



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ing. Viery Horčicové a soudců Mgr. Kamila Tojnera a Mgr. Jiřího Lifky v právní věci žalobce: **ELGO, s.r.o.**, se sídlem Praha 6, Václavkova 519/4, IČ 25149067, zast. Mgr. Pavlem Hlavičkou, advokátem, se sídlem Praha 4, K dolům 42, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 5. 2014, č. j. 11520/14/5000-14304-702525,

t a k t o :

I. Žaloba se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se podanou žalobou domáhá zrušení v záhlaví uvedeného rozhodnutí, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání a potvrzen dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty Finančního úřadu pro hlavní město Prahu ze dne 17. 5. 2013, č. j. 3106867/13/2006-24902-105342, kterým byla žalobci doměřena daň dle ust. § 147 a § 143 daňového řádu za zdaňovací období prosinec 2008 ve výši 511.975,- Kč a současně žalobci podle ust. § 37b odst. 1 písm. a) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků ve spojení s ust. § 264 odst. 13 daňového řádu vznikla zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 102.395,- Kč.

Žalobce v žalobě uvedl, že protiprávnost napadeného rozhodnutí spatřuje ve skutečnosti, že v řízení před správcem daně bylo porušeno ust. § 95 odst. 5 písm. c) daňového řádu, že správce daně hodnotil důkazy v rozporu s ust. § 8 odst. 1 daňového řádu a v nesprávné interpretaci ust. § 72 a násl. zákona o dani z přidané hodnoty.

Správce daně pojal pochybnosti, že přijatá plnění (faktury) od spol. MS Staviko s.r.o. za období 12/2008, byla skutečně provedena a že tato plnění byla použita pro uskutečnění zdanitelných plnění. Žalobce k výzvě správce daně poskytl k přijatým plněním za 12/2008 nejen formální účetní doklady, ale i veškerou dokumentaci, kterou měl k dispozici, tedy zejména smlouvu o dílo, předávací protokoly, stavební deník. Správce daně nikdy nezpochybnil správnost shora uvedených dokladů (nešlo jen o formální účetní doklady, ale o

doklady o skutečném stavu - provedených pracích). Žalobce dále poskytl potřebná vysvětlení a další důkazy - např. že likvidace spol. MS Staviko s.r.o. byla zahájena až v roce 2010, v roce 2008 šlo o fungující společnost, navrhl výslech A. M., který v obecné rovině provedení prací potvrdil. Správce daně však předložené důkazy odmítal buď jako nespolehlivé (svědecká výpověď) nebo jako nedostatečné (uzavřené smlouvy) a důkazy a skutečnosti, které se mu nehodily, ignoroval (např. skutečnost, že stavba byla provedena, což sám správce daně připouští a v některých případech byla MS Staviko s.r.o. jediným dodavatelem stavebních prací a nemohlo tedy být pochyb ani o rozsahu prací). Správce daně pouze vytrvale požadoval předložení seznamu pracovníků na jednotlivých stavbách, který žalobce nepředložil. Takový doklad by však měl opatřit spíše správce daně, pokud by jím chtěl něco dokazovat - např. nižší rozsah prací. Žalobce je toho názoru, že na správce daně přešlo důkazní břemeno podle ust. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu.

Žalovaný se v podstatě ztotožnil s názory správce daně a navíc poukázal na další skutečnosti nad rámec rozhodování v prvním stupni např. rozpor v datech při předávání částí stavby od MS Staviko ve srovnání s datem převzetí finálním zákazníkem nebo se zpožděním/předstihem oproti smlouvě atd., což svědčí o tom, že správce daně nemá představu o tom, jaká je praxe na stavbách - předávací řízení se dokončuje často se zpožděním (podle možností zhotovitele či dodavatele). Pokud by žalobce skutečně potřeboval pouze formální doklady, nepochybně by si data doplnil tak, aby souhlasila se smlouvami a předáním do provozu - rozporuplné datování předávacích protokolů je tedy spíše dokladem jejich autentičnosti (prokazují skutečné předání díla a nejde jen o formální doklady). Dle názoru žalobce je v rozporu s principy daňového řízení i to, že žalovaný jako odvolací orgán se soustředí na vyhledávání nových argumentů svědčících v neprospěch daňového subjektu, namísto toho, aby se soustředil na přezkum prvoinstančního řízení.

K hodnocení důkazů žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 160/2006, když dále uvedl, že svědek p. M. při svém jediném výslechu tvrzení žalobce podpořil, avšak tento výslech byl správcem daně nesprávně vyhodnocen (a to i vzhledem k osobě svědka, od kterého lze stěží očekávat, že si bude pamatovat přesné údaje).

