



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích rozhodl v senátu složeném z předsedy senátu JUDr. Jana Dvořáka a soudců JUDr. Petry Venclové, Ph.D. a JUDr. Aleše Korejtky, v právní věci žalobce: V. M., právně zastoupeného Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem, se sídlem Sluneční nám. 14, 158 00 Praha 5, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17.7.2015, č.j. 22883/15/5300-21441-711676,

takto:

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

Odůvodnění:

Shrnutí žaloby:

Rozhodnutím žalovaného uvedeným v záhlaví tohoto rozsudku bylo podle ust. § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), zamítnuto odvolání proti rozhodnutím (dodatečným platebním výměrům na daň z přidané hodnoty) správce daně ze dne 13. 6. 2014:

- č.j. 1062893/14/2809-24801-609154, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2010 ve výši 41.250,- Kč a současně penále z doměřené daně ve výši 8.250,- Kč,
- č.j. 1062911/14/2809-24801-609154, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2010 ve výši 39.940,- Kč a současně penále z doměřené daně ve výši 7.188,- Kč,
- č.j. 1062923/14/2809-24801-609154, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2010 ve výši 1.220.546,- Kč a současně penále z doměřené daně ve výši 244.109,- Kč,
- č.j. 1062932/14/2809-24801-609154, kterým byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2010 ve výši 11.568,- Kč a současně penále z doměřené daně ve výši 2.313,- Kč.

Žalovaný ve svém rozhodnutí konstatuje, že žalobce v rámci dokazování neodstranil pochybnosti správce daně o přijatých zdanitelných plněních (stavební práce, stavební materiál), které měli provést dodavatelé, konkrétně E. s.r.o., B. E. M. s.r.o., CH. s.r.o. a K. R.. Tito dodavatelé měli provádět stavební práce či dodávat stavební materiál na základě smluv s žalobcem pro projekt Revitalizace brownfieldu vedené investorem L. M. Žalobce prováděl práce na tomto projektu na základě smlouvy mezi ním a panem M. K provádění prací a dodávkám materiálu měl žalobce využívat výše zmíněných dodavatelů.

Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou proti rozhodnutí správního orgánu podanou podle části třetí, hlavy II, dílu 1. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s.ř.s.“), přičemž žaloba byla ve smyslu ust. § 72 odst. 1 s.ř.s. podána včas.

Žalobce namítá nezákonnost napadeného rozhodnutí z důvodu nesprávné interpretace rozložení důkazního břemene mezi daňové orgány a daňový subjekt, z důvodu porušení principu daňové neutrality DPH a principu volného hodnocení důkazů, z důvodu nesprávného právního posouzení, z důvodu zatajení klíčových důkazů, z důvodu, že správce daně a žalovaný považovali za rozhodnou okolnost nekontaktnost dodavatelů žalobce a opomenuli zohlednit důkazy svědčící ve prospěch žalobce, z důvodu, že nesplnili svou povinnost popsat skutkové okolnosti, na kterých spočíval daňový podvod, jímž měly být zasaženy dodávky zboží a služeb určené žalobci, z důvodu nedostatečně zjištěného skutkového stavu věci (neprovedení navrhovaných svědeckých výslechů), z důvodu rozporu mezi žalovaným rozhodnutím a rozhodnutím správce daně.

Žalobce svou argumentaci v žalobě rozdělil do několika okruhů, které se rámcově shodují s žalobními body uvedenými výše. Žalobce v úvodu žaloby zmiňuje četnou judikaturu Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) doplněnou o judikaturu Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“), čímž žalobce podporuje tvrzení, že žalovaný porušil princip daňové neutrality DPH. Žalobce konkrétně zmiňuje rozsudky SDEU C-18/13, C-80/11, C-142/11, C-78/00, C-25/07, C-274/10, C-414/10. Z judikatury NSS pak žalobce zmiňuje rozsudek ze dne 25. 6. 2015 sp. zn. 6 Afs 130/2014.

K tvrzení, že žalovaný nesprávně přenesl důkazní břemeno, uvádí žalobce jednotlivé důvody, pro které má za prokázané, že plnění od dodavatelů E. s.r.o., CH. s.r.o., B. E. M. s.r.o. a K. R. dostatečně doložil a důkazní břemeno leží na straně správce daně.

Žalobce tvrdí, že správce daně při posuzování fakticity plnění od společnosti E. s.r.o. neunesl důkazní břemeno, neboť vycházel toliko z toho, že jediná jednatelka uvedené společnosti je nekontaktní, nepokusil se o dožádání jejího výsledku ukrajinskými daňovými orgány. Žalobce tvrdí, že svědectvím svědka K., M. a V. bylo prokázáno, že pro žalobce pracovali ukrajinští dělníci společnosti E. s.r.o. Rovněž bylo zjištěno, že jeden z dělníků byl ubytován v ubytovně provozované Š. Č.. Žalobce tak má za to, že ve vztahu k tomuto dodavateli správce daně neunesl důkazní břemeno a nebyl oprávněn neuznat nárok žalobce na odpočet DPH.

Ve vztahu k společnosti CH., s.r.o. správce daně zjistil nekontaktnost jednatele Y. Z. Nenechal jednatele předvést a nevyužil možnosti dožádání cestou zahraniční výměny informací ukrajinskými daňovými orgány. Jako skutečnost svědčící ve prospěch žalobce správce daně zjistil od bývalého jednatele I. B., že Y. Z. páchá daňové podvody, neboť vystavuje faktury, které nezahrnuje do účetnictví. Svědek M. potvrdil účast společnosti CH. s.r.o. na stavebních pracích pro žalobce, J. K. přímo znal dělníka pracujícího pro společnost CH. s.r.o., a to S. K., který byl dle žalobce správcem daně úmyslně nevyslechnut cestou zahraniční výměny ukrajinskými daňovými orgány, ač správce daně zjistil, že jmenovanému byl ukončen pobyt na území ČR. Dále žalobce označil dalšího dělníka, a to I. Č., o němž správce daně měl k dispozici jeho identifikační údaje, neboť zjistil, kde byl ubytován, přesto jej však nevyslechl. Svědkyně M. J. potvrdila „existenci“ S. K. a identifikovala zakázky, na kterých měl pracovat. Dále identifikovala dělníka I. B. Tyto dělníky však správce daně nevyslechl. To, že S. K. měl pracovat ve společnosti CH. s.r.o., potvrdil rovněž svědek J. S. a svědek V. Byl identifikován lékař MUDr. A. S., který měl dělníka S. K. ošetřovat, avšak tento lékař nebyl vyslechnut. Žalobce má za to, že ve vztahu ke stavebním pracím od společnosti CH. s.r.o., správce daně neunesl důkazní břemeno, nemohl tedy v souladu se zákonem neuznat žalobcem uplatněné náklady.

