odvolacího správního orgánu v daňovém řízení, je dán důvod pro zrušení rozhodnutí správního orgánu prvního stupně (platebních výměrů) mj. tehdy, pokud platební výměr neměl být vůbec vydán (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 11. 2009, č. j. 1Aps 2/2008 – 76, rovněž dostupné na www.nssoud.cz). Vzhledem k tomu, že takové okolnosti v projednávané věci v plné míře zjištěny nebyly, neboť důvodnost žalobních námitek se nemusí nutně dotýkat obou rozhodnutí správce daně za jednotlivá zdaňovací období a je determinována subjekty, s nimiž žalobce v posuzovaných obdobích obchodoval, soud podle § 78 odst. 3 správního řádu nepostupoval a návrhu žalobce na zrušení obou rozhodnutí správce daně nevyhověl. Žalovaný správní úřad je právním názorem, vysloveným Městským soudem v Praze, v dalším řízení vázán (ustanovení § 78 odst. 5 s. ř. s.).
46. 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 měl ve věci úspěch, proto má právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému.
47. Odměna daňového poradce a náhrada jeho hotových výdajů byla stanovena podle § 35 odst. 2 s. ř. s. a vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů. V daném případě soud přiznal právnímu zástupci náhradu nákladů řízení za dva úkony právní služby spočívající v převzetí a přípravě zastoupení na základě plné moci [§ 11 odst. 1 písm. a) advokátního tarifu], a účasti u jednání soudu [§ 11 odst. 1 písm. g) advokátního tarifu]. Za jeden úkon přísluší částka 3 100 Kč [§ 7 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu] a dvakrát náhrada hotových výdajů podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu ve výši 300 Kč, tj. celkem 6 800 Kč. Soud neakceptoval zástupcem žalobce vyčíslené náklady na zastoupení žalobce a na odbornou pomoc podle daňového dokladu č. 182223 ze dne 12. 4. 2018, neboť odměna zástupce žalobce v řízení před správními soudy se neřídí smluvními ujednáními mezi žalobcem a jeho zástupcem, ale výhradně advokátním tarifem.

Poučení

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) 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). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší 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.

V Praze dne 12. dubna 2018
v á ,

JUDr. Hana V e b e r o

předsedkyně senátu