Žalovaný se dále ztotožnil i s názorem, že důležitým důkazem je nepředložení seznamu pracovníků spol. MS Staviko s.r.o. Tento názor není správný. I pokud by došlo na straně žalobce k porušení povinnosti ohledně obsahu stavební dokumentace, není možné takové porušení povinností stavebníka hodnotit jako neunesení důkazního břemene v daňovém řízení. K otázce předložení seznamu pracovníků dodavatele odkázal žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 60/2011. Žalobce je povinen prokazovat pouze jím tvrzené skutečnosti v souladu s ust. § 92 odst. 3 daňového řádu a není v daňovém řízení povinen prokazovat skutečnosti týkající se jiných subjektů, tj. kteří pracovníci jeho dodavatele provedli stavební práce. Žalobce nemá možnost seznam pracovníků získat, a pokud MS Staviko s.r.o. porušila své povinnosti (např. pokud nepřihlásila své zaměstnance), nelze toto pochybení přičítat k tíži žalobci. Podle ust. § 92 odst. 3 daňového řádu prokazuje žalobce jím tvrzené skutečnosti: v tomto případě náklady na stavební práce (provedeny byly) a jejich použití k uskutečnění zdanitelných plnění (žalobce vystavil na provedené práce faktury, které nebyly finančním úřadem zpochybněny, a DPH bylo odvedeno). Žalobce předložil téměř všechny myslitelné doklady zahrnující smlouvy, objednávky, předávací protokoly, stavební deník atd., přičemž tyto důkazy je třeba hodnotit v souvislosti se svědeckou výpovědí pana M. a i s faktem, že stavební práce byly provedeny (v některých případech byla MS Staviko s.r.o. jediným dodavatelem výkopových prací - Zlatníky, Vypich, Voctářova, Tupolevova, Invalidovna, Letná atd.). Na základě těchto důkazů lze dojít k jedinému závěru, a sice že stavební práce byly provedeny a zaplacený, a to společnosti MS Staviko s.r.o., která byla v 12/2008 plně funkčním subjektem.

Argumentace správce daně, že nebylo prokázáno, že stavební práce byla provedena právě společností MS Staviko s.r.o., je nepřiléhavá a citované judikáty se vztahují k jiné situaci (sp. zn. 1 Afs 78/2013, 9 Afs 30/2007). Naopak předložené smlouvy, protokoly, objednávky a předložená plná moc (kterou se správci daně nepodařilo zpochybnit), dokládají, že tyto stavební práce pro žalobce provedla právě MS Staviko s.r.o. Jinou otázkou je, že se nepodařilo prokázat, kdo fakticky provedl tyto výkopové práce pro společnost MS Staviko s.r.o., tedy zda její zaměstnanci, pracovníci na DPP či živnostníci nebo osoby pracující načerno (případně nějaké kombinace těchto osob). Je velmi pravděpodobné, že na straně MS Staviko s.r.o. došlo k porušení zákona a pravděpodobně ke krácení daně, příp. i povinného pojistného, avšak tato pochybení nelze přičítat k tíži žalobci (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 58/2006).

Pokud by správce daně hodnotil důkazy v jejich vzájemné souvislosti, musel by dospět k závěru, že žalobce důkazní břemeno unesl. Žalobce si nedovede představit, jaké jiné doklady by měl ještě předložit, k prokázání skutečnosti, že stavební práce skutečně provedla MS Staviko s.r.o.

Žalovaný ve svém vyjádření předně shrnul průběh dosavadního správního řízení a k jednotlivým žalobním námitkám uvedl následující.

K průkaznosti svědecké výpovědi pana M. žalovaný uvedl, že pro veškerá jeho vyjádření je charakteristická vysoká obecnost a neurčitost. Z odpovědi na otázku, jaké práce prováděla společnost MS Staviko s.r.o. v roce 2008 pro žalobce, jakožto ani z žádného dalšího vyjádření svědka v průběhu svědecké výpovědi, kdy pan M. sdělil, že se jednalo o „kopácké práce, byly to křižovatky, některé malé, některé velké, po celé Praze jsme je dělali. Nejsem si jist, jestli jsme něco nedělali mimo Prahu, většinou jsme pracovali v Praze“ nelze vysledovat vazbu mezi konkrétní zakázkou v příslušném rozsahu a jednotlivou fakturou, z níž byl uplatněn nárok na odpočet, tedy důkaz o tom, že plnění fakticky proběhlo tak, jak je deklarováno. Ani s ohledem na další logické nesrovnalosti a obsahový rozpor mezi svědeckou výpovědí a následným čestným prohlášením pana M. správci daně doloženým nelze tuto svědeckou výpověď vyhodnotit jako věrohodný důkaz o přijatém plnění od společnosti uvedené jako vystavitel daňového dokladu a v rozsahu dle tohoto dokladu. Samotné smlouvy uzavřené žalobcem s údajným dodavatelem společností MS Staviko s.r.o. nelze bez dalšího hodnotit jinak, než jako důkaz, že provedení prací bylo dohodnuto, nikoli o tom, zda plnění bylo skutečně poskytnuto a v jakém rozsahu. Tak judikoval i Nejvyšší správní soud, který v rozhodnutí č. j. 8 Afs 8/2013 ze dne 30. 10. 2013 uvedl, že „ani formální uzavření smlouvy by nepostačovalo jako důkaz o skutečném provedení předmětných prací.“ Stejně tak skutečnost, že stavba byla provedena, neprokazuje nic o jejím zhotoviteli.

K rozložení důkazního břemene v daňovém řízení poukázal žalovaný na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010-128. Pochybnosti vztahující se k fakturám, jimiž byl primárně prokazován nárok na odpočet, správce daně vyjádřil výzvou adresovanou žalobci. Důkazní prostředky žalobcem předložené však věrohodným způsobem nevyvrátily původní pochybnosti správce daně, proto je nutno konstatovat, že důkazní břemeno na správce daně nepřešlo. Z citovaného judikátu však vyplývá, že ani v případě přechodu důkazního břemene by správce daně neprokazoval onen „nižší rozsah prací“, jak se mylně domnívá žalobce, ale pouze důvodnost pochybností o důkazech předložených žalobcem. Tak, jak jsou jednotlivé doklady a písemnosti datovány (viz žalobou napadené rozhodnutí str. 8 až 11), z podstaty věci plnění reálně proběhnout nemohlo. Protože si tyto důkazní prostředky navzájem odporují, nelze z nich dovozovat, jak se fakticky plnění odehrálo. Závěr judikátu Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 160/2006 nelze aplikovat obecně v situaci, kdy daňový subjekt předloží jakékoli důkazní

prostředky, ale až tehdy, pokud lze tyto důkazní prostředky osvědčit jako hodnověrný důkaz o konkrétním plnění. Důkazní prostředky navržené žalobcem nebylo z výše uvedených důvodů podrobně

konkretizovaných v žalobou napadeném rozhodnutí možné osvědčit jako hodnověrné důkazy, a proto na správce daně důkazní břemeno nepřešlo.