Při posouzení dodávek od společnosti B. E. M., s.r.o. vycházel správce daně ze sdělení Finančního úřadu pro Prahu 3, že společnost je nekontaktní, vyslechl jako svědka jednatele J. R., který popřel spolupráci s žalobcem. Žalobce přitom podtrhuje, že J. R. byl jednatelem pouze do 19. 5. 2010, avšak dodávky probíhaly ve dnech 26. 3., 2. 7., 15. 7. a 28. 7. 2010, proto měl být vyslechnut následný jednatel společnosti P. M., k čemuž však nedošlo. Žalobce poukázal rovněž na svědectví přepravce J. K., jímž byla potvrzena dodávka materiálu od uvedené společnosti. Žalobce má tak za to, že i ve vztahu k uvedené společnosti neunesl správce daně důkazní břemeno a tudíž nemohl v souladu se zákonem neuznat žalobcem uplatněné daňové náklady.

Správce daně sice vyslechl K. R., ten však spolupráci se žalobcem popřel. Žalobce předložil v průběhu daňového řízení písmoznalecký posudek, který vyvrátil tvrzení K. R., že tento nepodepsal smlouvu, faktury a pokladní a příjmové doklady. Žalobce má za to, že důkazní břemeno se tímto přeneslo zpátky na správce daně, který se opětovně pokusil vyslechnout K. R., ten však s odkazem na své právo nevypovídal, neboť by si způsobil

následky trestního stíhání. Žalobce poukázal na to, že K. R. je za zkrácení daně z dodávek žalobci stíhán a správce daně je veden jako poškozený. Má tak za to, že jedna daň je vymáhána dvakrát. Žalobce poukazuje na svědectví J. K. a M. J., podle kterých dodávku prací K. R. prováděli dělníci romské národnosti. Žalobce má tedy za to, že ani v tomto případě nemohlo v souladu se zákonem dojít k neuznání uplatněných daňových dokladů žalobce jako daňově uznatelných.

Žalobce má za to, že žalovaný poté co zjišťoval skutkový stav, jak je popsáno výše, špatně vyhodnotil tato zjištění a porušil tak princip volného hodnocení důkazů. Žalobce namítá, že jím poskytnuté tvrzení a důkazy dostatečně potvrzují skutkový stav, nicméně žalovaný jím nevěnoval patřičnou pozornost a nesprávně tím tyto důkazy vyhodnotil. K tomuto žalobce dále namítá, že žalovaný mohl skutkový stav zjistit přesněji, a to skrze operativní poznatky o osobách, které mohly dokázat skutečnosti jím tvrzené. Zejména pak žalobce vytýká, že správce daně odmítl provést dokazování výsledkem následujících osob: L. B., jednatelka společnosti E. s.r.o.; Y. Z., jednatel společnosti CH. s.r.o.; P. M., jednatel společnosti B. E. M., s.r.o.; L. H., údajný jednatel společnosti B. E. M., s.r.o.; S. K., stavební mistr pracující pro společnost CH. s.r.o.; MUDr. A. S., lékař ošetřující S. K.; M. L., M. Š., jednatele společnosti G. s.r.o., která měla přebírat stavební materiál a instalovat jej; L. M., objednatel žalobce; Š. Č., ubytovatel I. Č.; I. Č., dělník na stavbě pracující spolu se S. K. pro společnost CH. s.r.o.; J. K., další zaměstnanci subdodavatelských společností označené J. K. – E. S. a E. B.; svědek B., označený svědkyní M. J. svědek M. B., J. J. za společnost AS I. P., s.r.o.; V. C., jednatel společnosti L. spol. s r.o.; M. A.; F. P. – ukrajinský dělník pracující pro společnost E. s.r.o.

Žalobce dále poukazuje na nesprávný právní závěr žalovaného v bodě 61 žalovaného rozhodnutí. Žalobce zde nesouhlasí s názorem žalovaného, podle kterého žalobce nesplnil požadavky § 73 odst. 1 ZDPH. Žalobce zde namítá, že naopak naplnil veškeré podmínky § 73 odst. 1 ZDPH, a že odlišný právní názor žalovaného je v rozporu se Směrnicí Rady 2006/112 ES. Jako další právní pochybení žalobce spatřuje v nesprávném právním závěru žalovaného o nemožnosti uznat nadměrný odpočet pro nenaplnění materiální podmínky, jelikož z provedeného dokazování jasně vyplývá, že žalobce naplnil nejen materiální, ale i formální podmínku, které SDEU přikládá Směrnicí Rady 2006/112/ES.

Žalovanému je dále vytýkáno, že zatajil důkazy o trestním oznámení, které podal na žalobce, které Policie ČR prošetřila a věc následně odložila. Dle názoru žalobce jsou tyto důkazy klíčové pro závěr, že žalobci nelze ve světle výše uvedené judikatury neuznat nárok na odpočet DPH z důvodu účasti na podvodu.

Žalobce tvrdí, že nekontaktnost jeho dodavatelů nemůže za situace, kdy nebyla prokázána jeho účast na daňovém podvodu, vést k odepření nároku na odpočet DPH.

V závěru žaloby žalobce poukazuje na rozpor žalovaného rozhodnutí a rozhodnutí správce daně, z čehož usuzuje, že je nesporné, že dodávky realizované dotýčnými dodavateli fakticky existují, a spor se vede pouze o jejich přičitatelnosti.

Žalobce navrhl, aby krajský soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Vyjádření žalovaného:

Žalovaný ve svém vyjádření reaguje na žalobní body tak, jak jsou uvedeny v žalobě. K judikatuře zmiňované žalobcem uvádí, že není na projednávaný případ přiléhavá, jelikož se zabývá situacemi, kdy byl daňovému subjektu odepřen nárok na odpočet DPH z důvodu podílu na daňovém podvodu, nikoliv kvůli nenaplnění materiální podmínky nároku. K nedostatečnému zjištění skutkového stavu a následnému porušení zásady volného hodnocení nákladů žalovaný uvádí s odkazem na konkrétní body svého rozhodnutí, že výpovědi svědků neprokázaly, že plnění uvedené na předmětných dokladech byla skutečně provedena osobami na nich uvedenými, tj. nebylo prokázáno, že byl nárok na odpočet DPH uplatněn v souladu se zákonem. K námitce, že Policie ČR věc odložila, žalovaný uvedl, že orgány činné v trestním řízení zjišťují skutkový stav věci ve vztahu ke spáchání trestného činu, u něhož je nutno prokázat splnění jiných zákonných předpokladů trestní odpovědnosti než pro uznání nároku na odpočet DPH. Proto mohly oba orgány dojít k odlišným závěrům. Žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 4. 2012, č.j. 2Af 33/2011-78, v němž byl vysloven právní názor, že daňové řízení a trestní řízení spolu není fakticky ani právně provázáno, tudíž ve vztahu k jednomu skutku mohou příslušné orgány dospět k odlišným závěrům. Žalovaný též nesouhlasí s žalobcovým tvrzením, že rozhodnutí správce daně bylo založeno pouze na nekontaktnosti dodavatelů. Žalovaný odkazuje na zprávu o kontrole, ze které vyplývají i jiné četné důvody, na kterých správce daně postavil své rozhodnutí. K námitce, že měl správce daně a později i žalovaný provést svědecké výpovědi navržené žalobcem, uvádí, že správce daně se s těmito návrhy dostatečně vypořádal ve zprávě o daňové kontrole a u každého konkrétně uvádí, zda jej správce daně vyhodnotil jako nadbytečný či jej neprovedl z jiného důvodu. V závěru vyjádření žalovaný uvádí, že námitka o rozporu mezi rozhodnutím správce daně a žalovaným je naprosto nesouvisející, jelikož směřuje k rozhodnutí č. j. 13874/15/15/5200-10424-709923 ze dne 5. 5. 2015, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty. O této věci je vedeno řízení u zdejšího soudu pod sp. zn. 52 Af 24/2015, a tudíž vůbec nesměruje k rozhodnutí projednávanému v tomto řízení.

Žalovaný navrhuje, aby soud žalobu zamítl.

Posouzení věci krajským soudem a uvedení rozhodných okolností ve věci:

Na tomto místě považuje soud za vhodné uvést, že ačkoliv je povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každou námitku (ve vztahu k soudům srov. např. odst. 61 rozsudku Evropského soudu pro lidská práva ve věci Van de Hurk v. Nizozemí). Nadto je třeba si uvědomit, že orgán veřejné moci na určitou námitku může reagovat i tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní. Tím se s námitkami účastníka řízení vždy - minimálně implicitě - vypořádá. Nelze proto bez dalšího uzavřít, že absence odpovědi na ten či onen argument žalobce v odůvodnění žalovaného rozhodnutí (či rozhodnutí soudu) způsobuje

nezákonnost rozhodnutí či dokonce jeho nepřezkoumatelnost. Takovýto přístup by totiž mohl vést zejména u velmi obsáhlých podání až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivity a hospodárnosti řízení. Podstatné je, aby se správní orgán (či následně správní soud) vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení (viz např. rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2014, č.j. 6 Ads 237/2014-9 a dále např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9Afs 70/2008 – 13).

Zároveň je nutné dodat, že rozsah reakce soudu na konkrétní námitky je co do šíře odůvodnění spjat s otázkou hledání míry (proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení /srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9Afs 70/2008 – 13) případně (za podmínek tomu přiměřeného kontextu) i s akceptací odpovědi implicitní (což připouští i Ústavní soud – srov. např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09 /odstavec 4 odůvodnění/, usnesení ze dne 11. 3. 2010, sp. zn. II. ÚS 609/10 /odstavec 5 odůvodnění/, usnesení ze dne 7. 5. 2009, II. ÚS 515/09 /odstavec 6 odůvodnění/, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011 – 72) tzn., že na určitou námitku lze reagovat i (např.) tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí soud prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí. Ústavní soud v této souvislosti konstatoval: *„[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“* (srov. nález ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68; srov. obdobně též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012 – 50, bod 21, nebo ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 44/2013 – 30, bod 41, popř. ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 As 17/2013 – 50, bod 17). Ostatně i Ústavní soud v případě, že námitky stěžovatelů nejsou způsobilé změnit výrok rozhodnutí, tyto nevypořádává (srov. např. bod 24. nálezu ze dne 28. 5. 2009, sp. zn. II. ÚS 2029/08; Ústavní soud zde uvedl: *„Ústavní soud se nezabýval dalšími námitkami stěžovatelky, protože by rozhodnutí o nich nebylo způsobilé změnit výrok.“*), neboť si je plně vědom toho, že požadavky kladené na orgány veřejné moci – pokud jde o detailnost a rozsah vypořádání se s námitkami adresátů jejich aktů – nesmí být přemrštěné. Takové přehnané požadavky by byly výrazem přepjatého formalismu, který by ohrožoval funkčnost těchto orgánů, především pak jejich schopnost efektivně (zejména v přiměřené době a v odpovídajícím rozsahu) plnit zákonem jim uložené úkoly.

K tomu lze ještě uvést, že **povinnost posoudit všechny žalobní námitky neznamená, že krajský soud je povinen reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit, když jeho úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace** (srov. rozsudek NSS ze dne 3. 4. 2014, č.j. 7 As 126/2013-19). Anebo jak uvedl NSS v rozsudku ze dne 24. 4. 2014, č.j. 7 Afs 85/2013, který lze aplikovat nejen na odůvodnění rozsudku soudu, ale analogicky a logicky i na odůvodnění rozhodnutí správních orgánů: *„...přestože je třeba z hlediska ústavních principů důsledně trvat na povinnosti dostatečného odůvodnění rozhodnutí, nemůže být tato povinnost chápána dogmaticky. Rozsah této povinnosti se totiž může měnit podle povahy rozhodnutí a musí být posuzován s ohledem na okolnosti každého jednotlivého případu. Podstatné podle názoru Nejvyššího správního soudu je, aby se správní soud ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi stěžejními námitkami účastníka řízení, což může v*

některých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek. Absence výslovného posouzení dílčí žalobní námítky, která souvisela s námitkami stěžejními, za situace, kdy městský soud v odůvodnění napadeného rozsudku dospěl k věcně správnému závěru, že stěžovatel neunesl v daňovém řízení důkazní břemeno, neboť důkazy jím předložené neprokázaly u sporných obchodních případů splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH, nezpůsobuje jeho nepřezkoumatelnost. V této souvislosti lze odkázat např. na nález Ústavního soudu ze dne 21. 12. 2004, sp. zn. II. ÚS 67/04, v němž bylo zdůrazněno, že z hlediska splnění náležitostí rozhodnutí není povinností soudu se v jeho odůvodnění speciálně vyjadřovat ke všem jednotlivým argumentům účastníka podporujícím jeho konkrétní a z hlediska sporu pouze dílčí tvrzení, pokud stanovisko k nim jednoznačně a logicky vyplývá ze soudem učiněných závěrů.“

Krajský soud tedy přezkoumal zákonnost žalovaného rozhodnutí, když nedospěl k závěru, že by se jednalo o nepřezkoumatelnost rozhodnutí v rozsahu žalobních námitek podle skutkového a právního stavu v době rozhodování žalovaného podle § 75 odst. 1, 2 s.r.s.

Soud spatřuje jádro argumentace ve špatném posouzení skutkového stavu správními orgány a s tím spojené neunesení důkazního břemene, což mělo za následek nepřiznání nároku žalobci na odpočet DPH.

Podle § 92 odst. 2 daňového řádu, je správce daně zavázán zjistit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně co nejúplněji, přičemž v tom není vázán jen návrhy daňových subjektů. Z uvedené dikce se tak podává, že svého uplatnění se zde dostává zásadě projednací, kdy má daňový subjekt právo na prokázání svých tvrzení navrhnout důkazní prostředky, avšak současně není dokazování omezeno pouze na důkazní návrhy daňového subjektu. Nejvyšší správní soud již přitom vyslovil, že se při dokazování podle daňového řádu neuplatní zásada vyšetřovací (např. rozsudek NSS č.j. Afs 54/2004-125 ze dne 9. 2. 2005). K tomu rovněž důvodová zpráva k § 92 odst. 2 daňového řádu: „Neznamená to, že správce daně má povinnost zjistit skutečný skutkový stav, ale měl by vyvinout maximální úsilí, aby se tomuto stavu přiblížil. Správce daně není vázán dispozicí daňového subjektu a jím činěných návrhů na provedení důkazních prostředků, pokud však jsou takovéto návrhy předloženy, musí se jimi zabývat. Vedle toho však může provádět i dokazování iniciované vlastní úvahou. Při správě daní se však neuplatňuje zásada vyhledávací obvyklá např. v trestním právu, což odpovídá faktu, že důkazní břemeno ohledně výše daně nenese stát, nýbrž daňový subjekt. Primární iniciativa tudíž přísluší tomuto daňovému subjektu, který v procesu dokazování vedeném správcem daně musí své břemeno unést, jinak se vystavuje možnému kontumačnímu stanovení daně podle pomůcek (§ 98).“

V uvedeném ustanovení § 92 daňového řádu, jsou tak vytyčeny mantinely povinnosti správce daně, když je tímto modifikována zásada materiální pravdy a zcela potlačena zásada vyšetřovací, neboť správce daně není zodpovědný za úplné zjištění skutečného stavu věci. Tímto je reflektována ta okolnost, že je to daňový subjekt, nikoliv správce daně, kdo má nebo by přinejmenším měl mít znalosti o skutečnostech rozhodných pro prokázání jeho daňových tvrzení. V souladu s uvedenou premisou je v ustanovení § 92 daňového řádu zakotveno tzv. „rozložení důkazního břemene mezi správce daně a daňový

subjekt,“ které představuje vyvážený komplex povinností tvrzení a povinností důkazních mezi daňovým subjektem a správcem daně (srov. rozsudek NSS ze dne 30. 1. 2008, č.j. 2 Afs 24/2007-119).

Podle § 92 odst. 3 daňového řádu je důkazní povinnost daňového subjektu upravena takto: Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.

Naproti tomu správce daně musel ke zpochybnění těchto výdajů žalobce podle § 93 odst. 5 daňového řádu prokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetních záznamů a důkazních prostředků uplatněných žalobcem, neboť podle § 95 odst. 5 písm. c) daňového řádu platí: 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. V případě, že správce daně prokáže skutečnosti odůvodňující jeho pochybnosti o řádnosti uplatnění tvrzení daňového subjektu, pak se vrací důkazní břemeno na stranu daňového subjektu, který, mají-li být jím uplatněné výdaje daňově uznány, tyto musí prokázat. Daňový subjekt prokazuje svoje výdaje, které uplatnil v daňovém tvrzení, primárně účetními doklady. To, že nemusí jít nutně o důkaz dokladem založeným v účetnictví, nýbrž je přípustný jiný důkaz získaný nikoliv v rozporu s obecným právním předpisem vyslovil Ústavní soud v nálezu sp. zn. II. ÚS 664/04 ze dne 18. 4. 2006 (následně rovněž sp. zn. IV. ÚS 48/05 ze dne 6. 12. 2006): *„Při výběru daní nelze vycházet pouze z fiskálního zájmu státu, cílem musí být vybrání daně ve výši správně stanovené. Jako důkazní prostředky, jimiž lze doložit skutečnosti rozhodné pro určení daňové povinnosti, a tedy i daňové náklady, mohou sloužit prakticky jakékoliv prostředky vyjma těch, které byly získány v rozporu s právními předpisy. I za situace, kdy skutečným dodavatelem byl jiný subjekt než uvedený na dokladech, je ve smyslu zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, nezbytné umožnit daňovému subjektu prokázat skutečné výdaje jinými prostředky. Opačným postupem správce daně i soudů, kterým nebyla respektována práva a právem chráněné zájmy daňového subjektu, došlo k porušení čl. 36 Listiny základních práv a svobod a v konečném důsledku by mohlo dojít i k zásahu do práva chráněného čl. 11 Listiny základních práv a svobod.“*

Daňová kontrola za zdaňovací období roku 2010 byla u žalobce zahájena 7. 8. 2012 protokolem o ústním jednání (č.j. 138066/12/273930608575).

Správce daně v rámci daňové kontroly zjistil, že daňový subjekt evidoval pro daňové účely faktury v celkové výši 2.543.620 Kč (základ daně 2.119.683 Kč + 423.937 Kč DPH) přijaté od dodavatele E. s.r.o. za provedené stavební práce. Jednalo se o faktury za období od 2. 7. 2010 do 25. 9. 2010. Správce daně zjistil od místně příslušného správce daně Finančního úřadu pro Prahu 7, že společnost E. s.r.o. nemá na adrese sídla pronajaté žádné prostory a pro správce daně je nekontaktní jak společnost, tak její jednatelka L. B., která od srpna 2010 nepodala ani daňové přiznání k DPH.

Dále správce daně zjistil, že žalobce uplatnil nárok na odpočet DPH za zdaňovací období II., III. a IV. čtvrtletí 2010 ve výši 79.884 Kč na základě plnění přijatých od

dodavatele CH. s.r.o. za stavební práce, přičemž se jednalo o doklady za období od 31. 5. 2010 do 8. 10. 2010. Podle sdělení místně příslušného správce daně Finančního úřadu v Hradci Králové je společnost nekontaktní, na zapsané adrese nesídlí. Povolený pobyt jednatele a jediného společníka Y. Z. přitom skončil podle sdělení cizinecké policie dne 30. 7. 2010. Správce daně zdůraznil, že z porovnání fotokopie faktur zaslaných dožádaným správcem daně, které byly vystaveny touto společností v roce 2008, tehdy ještě s uvedením jména statutárního zástupce společnosti I. B., je zcela zřejmé, že se jedná o jiný typ formulářů, než které doložil žalobce jako daňový subjekt v roce 2010. Uvedená společnost přitom za rok 2010 nepodala daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob ani k DPH.