Žalovaný posuzoval rozhodnutí správce daně nikoli pouze v rozsahu námitek uvedených podatelem v odvolání, ale v rozsahu dle ust. § 114 odst. 2 a 3 daňového řádu. Nadřízený správce daně tedy v odvolacím řízení není vázán rozsahem odvolatelského podání, ale je povinen postupovat tak, aby byl naplněn základní cíl správy daní, jak ostatně konstatoval i Nejvyšší správní soud ve svém rozhodnutí sp. zn. 5 Afs 42/2004 ze dne 31. 5. 2006 nebo rozhodnutí sp. zn. 9 Afs 114/2008 ze dne 11. 3. 2010.

Žalovaný se dále ohradil proti tvrzení, že nepředložení pracovníků společnosti MS staviko s.r.o. v likvidaci posoudil jako důkaz a odkázal i na str. 17 žalobou napadeného rozhodnutí, kde se v tomto smyslu vyjádřil. K samotnému požadavku na předložení seznamu pracovníků žalovaný uvedl, že tento byl veden snahou o co nejúplnější zjištění skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně, kdy požadovaná informace mohla bezpochyby přispět k objasnění způsobu provedení fakturovaných prací. Zvláště pak v situaci, kdy náležitosti a způsob vedení stavebního deníku (jehož součástí má být i seznam pracovníků) stavebníkem upravuje zákon a kdy Smlouva o obchodní spolupráci žalobce se společností MS Staviko s.r.o. v likvidaci ze dne 1. 7. 2008 mimo jiné stanoví, že zhotovitel je povinen po dokončení stavby předat originál stavebního deníku objednateli, je takový požadavek správce daně logický. Porušení zákonných povinností společnosti MS Staviko s.r.o. v likvidaci nelze klást k tíži žalobce, je však pouze na něm, jakým způsobem si opatří jiné doklady o tom, kdo fakticky předmětné plnění poskytl. Žalobcem citovaný judikát je dle názoru žalovaného nepřipadný, neboť správce daně po žalobci v tomto případě (na rozdíl od situace řešené judikátem) prokázání, zda osoby, které práci fakticky provedly, byly k údajnému zhotoviteli v zaměstnaneckém či jiném pracovněprávním poměru, nevyžadoval.

Jestliže žalobce shrnuje, že v daňovém řízení byl povinen prokázat pouze provedení prací a s tím související vynaložené náklady a použití těchto prací k uskutečnění zdanitelných plnění, pak žalobce zcela opomíjí zásadní aspekt, a to nutnost prokázat, že předmětné plnění skutečně přijal od poskytovatele uvedeného jako vystavitel daňového dokladu. To v daném případě prokázáno nebylo, stejně jako použití těchto plnění v rámci vlastní ekonomické činnosti k uskutečnění dalších zdanitelných plnění. Judikáty Nejvyššího správního soudu 1 Afs 78/2013 a 9 Afs 30/2007, které měl dle žalobce správce daně citovat k danému případu zcela nepřiléhavě, v žalobou napadeném rozhodnutí citovány vůbec nejsou.

Zjištění správce daně o nesplnění povinnosti deklarovaného poskytovatele plnění podat daňové přiznání a zaplatit daň je legitimním důvodem vzniku primárních pochybností tohoto správce daně, což ostatně nevyvrací ani žalobcem citovaný judikát, v němž Nejvyšší správní soud uvádí pouze, že není přípustné, aby po „*daňovém poplatníkovi bylo požadováno provedení důkazu o skutečnosti, na které se nepodílel,*“ a že „*žalobci nelze vytýkat, že neunesl důkazní břemeno ohledně skutečností týkajících se daňové povinnosti jiného daňového subjektu.*“ Následně v průběhu celého daňového řízení správce daně požadoval pouze prokázání, že žalobce přijal plnění, z něž by uplatňován nárok na odpočet daně, od poskytovatele uvedeného na faktuře.

Žalobce v replice setrval na své argumentaci, že dostatečně prokázal nárok na odpočet daně (uskutečnění přijatých plnění) a žalovaný rozhodl v uvedené věci nesprávně. Souhlasil s tím, že uskutečněné plnění se prokazuje daňovým dokladem a že tomuto dokladu musí odpovídat skutečný stav, souhlasil i s tím, že v případě oprávněných pochybností správce