K předmětným přijatým plněním od dodavatele B. E. předložil daňový subjekt kopie daňových dokladů a výdajové pokladní doklady. B. E. měla pro žalobce zajišťovat materiál na stavbu, přičemž se materiál nakupoval na konkrétní zakázky a nepotřebný se vracel zpět, tudíž neexistuje skladová evidence. Podle sdělení místně příslušného správce daně Finančního úřadu pro hlavní město Praha patří adresa společnosti mezi virtuální sídla, kde je na shodné adrese registrováno více než 700 daňových subjektů, přičemž společnost je pro správce daně nekontaktní. Dále zahrnul žalobce do své daňové evidence faktury od dodavatele K. R., fyzické osoby, a to za provedení stavebních prací včetně dodávek materiálu, přičemž se jednalo o doklady za období od 9. 7. 2010 do 25. 9. 2010. Správce daně K. R. opakovaně neúspěšně předvolal k podání svědecké výpovědi, následně byl Policií ČR dne 3. 12. 2012 předveden a vyslechnut, přičemž spolupráci s žalobcem zcela popřel.

S ohledem na to, že nikoliv na všech uvedených fakturách byl řádně specifikován předmět plnění, faktury byly i přes vysoké částky hrazeny výhradně v hotovosti a deklarovaní dodavatelé nepodávali přiznání k dani z příjmů ani k DPH a jsou nekontaktní, s výjimkou K. R., který jakoukoliv spolupráci popřel, vznikly správci daně ve smyslu ustanovení § 89 odst. 1 daňového řádu, zcela důvodné pochybnosti o uskutečnění dodavatelsko-odběratelských vztahů při realizaci stavebních zakázek, tedy že tyto byly uskutečněny tak, jak je žalobce deklaroval ve svém daňovém tvrzení. Žalobce byl proto dle krajského soudu zcela důvodně vyzván výzvou ze dne 12. 12. 2012, č.j. 169533/12/273930608575 k předložení důkazních prostředků prokazujících existenci předmětných obchodních vztahů a faktického provedení fakturovaných prací. Je to totiž právě žalobce, který má znalost o tom, jak tvrzená plnění, pokud k nim fakticky došlo, prokázat a tím vyvrátit pochybnosti správce daně (§ 89 odst. 2 daňového řádu). Žalobce písemností doručenou správci daně dne 11. 1. 2013 (č.j. 21636/13) navrhl k prokázání toho, že práce byly provedeny skutečně uváděnými dodavateli, provedení důkazu stavebním deníkem, kontrolou na místě samém a provedením svědeckých výsledků investora L. M. a projektanta Ing. M. S. Dne 11. 2. 2013 byl výslech uvedených osob proveden, podle správce daně však nevnesl nové okolnosti a nevyvrátil jeho pochybnosti ve věci provedených stavebních prací a dodávek stavebního materiálu (svědecké výpovědi a jejich zhodnocení je popsáno na str. 17 - 22 zprávy o daňové kontrole).

Správce daně svědeckou výpověď investora L. M. a projektanta Ing. M. S. dle krajského soudu správně zhodnotil, že z těchto svědeckých výpovědí nevyplynuly žádné okolnosti, které by vyvrátily jeho pochybnosti. Z výpovědi L. M., investora (protokol č.j.

143397/13/2809-05401-608575), vyplynulo, že tento svědek nebyl schopen potvrdit, že by skutečně dodavatelé K. R. a společnost CH. s.r.o. a B. E. M. s.r.o. prováděly zakázky, jak tvrdil žalobce. Z výpovědi Ing. M. S. vyplynulo, že tento svědek prováděl technický dozor na stavbě pro investora pana M. a dále, že popřel tvrzení, že doporučil žalobci dodavatele stavebních prací K. R., jak žalobce uvedl do protokolu o ústním jednání dne 7. 8. 2012. Svědek totiž K. R. nezná a nikdy s ním nespolutracoval. Rovněž uvedl, že nezná společnost B. E. M. a dále, že si nevzpomíná, že by společnost E. s.r.o. pracovala na stavbě.

Ohledně společnosti CH. s.r.o. byl vyslechnut dne 16. 9. 2013 svědek I. B. (protokol č.j. 1240620/13-2809-05401-608575), který zcela popřel účast společnosti CH. s.r.o. na realizaci zakázky žalobce a rovněž uvedl, že pan Z. se mu přiznal, že vystavoval jménem společnosti faktury. Právě z toho důvodu uvedený svědek I. B. ze společnosti odešel. Rovněž uvedl, že v roce 2010 společnost nezaměstnávala žádné zaměstnance. Popřel svoji vědomost o existenci správcem daně předložených faktur a uvedl, že společnost používala při fakturaci jiné formuláře faktur a dále, že žádnou smlouvu na uvedené stavební práce s žalobcem nepodepsal. Vzhledem k tomu, že správce daně zjistil, že od 17. 3. 2010 byl již jediným jednatelem společnosti CH. s.r.o. Y. Z., neosvědčil výpověď svědka I. B. jako důkaz ve věci provedených stavebních prací na zakázce revitalizace společností CH. s.r.o. Pokud jde o uzavřenou smlouvu mezi společností CH. s.r.o. a žalobcem, uzavřel správce daně, že ta neprokazuje faktické provedení předmětu díla.

Dne 7. 4. 2014 byl proveden výslech svědka J. R., jednatele společnosti B. E. M. s.r.o. Společnost nezaměstnávala žádné zaměstnance, oprávnění vystavovat faktury a podepisovat měl pouze tento jednatel. Pokud se mělo jednat o spolupráci s žalobcem, tu svědek zcela popřel. Na základě předložené faktury uvedl, že obchod nebyl nikdy uskutečněn. Dále uvedl, že pan J. K. (jako vystavitel daňových dokladů) nebyl v žádném poměru ke společnosti B. E. M. s.r.o. a dále, že uvedená společnost se nezabývala výrobou plastových oken, dveří a žaluzií, ani s tímto zbožím neobchodovala (uvedené bylo předmětem fakturací).