daně musí daňový subjekt prokázat, že došlo k uskutečnění deklarovaných plnění. Žalobce však předložil nejen formální daňové doklady, ale doložil též další dokumenty - smlouvy, předávací protokoly, stavební deníky, svědeckou výpověď pana M. atd. Ze všech těchto důkazů vyplývá, že předmětné stavební práce byly skutečně provedeny spol. MS Staviko, s.r.o. Uskutečnění plnění vyplývá i z logiky věci, kdy na některých stavbách byla MS Staviko s.r.o. jediným dodavatelem a ani žalovaný nikdy nepopíral fakt, že práce provedeny byly. Žalobce v reakci na pochybnosti správce daně předložil dostatečný důkazní materiál k tomu, aby dokázal, že přijatá plnění se uskutečnila tak, jak tvrdil. Výpověď pana M. svědčí ve prospěch žalobce, stejně tak i předávací protokoly, i když obsahují nesprávnosti (což však svědčí spíše o jejich pravosti). Žalovaný zcela nesprávně usuzoval na neunesení důkazního břemene žalobce vzhledem k nepředloženému seznamu pracovníků MS Staviko s.r.o., což měl být dle požadavků žalovaného stěžejní důkaz. Seznam pracovníků MS Staviko s.r.o. je dokladem týkajícím se třetího subjektu, jehož předložení nelze po žalobci požadovat.

Ze správního spisu vyplývají následující pro rozhodnutí soudu podstatné skutečnosti:

Dne 15. 1. 2009 bylo správci daně doručeno daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2008. Správce daně zahájil dne 3. 11. 2011 se žalobcem daňovou kontrolu na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad a prosinec roku 2008, leden až prosinec roku 2009 dle ust. § 87 odst. 1 daňového řádu. Žalobce byl správcem daně v průběhu daňové kontroly vyzván k prokázání, všemi důkazními prostředky, přijetí plnění od uvedených dodavatelů, mimo jiné také od společnosti MS Staviko s.r.o., a to výzvou k prokázání skutečností ze dne 27. 6. 2012 dle ust. § 92 odst. 4 a ust. § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu. V odpovědi na výše uvedenou výzvu žalobce doložil k prokázání spolupráce se společností MS Staviko s.r.o. v likvidaci došlé faktury, výdajové pokladní doklady, faktury vydané na zakázky, kde měla podíl MS Staviko s.r.o. v likvidaci jako subdodavatel, smlouvu o dílo ze dne 1. 7. 2008, části stavebního deníku a zápisy o předání a převzetí prací. Na základě výsledků daňové kontroly správce daně vydal dodatečný platební výměr ze dne 17. 5. 2013, č. j. 3106867/13/2006-24902-105342, kterým doměřil daň ve výši 511.975,- Kč. Proti dodatečnému platebnímu výměru žalobce podal dne 14. 6. 2013 odvolání.

Rozhodnutím žalovaného ze dne 9. 5. 2014, č. j. 11520/14/5000-14304-702525, bylo odvolání žalobce zamítnuto a dodatečný platební výměr potvrzen. V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že žalobce v průběhu daňové kontroly neprokázal, že deklarovaná plnění přijal právě od na dokladech uvedeném dodavatelé MS staviko s.r.o. v likvidaci, tím nesplnil podmínky, které jsou uvedeny v ust. § 73 ZDPH, a to především dle ust. § 73 odst. 1, kde je uvedeno, že plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem. Žalobce byl povinen prokázat faktické uskutečnění deklarovaného plnění právě společností MS Staviko s.r.o. Tyto skutečnosti nebyly prokázány ani provedenou svědeckou výpovědí A. M., který nebyl schopen identifikovat dělníky pracující na jednotlivých zakázkách, neboť, jak říká: „*Nemohu si vzpomenout, jaké firmy tam pracovaly.*“ Objasnění, kdo na jednotlivých stavbách pracoval, je tedy nekonkrétní, přičemž pokud by k obchodní spolupráci došlo tak, jak bylo doloženo na fakturách, musel by si to svědek pamatovat. Ze svědecké výpovědi totiž vyplynulo, že společnost MS Staviko s.r.o., pracovala pro žalobce prakticky pouze v roce 2008. Žalobcem nebylo žádným důkazním prostředkem prokázáno, že najatí dělníci byli za svou práci finančně odměněni, nebylo žádným způsobem prokázáno, jak byli zahraniční dělníci na příslušnou práci najati, jakým způsobem jim byla zadávána práce, jak byla kontrolována. Dále nebylo prokázáno, kdo dělníkům dával pracovní pomůcky. Žalobce musel na jednotlivých zakázkách předat staveniště, zadat rozsah prací a vykonané práce také převzít. Je nepravděpodobné, aby tyto úkony odvolatel vždy prováděl s A. M., ve své výpovědi uvedl, že je nemocný, a to i s