Ze spisu dále vyplývá, že byla provedena výpověď J. K. dne 17. 6. 2013 (protokol č.j. 941714/13/2809-05401-608575), který prováděl svářečské, truhlářské a tesařské práce na předmětné zakázce. Svědek uvedl, že S. K. prováděl zednické práce, domníval se, že pracoval pro firmu „CH.“, znal ho z předchozích zakázek. Výpověď byla ve vztahu k zakázkám společnosti CH. vyhodnocena jako neprůkazná, s čímž se krajský soud ztotožňuje. Dále byl proveden výslech M. J., rozpočtářky investora L. M., která se účastnila kontrolních dnů (protokol z 11.6.2013, č.j. 941770/13/2809-05401-608575). Uvedená pracovnice potvrdila, že zná S. K., pracoval na dřívějších stavbách pro pana M. jako zedník společnosti CH. s.r.o. Potvrdila, že se tato společnost podílela na zakázce revitalizace a uvedla, že subdodavatelé se kontrolních dnů neúčastnili. Naproti tomu uvedla, že si pamatovala pana R.. Kromě S. K. neuvedla jiné osoby, které pracovaly pro společnost CH. s.r.o., ani nebyla schopna uvést, kdo měl za tuto společnost jednat. Správce daně poukázal na to, že, byť se jednalo o zaměstnankyni pana M., svědkyně tvrdila, že veškeré práce prováděné panem K. byly fakturovány společností CH. s.r.o. a peníze nebyly nikdy vyplaceny S. K., přitom však měly být platby provedeny panem M. v hotovosti. Svědkyně tedy nemohla vědět, zdroj svých poznatků ani neobjasnila, jakým

způsobem byly práce uhrazeny, proto byla vyhodnocena tato výpověď dle krajského soudu zcela důvodně jako nevěrohodná.

Dále byla provedena výpověď J. S. Správce daně vzal za prokázané toliko, že tento znal S. K. i z předchozích staveb, měl řídit činnost dalších ukrajinských zedníků, sám obdržel zálohu od pana M.. Správce daně vyhodnotil, že tvrzení, že pracoval pro firmu CH. s.r.o. bylo pouze tvrzení samotného S. K. ze dne 17.7.2013 (protokol č.j. 1109413/13/2809-05401-608575), ničím jiným prokázáno nebylo.

Pokud jde o výpověď M. V., který měl znát S. K. z předchozích staveb a který pracoval na realizaci konkrétní zakázky, tento uvedl, že měl pracovat pro společnost CH. s.r.o., tedy Kostiak, kterou měl mít jeho bratranec. Svědek výslovně uvedl: „*Jednou říkal tak a jednou tak, ale musel být u toho CH.*“ Svědek uvedl lékaře MUDr. A. S., kterého měl S. K. navštěvovat. Správce daně zhodnotil výpověď M. V. jako nevěrohodnou ve vztahu k prokázání vykonání prací společností CH. s.r.o. na konkrétní zakázce žalobce. Uvedl, že pouze uvádění dalších jmen ukrajinských pracovníků M. a V. nevede k prokázání těchto okolností a rovněž tak samotné tvrzení S. K., které tento měnil, a to tvrzení o tom, že měl pracovat pro společnost CH. s.r.o., nebylo touto výpovědí prokázáno. Krajský soud má za to, že z uvedených výpovědí skutečně nelze vzít za prokázané, že společnost CH. s.r.o. na stavbě pracovala, zejména, že provedla stavební práce druhu, rozsahu a v hodnotě tvrzené žalobcem. Je prokázáno pouze to, že S. K. na stavbě určité práce vykonával, pro koho je vykonával, není jisté, není vůbec prokázán jeho vztah k CH. s.r.o., ani nebylo prokázáno, které konkrétní práce, v jakém časovém období a za jakou protihodnotu jmenovaný vykonával. Ani z údajů o tom, že se na stavbě pohybovaly či tam pracovaly osoby se jmény M. či V. nelze mít za prokázané, že se na zakázce žalobcem prezentovaným způsobem účastnila společnost CH. s.r.o.

Ke společnosti B. E. M. s.r.o. byl vyslechnut J. K. (16. 9. 2013). Touto svědeckou výpovědí však nebylo potvrzeno uskutečnění dodávky light-boardových desek od B. E. M. s.r.o., neboť průběh dodávky popisovaný svědkem J. K., totiž že přeprava byla provedena společností Š. s.r.o., byl vyvrácen právě sdělením této společnosti zaslané správci daně, že přepravu pro J. K. nikdy neuskutečnila. Rovněž není zřejmé, proč by měl být tento svědek uveden na faktuře za subjekt B. E. M. s.r.o., když jednatelem byl pan J. R. a svědek k jednání za uvedenou společnost neměl žádné oprávnění. Dne 7.4.2014 byl proveden výslech svědka J. R., jednatele společnosti B. E. M. s.r.o. Společnost nezaměstnávala žádné zaměstnance, oprávnění vystavovat faktury a podepisovat měl pouze tento jednatel. Pokud se mělo jednat o spolupráci s žalobcem, tu svědek zcela popřel. Na základě předložené faktury uvedl, že obchod nebyl nikdy uskutečněn. Dále uvedl, že pan J. K. nebyl v žádném poměru ke společnosti B. E. M. s.r.o. a dále, že uvedená společnost se nezabývala výrobou plastových oken, dveří a žaluzií, ani s tímto zbožím neobchodovala (uvedené bylo předmětem fakturací). K osobě pana K. se vyjádřil tak, že byl jeho kamarád a doplnil, že v regionu neměl žádné zakázky. Potvrdil znalost o tom, že v jiných případech měl svědek K. vystupovat jeho jménem. Uvedenou výpovědí bylo prokázáno, že společnost B. E. M. s.r.o. nefakturovala, ani neinkasovala peněžní prostředky na základě uvedených faktur. Žalobce požadoval provedení svědeckého výslechu V. C., jednatele společnosti L. spol. s r.o., kterým mělo být prokázáno, kolik materiálu bylo firmou B. E. M. s.r.o.

objednáno u této společnosti. Správce daně k tomu uvedl, že výslech není třeba provádět, neboť se netýká předmětu daňové kontroly a dále k faktuře předložené od společnosti L. spol. s r.o. (předmětem byl prodej light-boardových desek) uvedl, že tyto by byly 11x dražší, pokud by je žalobce nakoupil přes B. E. M. s.r.o. a nikoliv přímo přes společnost L. spol. s r.o., což dle něj pouze podporuje pochybnosti o uskutečnění předmětného obchodního vztahu, přičemž L. spol. s r.o. je jediným výrobcem takových desek a má sídlo v blízkosti stavby, čili je pravděpodobné, že pro daňový subjekt i pro L. M., investora, byly tyto okolnosti, že vyrábí tyto desky právě L. spol. s r.o., známy a tudíž je žalobce mohl odebrat přímo od uvedeného výrobce. Přesto daňový subjekt tvrdil, že víckrát jak 11x dražší desky nakoupil od B. E. M. s.r.o., přičemž L. M. tuto cenu akceptoval. Tuto verzi správce daně odmítl. Nejde proto o opomenutý důkaz, zdůvodnění shledává krajský soud racionálním. Žádným z provedených důkazů nebylo spolehlivě prokázáno, že se na dodávkách na stavbu žalobcem prezentovaným způsobem podílel subjekt B. E. M. s.r.o.