odkazem na skutečnost, že některé akce probíhaly současně. Z tohoto vyplývá, že je nepravděpodobné, že A. M. mohl zadávat a kontrolovat provádění stavebních prací či sám tyto práce provádět na několika zakázkách najednou a v takovém rozsahu, jak je deklarováno na fakturách vystavených společností MS Staviko s.r.o. v likvidaci. Ani z předložených záznamů ze stavebních deníků nelze ani v jediném případě usuzovat, že na jednotlivých zakázkách pracovala společnost MS Staviko s.r.o. v likvidaci, popř. že se na stavbách vyskytoval zplnomocněný zástupce společnosti MS Staviko s.r.o. v likvidaci A. M. Žalobcem předložený „přesný“ rozpis dle jednotlivých akcí, kterým se snažil prokázat práce skutečně provedené MS Staviko s.r.o. v likvidaci, utvrdil správce daně v tom, že práce deklarované dle jednotlivých uzavřených smluv nemohly být provedeny MS Staviko s.r.o., v likvidaci, a to v rozsahu, jak je deklarováno na jednotlivých fakturách, neboť smlouvy, na základě kterých měly být vystaveny faktury společností MS Staviko s.r.o. v likvidaci č. 59-2008, č. 60-2008, č. 61-2008, č. 62-2008, č. 63-2008, č. 64-2008, č. 65-2008, č. 66-2008, č. 67-2008, č. 80-2008, č. 81-2008, č. 82-2008, č. 83-2008 a č. 84-2008 časově kolidují při předávání a přejímání dokončených prací, z čehož vyplývá, že žalobce svým odběratelům předával práce dříve, než je od svého subdodavatele MS Staviko s.r.o. v likvidaci údajně převzal. Při nesouladu dat uskutečnění zdanitelných plnění, kdy deklarovaná díla byla dříve předávána odběratelům žalobce, než je sám žalobce od MS Staviko s.r.o. v likvidaci převzal, nelze mít předávacími protokoly za prokázané, že přijatá plnění byla použita pro ekonomickou činnost. Z hlediska časové posloupnosti není možné, aby práce, provedené společností MS Staviko s.r.o. v likvidaci (s datem uskutečnění zdanitelného plnění v listopadu a prosinci roku 2008) byly tytéž práce, které byly již fakturovány žalobcem (s datem uskutečnění zdanitelného plnění červenec, říjen roku 2008).

Správce daně nezpochybnil, že deklarované práce byly provedeny. Předmětem sporu je však skutečnost, že předmětné výkopové a pomocné stavební práce byly za konkrétních smluvních podmínek provedeny deklarovaným dodavatelem MS Staviko s.r.o. v likvidaci. Důkazní povinnost byla žalobci uložena ust. § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu. Žalobce byl tedy povinen prokázat oprávněnost uplatněného nároku na odpočet daně. Skutečnost, že se na jednotlivých zakázkách podílely i jiné společnosti, správce daně nerozporuje. Předložený rozpis prací s uvedením, které společnosti se na jakých zakázkách podílely, však neprokazuje, že byly předmětné výkopové a pomocné práce provedeny deklarovanou společností MS Staviko s.r.o. v likvidaci. V daném konkrétním případě žalobce zpochybňoval unesení důkazního břemene ze strany správce daně ve vztahu k existenci pochybností o uskutečnění zdanitelných plnění od dodavatele výkopových a pomocných stavebních prací společností MS Staviko s.r.o. v likvidaci. Správce daně výzvou k prokázání skutečností přenesl důkazní břemeno na žalobce, aby prokázal, že se plnění uskutečnila, tak jak tvrdí. Odvolatel předložil mj. stavební deník, údaje v něm, resp. absence některých vyžadovaných údajů, naopak jeho tvrzení neprokazuje. Odvolatel dokládá pouze realizaci díla, ne však to, že se na díle jako subdodavatel podílela společnost MS Staviko s.r.o. v likvidaci. Předložené části stavebního deníku jsou zcela neprůkazné ve vztahu k doložení účasti a jejího rozsahu společností MS Staviko s.r.o. v likvidaci na zakázkách odvolatele, záznamy končí mnohem dříve, než měly být práce předány žalobci (navíc doloženy pouze ke 2 zakázkám). Ze zápisů ve stavebním deníku není zřejmé, že na stavbách pracovali subdodavatelé žalobce, záznamy neprokazují, že na jednotlivých zakázkách pracovala společnost MS Staviko s.r.o., v likvidaci, popř., že se zde vyskytoval její zástupce, pan M. Ten si nepamatoval, zda nějaké zápisy do deníku prováděl. Pomineme-li povinnost vedení stavebního deníku a jeho náležitostí podle právních předpisů, povinnost vést stavební deník upravovaly jak smlouvy s odběrateli odvolatele, tak Smlouva o obchodní spolupráci se společností MS Staviko s.r.o. v likvidaci ze dne 1. 7. 2008. Společnost MS Staviko s.r.o. v likvidaci měla povinnost vést stavební deník. Z uvedeného vyplývá, že odvolatel nevyžadoval

od svého obchodního partnera ani dodržování smluvních ustanovení, což nesvědčí obezřetnému jednání a neodpovídá běžným obchodním zvyklostem. Z povinných náležitostí vedení stavebního deníku je zřejmé, že žalobce byl povinen prokázat přítomnost pracovníků subdodavatele, také i společnosti MS Staviko s.r.o. v likvidaci na staveništi jednotlivých zakázek nejen svému odběrateli, ale i jiným osobám. Žalobce důkazní břemeno neunesl, a to ani za situace, kdy žalovaný souhlasí, že žalobce nebyl povinen předkládat seznamy pracovníků jiných subjektů, a proto nepředložení takových seznamů rozhodně žalobci nepřičítá k tíži.

Svěddecká výpověď A. M. je i žalovaným hodnocena jako nedůvěryhodná, a to pro její nekonkrétnost (svědek si nepamatuje místa, kde mělo k výkopovým a pomocným stavebním pracím docházet) a také z důvodu, že svým čestným prohlášením ze dne 15. 3. 2012 svědek svou výpověď znevěrohodnil sám v tom smyslu, že vznikly další pochybnosti o tom, kdo (které osoby) skutečně výkopové a pomocné stavební práce provedl a zda tyto práce vykonali fakticky jménem společnosti MS Staviko s.r.o. v likvidaci. Svědecká výpověď tedy oprávněně nebyla osvědčena jako důkaz, který by jednoznačně provedení prací společností MS Staviko s.r.o. v likvidaci prokazoval.

Městský soud v Praze žalobou napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, přezkoumal v rozsahu uplatněných žalobních bodů, kterými je vázán, a vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu.

Soud rozhoduje ve věci poté, co jeho předchozí rozhodnutí, rozsudek ze dne 22. 11. 2012. čj. 10 Af 28/2014-46, bylo Nejvyšším správním soudem rozsudkem ze dne 31. 5. 2017, čj. 6 Afs 308/2016-24, zrušeno z toho důvodu, že soud věc neprojednal ve veřejném jednání.

Městský soud v Praze nařídil jednání v rámci, kterého účastníci setrvali na svých stanoviscích vyjádřených v písemných podáních. Jednatel žalobce v rámci jednání uvedl, že pokud žalovaný pochybuje, že předmětné práce byly provedeny společností MS Staviko s.r.o, ať tedy sdělí, kdo tyto práce provedl, a podstatnou podle jeho názoru přece musí být skutečnost, která žalovaným nebyla zpochybněna, že práce fakticky byly provedeny.

Městský soud v Praze věc posoudil takto:

Podle ust. § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 12. 2008 (dále jen „ZDPH“), *nárok na odpočet daně má 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.*

Podle ust. § 72 odst. 2 písm. a) ZDPH, *plátce má nárok na uplatnění odpočtu daně u přijatých zdanitelných plnění, která použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění, u kterých vzniká povinnost přiznat daň na výstupu.*

Podle ust. § 73 odst. 1 ZDPH, *plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem a byl zaúčtován podle zvláštního právního předpisu, popřípadě evidován podle § 100 u plátců, kteří nevedou účetnictví. V případě splátkového nebo platebního kalendáře je tato podmínka splněna zaúčtováním jednotlivých částek uvedených na těchto daňových dokladech, popřípadě jejím za evidováním podle § 100 u plátců, kteří nevedou účetnictví.*

Žalobce brojí proti hodnocení důkazů a závěrům na jeho základě dovozeným, neboť se domnívá, že oprávněnost nároku na odpočet daně z přidané hodnoty z plnění, jehož

poskytovatelem měla být společnost MS staviko s.r.o. v likvidaci, byla jím předloženými či navrženými důkazy prokázána.

Nárok na odpočet daně z přidané hodnoty vzniká tehdy, pokud plátce použije přijaté zdanitelné plnění pro uskutečnění své ekonomické činnosti za splnění dalších zákonem vymezených podmínek (§ 72 a násl. ZDPH). Daňový doklad sám o sobě není poukázkou na vznik nároku na odpočet daně. Aby mu mohla být přisouzena důkazní hodnota ve smyslu § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, musí věrně zobrazovat faktickou stránku věci, tj. přijetí zdanitelného plnění. Neodpovídají-li některé nebo dokonce všechny údaje uvedené na daňovém dokladu skutečnosti, nelze mechanismus předvídaný v § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty využít. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění. Daňové řízení je ovládáno zásadou, že každý daňový subjekt má povinnost jednak přiznat daň (břemeno tvrzení) a rovněž i povinnost toto tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Pokud tedy žalobce nárok na odpočet daně uplatnil před správcem daně, byla povinen k výzvě správce daně uplatněný nárok jednoznačně prokázat (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2008, č. j. 9 Afs 93/2007-84, či 1 Afs 10/2010-71).

Žalobce nárok na odpočet daně z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2008 primárně prokazoval Smlouvou o obchodní spolupráci ze dne 1. 7. 2008, fakturami č. 59-2008, 60-2008, 61-2008, 62-2008, 63-2008, 64-2008, 65-2008, 66-2008, 97-2008, 82-2008, 83-2008, 84-2008, 80-2008, 81-2008, zápisy o předání a převzetí prací, objednávkami a výpisem ze stavebního deníku k fakturám č. 60-2008 a č. 62-2008.

Soud se ztotožňuje s hodnocením těchto dokladů správními orgány, tj. že z těchto dokladů je zřejmý časový nesoulad mezi převzetími subdodávek od společnosti MS Staviko s.r.o. v likvidaci, daty uskutečnění zdanitelného plnění na přijatých fakturách a daty uskutečnění zdanitelných plnění u vydaných faktur:

- u přijaté faktury č. 59-2008: převzetí subdodávky od společnosti MS Staviko s.r.o. v likvidaci - den 15. 12. 2008, datum uskutečnění zdanitelného plnění na přijaté faktuře č. 59-2008 - den 30. 11. 2008, datum uskutečnění zdanitelného plnění u vydané faktury - den 24. 7. 2008
- u přijaté faktury č. 61-2008: převzetí subdodávky od společnosti MS Staviko s.r.o. v likvidaci - den 1. 10. 2008, datum uskutečnění zdanitelného plnění na přijaté faktuře č. 59-2008 - den 30. 11. 2008, datum uskutečnění zdanitelného plnění u vydané faktury - den 30. 9. 2008
- u přijaté faktury č. 64-2008, č. 80-2008: převzetí subdodávky od společnosti MS Staviko s.r.o. v likvidaci - den 15. 12. 2008, datum uskutečnění zdanitelného plnění na přijaté faktuře č. 64-2008 - den 30. 11. 2008, datum uskutečnění zdanitelného plnění na přijaté faktuře č. 80-2008 - den 27. 1. 2009, datum uskutečnění zdanitelného plnění u vydané faktury - den 15. 12. 2008
- u přijaté faktury č. 65-2008: převzetí subdodávky od společnosti MS Staviko s.r.o. v likvidaci - den 28. 11. 2008, datum uskutečnění zdanitelného plnění na přijaté faktuře č. 65-2008 - den 30. 11. 2008, datum uskutečnění zdanitelného plnění u vydané faktury - den 26. 11. 2008