Ve vztahu ke společnosti E. s.r.o. byl žalobcem navržen výslech M. A., který správce daně neprovedl, neboť jím mělo být prokázáno, že společnost E. s.r.o. se podílela na stavbě rodinného domu pana A., což nesouvisí s předmětnou zakázkou. Správce daně tak odmítl provedení výslechu pro nadbytečnost zcela důvodně. Dále byl navržen výslech pana J. K., který měl znát zaměstnance firmy E. s.r.o., a to F. P. a A. B.. Tento výslech byl proveden dne 17.6.2013, svědek nepotvrdil, že by tyto osoby konkrétně znal. Na otázku, zda znal společnost E. s.r.o., odpověděl, že znal parťáka I.. Mělo se jednat o partu ukrajinských dělníků pracujících pro E. s.r.o. Správce daně správně zhodnotil, že tento svědek nebyl schopen prokázat, že by společnost E. s.r.o. na stavbě skutečně pracovala. Nadto tento důkaz nesvědčí o druhu, rozsahu a ceně vykonaných prací. Pokud šlo o výslech J. S., ten byl proveden 17.6.2013 a z něj vyplynulo, že uvedený zná F. P. a A. B., viděl je na této zakázce, domníval se, že se jednalo o firmu z Prahy. Připustil, že se jednalo o společnost E. s.r.o., to, že měli pro ni pracovat, věděl z doslechu. Svědek však, přestože měl tyto osoby znát, nebyl schopen osoby F. P. a A. B. popsat a nevěděl, kde byli ubytováni. Správce daně tuto výpověď zhodnotil jako neprokazující účast E. s.r.o., a to právě proto, že svědek nebyl schopen osoby popsat, přestože tvrdil, že je znal. Takovému hodnocení nelze ničeho vytknout.

Rovněž svědek M. V. ve své výpovědi ze dne 17.7.2013 uvedl, že z této zakázky znal F. P. a A. B., ale nemluvil s nimi, uvedl, že neví, zda v zaměstnaneckém poměru prováděli práce, uvedl, že byli ustrojeni jako inženýři. Dále správce daně hodnotil vyjádření daňového subjektu o potvrzení z ústecké ubytovny, kde měli být ubytováni ukrajinští zaměstnanci E. s.r.o., a to F. P. a A. B. Jednalo se o potvrzení ze dne 15.5.2013, vystavené Š. Č.. Z tohoto potvrzení však není zřejmé, že by se týkalo právě osob F. P. a A. B., nýbrž týkalo se S. K. a I. Č., jak je uvedeno shora. Dle místního šetření F. P. a A. B. v knize ubytovaných nebyli. Podle správce daně L. M. a M. S. znali společnost E. s.r.o. z předchozích zakázek, nebylo prokázáno, že někdo společnost E. s.r.o. zastupoval na kontrolních dnech. M. S. si na účast společnosti E. s.r.o. na této stavební zakázce nevzpomněl. Ve stavebním deníku tyto skutečnosti zaznamenány nejsou. Na staveništi nebylo možné určit pracovníky jednotlivých subdodavatelů. Kdo měl jednat za společností E. s.r.o., není známo. Správce daně uzavřel, že nebylo prokázáno, že by na zakázce pracovali zaměstnanci společnosti E. s.r.o. Uvedené není zřejmé ani z denních záznamů

stavebního deníku. Nejsou zde totiž uvedeny konkrétní osoby podílející se na stavebních pracích. Ani důkaz o existenci uvedených ukrajinských pracovníků na stavbě z výpovědi M. V., by přitom nebyl důkazem o provedení předmětu zakázky a o uhrazené ceně právě společnosti E. s.r.o., když tento nepotvrdil žádný ekonomický vztah jmenovaných ke společnosti E. s.r.o.

Krajský soud považuje zhodnocení provedeného dokazování v daňovém řízení, jak jej provedl správce daně a rovněž žalovaný, za zcela logické a správné, nemá mu tedy čeho vytknout, a proto na něj v podrobnostech odkazuje. Krajský soud shrnuje, že žalobce uplatnil taková plnění, která nebyla řádně prokázána jeho účetnictvím, správci daně vznikly zcela konkrétní důvodné pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti daňových dokladů spojených s plněním od subjektů E. s.r.o., CH. s.r.o., B. E. M. s.r.o. a K. R., přičemž žalobce, na kterého přešlo důkazní břemeno (§ 92 odst. 3 daňového řádu), faktické uskutečnění plnění těmito subjekty v tvrzeném rozsahu a za tvrzenou cenu neprokázal. Pak bylo v souladu se zásadou stanovení daně dokazováním (§ 98 odst. 1 *a contrario* daňového řádu), jestliže správce daně sporované žalobcem uplatněné plnění nepřipustil jako daňově uznatelné podle zákona o DPH a vydáním dodatečného platebního výměru dodatečně doměřil žalobci DPH za zdaňovací období roku 2010. Není přitom smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené, a proto se může soud v případech shody mezi názorem soudu a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí odkazovat na toto odůvodnění, což v dané věci v podrobnostech činí (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27.7.2007, č. j. 8 Afs 75/2005 – 130 publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS, či rozsudky téhož soudu ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006-86, a ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012 – 47). Krajský soud přitom připomíná, že to, že stavba byla zrealizována, tedy stavební práce, které žalobce přičítal prezentovaným subjektům, byly provedeny, není dostatečným důkazem o tom, že byly provedeny právě těmito subjekty a za cenu deklarovanou žalobcem, jak vyplývá ze shora již citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12.4.2006, č.j. 5Afs 40/2005-72.

Dle názoru soudu tak správce daně pojal oprávněné podezření o pravosti dodavatelských transakcí žalobce. Jak již bylo zmíněno výše, prokáže-li správce daně důvodnost svých podezření, vrací se důkazní břemeno zpět na daňový subjekt. Poté je jen na daňovém subjektu, aby prokázal sebou tvrzené skutečnosti, dokazující pravost zdanitelných plnění. Správce daně ve svém řízení provedl výsledky i žalobcem navržených svědků, přičemž dle názoru soudu správně vyhodnotil, že jejich výpovědi nijak neprokazují žalobcem tvrzené skutečnosti. Stavební deník do situace také nevnesl nová zjištění. Žalobcem již na počátku předložené daňové doklady nemohou za této situace jako relevantní důkaz obstát, a to ani v případě, že by byly správné po formální stránce. Je zde na místě odkázat na nálezný Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99, který konstatuje: „Je třeba podotknout, že důkaz daňovým dokladem (ve smyslu § 19 odst. 2 zák. č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů), je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu. Daňový doklad, který jen simuluje (bez rozdílu, zda jde o simulaci absolutní či relativní) uskutečnění zdanitelného plnění, není