- u přijaté faktury č. 66-2008, č. 81-2008: převzetí subdodávky od společnosti MS Staviko s.r.o. v likvidaci - den 5. 12. 2008, datum uskutečnění zdanitelného plnění na přijaté faktuře č. 81-2008 - den 27. 1. 2009, datum uskutečnění zdanitelného plnění u vydané faktury - den 30. 11. 2008
- u přijaté faktury č. 67-2008: převzetí subdodávky od společnosti MS Staviko s.r.o. v likvidaci - den 10. 12. 2008, datum uskutečnění zdanitelného plnění na přijaté faktuře č. 67-2008 - den 30. 11. 2008, datum uskutečnění zdanitelného plnění u vydané faktury - den 17. 12. 2008
- u přijaté faktury č. 82-2008: převzetí subdodávky od společnosti MS Staviko s.r.o. v likvidaci - den 20. 11. 2008, datum uskutečnění zdanitelného plnění na přijaté faktuře č. 82-2008 - den 27. 1. 2009, datum převzetí díla společností ELTODO dopravní systémy s.r.o. - den 1. 12. 2008, datum uskutečnění zdanitelného plnění u vydané faktury - den 16. 11. 2008
- u přijaté faktury č. 83-2008: převzetí subdodávky od společnosti MS Staviko s.r.o. v likvidaci - den 15. 12. 2008, datum uskutečnění zdanitelného plnění na přijaté faktuře č. 83-2008 - den 27. 1. 2009, datum uskutečnění zdanitelného plnění u vydané faktury - den 17. 12. 2008
- u přijaté faktury č. 84-2008: převzetí subdodávky od společnosti MS Staviko s.r.o. v likvidaci - den 5. 12. 2008, datum uskutečnění zdanitelného plnění na přijaté faktuře č. 84-2008 - den 27. 1. 2009, datum uskutečnění zdanitelného plnění u vydané faktury - den 30. 11. 2008.

Soud shodně se správními orgány dospěl k závěru, že plnění od společnosti MS Staviko s.r.o. v likvidaci, tak jak je datováno ve výše uvedených dokladech, nemohlo právě s ohledem na zde uvedené časové údaje reálně proběhnout. Naprosto nelogickým a nepřipadným je pak tvrzení žalobce, že rozporuplné datování je dokladem autentičnosti daných dokumentů.

Jelikož měl správce daně i nadále pochybnosti o reálném uskutečnění plnění od společnosti MS Staviko s.r.o. v likvidaci, provedl výslech A. M., který zastával pozici stavbyvedoucího v této společnosti od roku 2006. Pan M. vypověděl mimo jiné, že společnost MS Staviko s.r.o. v roce 2008 již neměla zaměstnance, ty si najímala. Jednalo se o lidi, kteří pracovali na živnost. Lidi najímali mezi Romy, Ukrajinci. V roce 2008 pracoval pro společnost Hangrbadžo ze Slovenska, Koky, Rakusy od Kežmaroku, od Popradu nějaký rom Pačaj, na Ukrajince si již nevzpomněl. Adresy si nepamatoval. K dotazu, jaké zakázky společnost vykonávala v roce 2008 pro žalobce, uvedl, že kopáčské práce-křižovatky, některé malé, některé velké, dělali je po celé Praze. Nebyl si jist, zda nedělali něco mimo Prahu, většinou pracovali v Praze. Na dotaz, zda na některých zakázkách pro žalobce pracovali i jiné společnosti s obdobným zaměřením, svědek odpověděl, že to nedokáže říci, jestli tam někdo další pracoval, nemohl si vzpomenout, jaké firmy by tam pracovaly. Na dotaz, zda zapisoval některé poznámky do stavebního deníku, zda se zápisy týkaly počtu dělníků, jejich jmen atd., svědek odpověděl, že si to nepamatuje, jestli psal něco do deníku, jestli tam nějaké zápisky byl či nikoliv.

Ani výpovědi p. M. tak nebylo prokázáno reálné uskutečnění plnění od společnosti MS Staviko s.r.o. v likvidaci pro žalobce, neboť jeho výpověď ohledně provádění prací společností MS staviko s.r.o. v likvidaci pro žalobce je velmi kusá, obecná, nekonkrétní, nelze z ní vysledovat vazbu mezi konkrétní zakázkou v příslušném rozsahu a jednotlivou fakturou, z níž byl uplatněn nárok na odpočet. Hodnotu a věrohodnost této výpovědi pak dále snižuje

čestné prohlášení p. M. ze dne 14. 3. 2012, ve kterém uvedl, že výkopové a pomocné stavební práce, které jsou předmětem příslušných faktur „byly firmou MS Staviko provedeny a odpovídají skutečně provedeným pracím dle příslušných smluv pro jednotlivé stavby. Všechny práce byly prováděny zaměstnanci společnosti MS Staviko, kteří byli za tímto účelem najati ve Slovenské republice. Tyto údaje jsou pravdivé a úplné.“

Poukaz žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 4. 2007, č. j. 2 Afs 160/2006-75, není případný, neboť výpověď svědka M. neboť správce daně svůj úsudek o nevěrohodnosti tvrzení žalobce a jím předložených důkazních prostředků nezpochybnil pouze na základě výpovědi svědka M. a současně výslech tohoto svědka nebyl proveden nezákonně.

Pochybnosti o reálném uskutečnění plnění od společnosti MS Staviko s.r.o. v likvidaci pro žalobce nebyly vyvráceny ani předloženými částmi stavebního deníku. Záznamy byly doloženy pouze ke dvěma zakázkám, záznamy končí dříve, než měly být práce předány žalobci, ze záznamů není zřejmé, že na zakázkách pracovala společnost MS Staviko s.r.o. v likvidaci.

Tvrzení žalobce, že žalovaný dospěl k neunesení důkazního břemene vzhledem k nepředloženému seznamu pracovníků MS Staviko s.r.o., se nezakládá na pravdě. Sám žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl, že „...žalovaný souhlasí, že žalobce nebyl povinen předkládat seznamy pracovníků jiných subjektů, a proto nepředložení takových seznamů rozhodně žalobci nepřičítá k tíži.“ Požadavek na předložení seznamu pracovníků této společnosti byl odůvodněn snahou o zjištění faktického průběhu a rozsahu provedených prací společností MS Staviko s.r.o., neboť vzniklé pochybnosti o faktickém provedení fakturovaných prací mohli objasnit právě zaměstnanci této společnosti v rámci svých případných výpovědí. Požadavek na předložení seznamu zaměstnanců této společnosti byl zcela legitimní, a to za situace, kdy stavbyvedoucí p. M. nebyl schopen pracovníky jednoznačně identifikovat, jejich adresy si nepamatoval a v národnostní skladbě těchto pracovníků uvedené v jeho výpovědi a v čestném prohlášení panoval rozpor, když dále zákonem stanovenou náležitostí stavebního deníku je právě seznam pracovníků a smlouvou o obchodní spolupráci ze dne 1. 7. 2008 byla společnost MS Staviko s.r.o. povinna po dokončení stavby předat originál stavebního deníku (tj. včetně seznamu pracovníků) žalobci.

K otázce rozložení důkazního břemene v daňovém řízení se vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009 - 83, kde uvedl, že daňový subjekt má povinnost prokázat k výzvě správce daně jen ty skutečnosti, které sám tvrdí [nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 38/95 ze dne 24. 4. 1996 (N 33/5 SbNU 271; 130/1996 Sb.)]. Z obsáhlé judikatury Nejvyššího správního soudu pak vyplývá, že daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy (např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, nebo rozsudek ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86). Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů či faktur, i když formálně bezvadných, však sama o sobě zpravidla ještě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 12. 2008, č. j. 8 Afs 54/2008 - 68, obdobně rozsudek ze dne 28. 2. 2006, č. j. 7 Afs 132/2004 - 99). Správce daně proto může vyjádřit důvodné pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k prokázání důvodnosti svých pochyb [§ 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu]. Nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Správce daně tedy musí

identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě lze mít pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti účetnictví [shora citované rozsudky č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86; nebo obdobně nálezy sp. zn. II. ÚS 232/02 ze dne 29. 10. 2002 (N 134/28 SbNU 143)]. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k předmětnému obchodnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím. Správce daně své důkazní břemeno stran prokázání důvodnosti svých pochyb unesl, když ve výzvě adresované žalobci poukázal na časový nesoulad mezi převzetími subdodávek od společnosti MS staviko s.r.o. v likvidaci, daty uskutečnění zdanitelného plnění na přijatých fakturách a daty uskutečnění zdanitelných plnění u vydaných faktur. Naopak žalobce následně pravdivost svých tvrzení a věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k pracím, které měly být provedeny společností MS Staviko s.r.o. neprokázal, jak soud již výše shledal při hodnocení jednotlivých důkazů.

K námitce jednatele žalobce vznesené v rámci jednání, že podstatnou okolností, která žalovaným nebyla zpochybněna by měla být skutečnost, že práce fakticky provedeny byly, soud uvádí, že pro úspěšné uplatnění nadměrného odpočtu DPH daňový subjekt musí prokázat nejen faktické uskutečnění plnění tj. v daném případě faktické provedení prací, ale i skutečnost, že tyto práce byly provedeny právě a pouze subjektem uvedeným na daňovém dokladu - plátcem DPH, na základě kterého je nadměrný odpočet nárokován. V opačném případě by přece nemohlo být vůbec prokázáno, že práce provedl právě plátec DPH a na odpočet v takovém případě žalobce neměl nárok.

Závěrem soud konstatuje, že není vadou řízení, pokud odvolací orgán v rámci daňového řízení vyhledává nové skutečnosti a provádí nové důkazy, neboť v souladu s ust. § 114 odst. 2 a 3 daňového řádu není odvolací orgán návrhy odvolatele vázán, a to ani v případě, že v odvolání neuplatněné skutečnosti ovlivní rozhodnutí v neprospěch odvolatele. Vyjdou-li při přezkoumávání najevo nesprávnosti nebo nezákonnosti odvolatelem neuplatněné, které však mohou mít vliv na výrok rozhodnutí o odvolání, odvolací orgán je povinen prověřit. V daňovém řízení se neuplatní zásada koncentrace ani zákaz reformatio in peius.

S ohledem na výše uvedené neshledal soud žalobu důvodnou, a proto ji podle ust. § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

Výrok o nákladech řízení je odůvodněn podle ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., neboť žalobce neměl ve věci úspěch a žalovanému žádné náklady řízení nevznikly.

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

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-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.

V Praze dne 9. srpna 2017

JUDr. Ing. Viera Horčicová, v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Veronika Brunhoferová