relevantním důkazem a jeho předložení může vést k formulaci požadavku směřujícího k dokázání hmotně právního úkonu, tj. k důkazu existence zdanitelného plnění.“ Soud zde nezpochybnuje, že k realizaci stavby opravdu došlo, zpochybňuje však materiální stránku spočívající v rozsahu, ceně a v subjektech, které prováděly práce a dodávky. Je-li daňový doklad takto zpochybněn, nemůže sám o sobě jako relevantní důkaz obstát (viz rozsudek NSS ze dne 22. 11. 2017 sp. zn. 6 Afs 8/2017). Důkazní břemeno tedy nadále zůstává na straně daňového subjektu a pouhé tvrzení, že svá tvrzení dostatečně prokázal, na situaci nic nemění. Rozložením důkazního břemene se zabýval ve své judikatuře také NSS. Soud pokládá za vhodné uvést ustálený názor NSS na rozložení důkazního břemene v daňových řízeních: „Obecně platí, že daňový subjekt svá tvrzení prokazuje primárně povinnou evidencí, účetními záznamy, a podobně. Judikatura Nejvyššího správního soudu příkladmo lze zmínit rozsudek ze dne 22. 7. 2015, č. j. 1 Afs 103/2015 – 39, který odkazuje na rozsudky ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS, nebo ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010 - 124) týkající se rozložení důkazního břemene v daňovém řízení stojí na tom, že účetní evidence daňového subjektu postačí, dokud správce daně nepředloží důvodné pochybnosti, že evidence neodpovídá skutečnosti. Potom je daňový subjekt povinen unést důkazní břemeno, že deklarované skutečnosti opravdu nastaly. (...) Pro případ vzniku pochybností o uskutečnění výdaje v tvrzené podobě je povinností daňového subjektu, který předmětný výdaj zahrnul do účetnictví a posléze do daňového přiznání, aby prokázal dalšími důkazy správnost svého původního tvrzení. Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 10. 2015, č. j. 6 Afs 78/2015 – 42, „určení konkrétního rozsahu přijetí zdanitelných plnění je pro nárok na odpočet daně nezbytný“. Jestliže daňový subjekt tíží důkazní břemeno, nemůže očekávat, že správce daně bude za něj sám aktivně vyhledávat důkazní prostředky, které potvrzují daňovým subjektem uplatněné nároky. To by bylo zcela proti smyslu přenesení důkazního břemene mezi správcem daně a daňovým subjektem. Stěžovatel staví převážnou část své argumentace na mylné premise, dle níž pokud z důkazů plyne, že na předmětných stavbách jeho dodavatelé nějaké práce prováděli, stačí to k prokázání splnění všech podmínek pro uznání nároku na odpočet DPH. Tak tomu ovšem není. Jak uvedl i krajský soud, je nezbytné zároveň prokázat, v jakém rozsahu byly konkrétními dodavateli určité práce prováděny a v jakém rozsahu a na které konkrétní dodávky je použil stěžovatel pro vlastní uskutečněné zdanitelné plnění. Pouhé konstatování svědků, že pomocné práce prováděli, neprokazuje, že je prováděli v rozsahu deklarovaném na fakturách a že je v tomtéž rozsahu stěžovatel použil pro uskutečnění zdanitelného plnění.“(rozsudek NSS ze dne 22. 11. 2017 sp. zn. 6 Afs 8/2017).

K námitce, že Policie ČR věc odložila, krajský soud uvádí, že se ztotožňuje s názorem žalovaného, neboť orgány činné v trestním řízení zjišťují skutkový stav věci ve vztahu k předpokladům trestní odpovědnosti, nikoliv k nárokům na odpočet DPH, tudíž mohly dospět k odlišným závěrům.

Soud se nezabýval námitkou žalobce poukazující na rozpor mezi rozhodnutím správce daně a žalovaného. Žalobcem citované pasáže byly součástí rozhodnutí o doměření daně z příjmu fyzických osob, které jsou předmětem jiného řízení vedeného u zdejšího soudu. Námitka tudíž nesměruje proti rozhodnutím, o kterých je vedeno toto řízení, a je tím pádem naprosto lichá.

Žalobcem uvedenou judikaturu shledává soud za nepřiléhavou. Zmiňovaná judikatura SDEU řeší situace, kdy daňový subjekt splnil materiální podmínky pro nárok na odpočet DPH a i přesto mu nebyl nárok na odpočet přiznán. To ale není žalobcův případ, jelikož jak vzešlo z šetření správce daně, žalobce nesplnil právě zmiňované materiální podmínky pro nárok na odpočet DPH, konkrétně §§ 72 a 73 zákona o DPH. Žalovaný se tudíž již v odvolacím řízení s touto námitkou vypořádal správně a soud se s jeho názorem ztotožnil.

Soud závěrem konstatuje, že již dříve bylo u zdejšího soudu vedeno skutkově stejné řízení žalobce o doměření daně z příjmu fyzických osob, vedené pod sp. zn. 52 Af 24/2015, ve kterém soud po stejných úvahách žalobu zamítl. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce včasnou kasační stížnost a rozhodnutím se tak zabýval NSS. Ten ve svém rozhodnutí ze dne 31. 5. 2017, sp. zn. 2 Afs 160/2016, potvrdil správnost názoru a úvah zdejšího soudu, spočívající především ve správném vyhodnocení důkazů a přenesení důkazního břemene na daňový subjekt, jelikož bylo na základě šetření správce daně kvalifikovaně zpochybněno tvrzení žalobce o realizaci sporných plnění (bod [25] uvedeného rozhodnutí). Nejvyšší správní soud shledal, že žalobcem předložené důkazy (daňové doklady, výslechy svědků) neprokazují, že k zdanitelnému plnění došlo v tom rozsahu, těmi subjekty a za tuto cenu, jak uvádí žalobce. Konstatoval, že žalobce neunesl důkazní břemeno před správcem daně a nelze mu proto stanovit daň na základě dokazování (bod [26] uvedeného rozhodnutí). Na základě zmiňovaného rozhodnutí NSS nespátřuje zdejší soud žádný důvod posoudit dvě skutkově stejné věci rozdílně.

Soud se tímto dostatečně vypořádal s žalobní argumentací žalobce a ze všech výše uvedených důvodů krajský soud uzavřel, že žaloba není důvodná, tudíž ji podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

Náklady řízení:

O nákladech řízení bylo rozhodnuto podle zásady úspěchu ve věci zakotvené v § 60 odst. 1 s.ř.s., přičemž neúspěšný žalobce právo na náhradu nákladů řízení neměl a úspěšnému žalovanému žádné náklady řízení podle obsahu spisu nevznikly.

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). 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.

Pardubice 4. ledna 2018

JUDr. Jan Dvořák v. r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení: