



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Markéty Lehké, Ph.D. a soudců Mgr. Gabriely Vršanské a Mgr. Václava Trajera v právní věci **žalobce: J. P.**, nar. „X“, bytem „X“, zastoupeného JUDr. Richardem Třeštíkem, advokátem se sídlem v Ústí nad Labem, ul. Masarykova č. p. 43, PSČ 400 01, **proti žalovanému: O d v o l a c í m u f i n a n č n í m u ř e d i t e l s t v í**, se sídlem v Brně, ul. Masarykova č. p. 31, PSČ 602 00, **v řízení o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 25. 9. 2012, č. j. 10486/12-1300-506002,**

t a k t o :

- I.** Žaloba **s e z a m í t á .**
- II.** Žádný z účastníků řízení **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se žalobou podanou prostřednictvím svého právního zástupce v zákonem stanovené lhůtě domáhal zrušení rozhodnutí původního žalovaného Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 25. 9. 2012, č. j. 10486/12-1300-506002, jímž bylo zamítnuto jeho odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Děčíně (dále jen „správce daně“) ze dne 27. 2. 2012, č. j. 35285/12/178912501008, na daň z přidané hodnoty, za zdaňovací období květen 2009 ve výši 49.334,-Kč a penále ve výši 9.866,-Kč; a dále byla zamítnuta jeho odvolání proti osmi dodatečným platebním výměrům správce daně ze dne 5. 3. 2013 na daň z přidané hodnoty, a to jednak č. j. 35207/12/178912501008, za zdaňovací období duben 2009 ve výši 164.090,-Kč a penále ve výši 32.818,-Kč; dále č. j. 35317/12/178912501008, za zdaňovací období červen 2009 ve výši 239.113,-Kč a penále ve výši 47.822,-Kč; dále č. j. 35353/12/178912501008, za zdaňovací období červenec 2009 ve

výši 202.825,-Kč a penále ve výši 40.565,-Kč; dále č. j. 35391/12/178912501008, za zdaňovací období srpen 2009 ve výši 181.947,-Kč a penále ve výši 36.389,-Kč; dále č. j. 35409/12/178912501008, za zdaňovací období září 2009 ve výši 239.875,-Kč a penále ve výši 47.975,-Kč; dále č. j. 35447/12/178912501008, za zdaňovací období říjen 2009 ve výši 241.973,-Kč a penále ve výši 48.394,-Kč; dále č. j. 35478/12/178912501008, za zdaňovací období listopad 2009 ve výši 247.475,-Kč a penále ve výši 49.495,-Kč a dále č. j. 35507/12/178912501008, za zdaňovací období prosinec 2009 ve výši 87.266,-Kč a penále ve výši 17.453,-Kč. Současně se žalobce domáhal, aby soud zrušil i dodatečný platební výměr správce daně ze dne 27. 2. 2012 a také i osm dodatečných platebních výměrů ze dne 5. 3. 2012.

Na tomto místě soud podotýká, že dne 1. 1. 2013 vstoupil v účinnost zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „o finanční správě“), kterým byla zrušena všechna finanční ředitelství, včetně Finančního ředitelství v Ústí nad Labem. Podle ust. § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), ve spojení s ust. § 5 a § 7 písm. a), § 20 odst. 2 zákona o finanční správě se od 1. 1. 2013 místo původního žalovaného Finančního ředitelství v Ústí nad Labem stalo žalovaným Odvolací finanční ředitelství.

Žalobce v žalobě uvedl, že dne 8. 3. 2011 u něj správce daně zahájil daňovou kontrolu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až prosinec 2009, kdy správce daně žalobci nesdělil důvody, které ho vedly k jejímu zahájení, a to ani ústně či písemně. O provedené kontrole byla dne 22. 2. 2012 vyhotovena zpráva o daňové kontrole, kdy s kontrolními zjištěními byl žalobce seznámen téhož dne. Na základě výsledků daňové kontroly pak byl vydán výše citovaný dodatečný platební výměr ze dne 27. 2. 2012 a také i osm dodatečných platebních výměrů ze dne 5. 3. 2012, kdy odvolání žalobce do všech těchto devíti dodatečných platebních výměrů byla zamítnuta žalobou napadeným rozhodnutím ze dne 25. 9. 2012.

V návaznosti na právě uvedené žalobce namítl, že správce daně i původní žalovaný vydali svá rozhodnutí s odkazem na skutková zjištění vyplývající z žalobcovy daňové evidence, kterou ovšem žalobce nemá v držení a nemá ani možnost do ní nahlédnout, aby si posoudil správnost jejich skutkových zjištění. Dle žalobce původní žalovaný nemůže argumentovat tím, že žalobce měl možnost nahlížet do trestního spisu, který byl veden orgány činnými v trestním řízení ve věci vedené vůči R. V., když toto tvrzení je nepravdivé. Žalobci je známo, že v souvislosti s daní z příjmu fyzických osob za rok 2008 byl veden Policií ČR trestní spis, s nímž se seznámil původní žalovaný, ohledně něhož původní žalovaný žalobci sdělil, že kopie listin z daného trestního spisu byly založeny do neveřejné části daňového spisu, a to z důvodu povinnosti mlčenlivosti dle ust. § 52 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Z tohoto důvodu pak žalobce dovozuje nepřezkoumatelnost žalobou napadeného rozhodnutí.

Dále žalobce namítl, že žalovaná strana zcela pominula důkazy o tom, že plnění zdanitelné daní z přidané hodnoty bylo žalobcem společností EUROVIA, a. s., poskytnuto, dále že žalobce za toto plnění odvedl příslušnou daň z přidané hodnoty, dále že dané dílo neprovedl ani žalobce a ani jeho zaměstnanci, neboť dílo provedla společnost EKVIVA, a. s. a že žalobce obdržel fakturu na cenu uvedeného díla od společnosti EKVIVA, a. s. Vedle toho žalobce žalované straně vytýká, že nevyužila možnosti získat další důkazy potvrzující tyto skutečnosti, které zadokumentovala Policie ČR v trestní věci vedené vůči R. V. Tento způsob hodnocení důkazů je v rozporu se zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění

pozdějších předpisů.

Žalobce rovněž namítá, že žalovaná strana měla povinnost seznámit ho s obsahem daného trestního spisu a žalobce seznámit s výsledky tohoto úkonu. Obsahem trestního spisu nejsou jen doklady, které žalobce předložil ke kontrole daně z přidané hodnoty, nýbrž i jiné důkazy, kdy některé z nich mají význam pro posouzení jeho daňové povinnosti k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až prosinec 2009.

Závěrem žalobce podotkl, že jeho možnosti prokázat skutkovou stránku věci byly od počátku omezeny jeho postavením soukromé osoby, která nemá žádné pravomoci umožňující jí zjišťovat rozhodné skutečnosti. Tyto pravomoci měla žalovaná strana, které žalobce vytýká, že si neopatřila výsledky dokazování prováděného Policií ČR v trestní věci vedené proti R. V.

Stávající žalovaný ve svém písemném vyjádření k podané žalobě navrhl její zamítnutí v plném rozsahu, když žalobcem vznesené námitky byly již vzneseny v rámci odvolacího řízení a nejsou důvodné, neboť v daném případě bylo postupováno zcela v souladu se zákonem.

K věci uvedl, že žalobce v daňových přiznáních k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období duben až prosinec 2009 uplatnil nárok na odpočet této daně z přijatých plnění od plátců, přičemž v průběhu daňové kontroly žalobce, ač byl k tomu vyzván, tak neprokázal nárok na odpočet daně z přidané hodnoty za jednotlivá zdaňovací období. Na základě výsledků daňové kontroly správce daně neuznal žalobci jím uplatněné nároky na odpočty daně v souvislosti s přijatými zdanitelnými plněními dle předložených dokladů, kdy dodavatelem plnění měla být společnost EKVIVA, a. s. Dále za zdaňovací období duben, květen a prosinec 2009 správce daně zjistil, že žalobce uvedl v daňových přiznáních údaje o přijatých zdanitelných plněních ve vyšších částkách, než sám evidoval v evidencích pro daňové účely za tato zdaňovací období, aniž by vysvětlil a prokázal, proč uplatňuje nárok na vyšší odpočet daně, než který vyplýval z přijatých daňových dokladů. Správce daně proto vyloučil z nároku na odpočet částku v celkové výši 48.883,-Kč. Důvodem neuznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty bylo to, že žalobce neprokázal splnění podmínek pro uplatnění odpočtu daně z přidané hodnoty dle ust. § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“).

Dále stávající žalovaný uvedl, že správce daně při zahájení daňové kontroly k předmětné dani od žalobce převzal jeho daňovou evidenci za rok 2009 včetně účetních a daňových dokladů, přičemž považuje za velmi pravděpodobné, že žalobcova daňová evidence byla vedena také v elektronické formě za využití výpočetní techniky, když sám žalobce k dotazu správce daně, zda může předložit účetnictví na technickém nosiči dat, sdělil, že jeho účetní žádané může poslat. Žalobce tak mohl získat od své účetní údaje obsažené v jeho daňové evidenci. Námitky žalobce v tomto směru proto stávající žalovaný považuje za účelové. Správce daně neměl žádný důvod kopie dokladů předložených žalobcem vyčleňovat do neveřejné části spisu, a to ani poté, co jejich originály vrátil žalobci a ten je pak předal Policii ČR. Správci daně byly daňové doklady poskytnuty žalobcem a jejich kopie si nepořídil z trestního spisu, a proto zjevně z tohoto důvodu nemůže být žalobou napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné, jak dovozuje žalobce. K tomu podotkl, že žalobce mohl u správce daně do svého daňového spisu nahlížet za podmínek daných ust. § 66 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). V případě uplatnění nároku na odpočet daně z přijatých plnění od plátců neměl žalobce prokázat, že on poskytl svému

odběrateli zdanitelné plnění, nýbrž že přijal, tj. že mu bylo skutečně poskytnuto zdanitelné plnění od dodavatele – plátce daně z přidané hodnoty uvedeného v daňových dokladech. Žalobce měl nejprve prokázat faktické uskutečnění zdanitelných plnění od jeho dodavatele, a po tomto prokázání měl prokázat, že přijatá zdanitelná plnění použil pro uskutečnění své ekonomické činnosti. To, že žalobce poskytl služby jinému plátcí daně, automaticky neznamená a neprokazuje, že před tím přijal zdanitelná plnění od jiného plátce daně.

Závěrem stávající žalovaný podotkl, že daňové orgány nejsou orgány činnými v trestním řízení. Navíc účel, předmět a kritéria daňového a trestního řízení jsou zcela jiná. Správce daně přitom postupoval striktně dle daňových zákonů a neměl důvod se seznamovat s obsahem trestního spisu vedeném v trestní věci o R. V.

V následně učiněném podání ze dne 25. 5. 2015 právní zástupce mj. uvedl, že žalobou napadené rozhodnutí mj. předpokládá, že se měl žalobce dopustit zkrácení daně z příjmů právnických osob za rok 2009, přičemž uvedené zkrácení daně bylo předmětem trestního stíhání vůči R. V. Dané trestní stíhání ovšem bylo završeno rozsudkem zdejšího soudu, jímž byl R. V. zproštěn obžaloby v plném rozsahu, což by mělo mít podstatný význam pro posouzení předmětné žaloby z hlediska její důvodnosti.

Při ústním jednání soudu konaném dne 27. 6. 2016 právní zástupce žalobce odkázal v plném rozsahu na žalobu a zdůraznil, že v předmětné věci by měl soud přihlížet i k vydanému zprošťujícímu trestnímu rozsudku zdejšího soudu ve vztahu k R. V., s nímž žalobce uzavíral obchodní kontrakty, přičemž se jedná o rozsudek ze dne 1. 4. 2015, č. j. 49 T 5/2012 - 926, který nabyl právní moci dne 10. 5. 2016. Z tohoto důvodu by soud měl žalobě vyhovět. Dále podotkl, že v předmětné věci žalobce namítal i pochybení správce daně ve vztahu k neseznámení žalobce správcem daně se skutečnostmi z trestního řízení, které bylo vedeno vůči žalobci a R. V. za údajné poškozování dobrého jména paní E. K., kdy dané trestní řízení bylo po čtyřech letech ukončeno zastavením věci.

Pověřená pracovnice stávajícího žalovaného při témže ústním jednání před soudem navrhla zamítnutí žaloby pro nedůvodnost a v podrobnostech odkázala na dosavadní vyjádření žalované strany.

Při tomtéž ústním jednání soud z vlastní iniciativy provedl v intencích ust. § 52 s. ř. s. dokazování, a to čtením rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 1. 4. 2015, č. j. 49 T 5/2012 – 926, jímž byl R. V. zproštěn obžaloby ve smyslu ust. § 226 písm. a) trestního řádu, která spočívala v tom, že v letech 2008 až 2009 jako zaměstnanec společnosti EKVIVA, a. s., vystavoval fiktivní faktury pro firmu J. P., čímž měl spáchat zvlášť závažný zločin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle ust. § 240 odst. 1, odst. 3 trestního zákoníku, neboť nebylo prokázáno, že skutek, pro nějž byl R. V. stíhán, se stal. V reakci na provedené dokazování právní zástupce žalobce uvedl, že soud by měl zaměřit pozornost na to, že v posledním odstavci str. 19 a prvním odstavci str. 20 daného trestního rozsudku je výslovně uvedeno, že bylo prokázáno plnění na základě vystavených faktur ze strany příjemců, mezi nimiž figuruje i žalobce, a tedy že společnost EKVIVA, a. s., včetně jejích pracovníků, se podílela na realizaci zdanitelného plnění a deklarované práce byly provedeny a zaplacený.

Při dalším ústním jednání konaném dne 27. 7. 2016 právní zástupce žalobce k hmotněprávní stránce věci zmínil, že žalobce je letitým obchodním partnerem pro velké stavební firmy, kdy jim operativně zajišťuje subdodavatelské stavební práce. V daném případě

správcem daně zpochybněné stavební práce byly řádně provedeny, na základě nich byl proveden výkaz prací, jenž byl předložen dotyčné velké stavební firmě, která na základě toho pak žalobci vyplácela velké finanční částky na jeho účet, přičemž následně žalobce vyplácel z těchto částek své subdodavatele. Částky placené velkými stavebními firmami byly hrazeny na základě faktur. Dle právního zástupce žalobce je nepřijatelné, aby pak výdaje v podobě vyplacených žalobcových subdodavatelů, k nimž vždy žalobce vystavoval výdajové doklady, byly správcem daně neuznány jako zdanitelná plnění. Trval na tom, že zadané stavební práce byly provedeny, z podstaty věci samozřejmě nikoliv žalobcem, takže je z logiky věci nějaký subjekt mimo žalobce provést musel. K tomu doplnil, že žalobcova firma je malá, neboť zaměstnává pouze jednoho bagristu a jednoho mistra. Faktické provedení stavebních prací ostatně konstatoval i zdejší trestní soud v jeho pravomocném rozsudku ze dne 1. 4. 2015, č. j. 49 T 5/2012-926. V trestním rozsudku zároveň trestní soud konstatoval, že práce údajně provedené pro žalobce společností EKVIVA, a. s., za níž v roce 2009 jednal R. V., byly skutečně provedeny a zaplacený, a že R. V., jednající za firmu EKVIVA, a. s., se žádné trestné činnosti nedopustil. V předmětné věci jsou přitom řešeny v podstatné míře právě faktury vystavené společností EKVIVA, a. s. směrem k žalobci. Vedle toho podotkl, že žalobce v době projednávání zprávy o daňové kontrole neměl k dispozici své účetnictví, neboť to bylo odevzdáno Policii ČR, čímž mu bylo znemožněno kvalifikovaně reagovat na zjištění správce daně. Závěrem rovněž podotkl, že důkazní situaci v daňovém řízení nelze zjednodušovat v neprospěch žalobce.

Pověřená pracovnice stávajícího žalovaného při témže ústním jednání před soudem pak nadále požadovala zamítnutí žaloby.

Napadené rozhodnutí odvolacího orgánu soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu s. ř. s., který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 větě druhé a třetí a v § 75 odst. 2 větě první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.

Soud si vyžádal u žalovaného spis a po přezkoumání skutkového a právního stavu a uskutečněném ústním jednání dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

Předně soud uvádí, že žalobou napadené rozhodnutí nevyhodnotil jako nepřezkoumatelné pro nedostatečné odůvodnění, a tedy zatížené vadou řízení ve smyslu ust. § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s., která by bránila jeho meritornímu přezkumu. Rozhodnutí bylo řádně odůvodněno z pohledu všech odvolacích námitek a také jsou z něj zřetelně seznatelné úvahy, které vedly původního žalovaného k jeho vydání.

K námitce žalobce že správce daně i původní žalovaný vydali svá rozhodnutí s odkazem na skutková zjištění vyplývající z žalobcovy daňové evidence, kterou ovšem žalobce neměl v držení a neměl ani možnost do ní nahlédnout, aby si posoudil správnost jejich skutkových zjištění, soud uvádí, že tato námitka je naprosto neopodstatněná. Z obsahu

správního spisu soud v tomto směru totiž zjistil, že dne 8. 3. 2011, kdy u žalobce byla zahájena daňová kontrola, tak správce daně současně od žalobce převzal jeho daňovou evidenci za kalendářní rok 2009, a to včetně účetních a daňových dokladů. Tento postup správce daně byl zcela legitimní a odpovídal dikci ust. § 82 odst. 2 daňového řádu, přičemž zajistil, aby údaje uváděné žalobcem v jeho daňovém přiznání byly vyhodnoceny s originálními doklady. Z obsahu správního spisu dále vyplývá, že správce daně si od všech zapůjčených listin pořídil kopie a poté všechny zapůjčené listiny dne 6. 6. 2011 v souladu s ust. § 82 odst. 4 daňového řádu protokolárně vrátil, jak plyne z protokolu o ústním jednání ze dne 6. 6. 2011, č. j. 123141/11/178931501586. Z právě uvedeného vyplývá, že zapůjčené listiny byly žalobci vráceny správcem daně více než 9 měsíců před vydáním výše citovaných dodatečných platebních výměrů ze dne 27. 2. 2012 a ze dne 5. 3. 2012, takže žalobce měl valnou část daňového řízení, které se uskutečnilo před správcem daně svoji daňovou evidenci za kalendářní rok 2009, a to včetně účetních a daňových dokladů, k dispozici. Po dobu od 8. 3. 2011 do 6. 6. 2011, tj. necelé 3 měsíce, kdy listiny měl zapůjčené správce daně, tak žalobci nic nebránilo v tom, aby v intencích ust. § 66 daňového řádu využil svého práva nahlížet do svého daňového spisu, který o jeho případu vedl správce daně. V této souvislosti přitom nelze nezmínit, že žalobce tohoto práva nevyužil, a proto jeho námitky v tomto směru lze vyhodnotit nejenže jako neopodstatněné, nýbrž jako účelově vznesené.

Vzhledem k právě uvedenému soud vyhodnotil jako nedůvodné žalobcovy námitky o tom, že jeho možnosti prokázat svá tvrzení byly od počátku omezeny jeho postavením soukromé osoby, která nemá žádné pravomoci umožňující jí zjišťovat rozhodné skutečnosti.

V této souvislosti soud uvádí, že žalobce neopodstatněně namítal, že kopie listin pořizených z trestního spisu vedeného ohledně R. V. byly založeny do neveřejné části daňového spisu. Žádné takovéto listiny neveřejná část daňového spisu neobsahuje, když je velmi útlá a obsahuje jen tři listiny ryze daňově-procesního rázu.

Žalobce rovněž nemůže s úspěchem v předmětném řízení cokoliv vytýkat žalované straně, pokud po vrácení zapůjčených listin od správce daně je žalobce údajně předal Policii ČR, a to v souvislosti s vyšetřování hospodářské trestné činnosti, že tyto listiny neměl posléze v průběhu dalšího daňového řízení k dispozici, když toto předání listin se uskutečnilo zcela mimo činnost správce daně a původního žalovaného a navíc žalobci nic nebránilo, aby si před poskytnutím dotyčných listin pořídil pro své potřeby jejich kopie. Vedle toho soud opětovně připomíná, že žalobci stále svědčilo právo nahlížet v intencích ust. § 66 daňového řádu do svého daňového spisu u správce daně popř. původního žalovaného, odkud si mohl případně pořídít kopie daných listin. Pokud snad původní žalovaný měl žalobci sdělit, že žalobce mohl nahlížet do trestního spisu, který byl veden orgány činnými v trestním řízení ve věci vedené vůči R. V., tak toto sdělení zjevně není způsobilé založit nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí popř. jeho nepřezkoumatelnost, jak dovozoval žalobce, když se netýká merita věci a navíc žalobci v důsledku výše popsaného průběhu daňového řízení ohledně zapůjčení a vrácení listin ze strany správce daně a institutu nahlížení do daňového spisu, který je zakotven v ust. § 66 daňového řádu, nedošlo k žádnému zkrácení žalobcových práv.

Dále soud považuje za potřebné zdůraznit, že listiny, které měl správce daně k dispozici, sice byly shodné s těmi, které zajistila a posléze z nich vycházela i Policie ČR při prověřování podezření z páčání hospodářské trestné činnosti R. V. Přes tuto skutečnost je však třeba mít na paměti, že předmět, kritéria daňového a trestního řízení jsou zcela jiná, když se jedná o zcela různá, specifická řízení s odlišně pojatým rozložením důkazního břemene a

s odlišnými cíly – v případě daňového řízení je ze strany státu cíleno na správné a úplné zjištění, stanovení a splnění daňových povinností a v případě trestního řízení je ze strany státu cíleno na zjištění, zda byla spáchána nějaká trestná činnost (v daném případě hospodářská trestná činnost), kdo ji spáchal a jaká je adekvátní sankce pro osobu pachatele, přičemž cílem trestního řízení je rovněž i upevňování zákonnosti, předcházení a zamezování trestné činnosti, jakož i výchovného působení na občany. Z právě uvedeného je pak zřejmé, že výsledky daňového řízení a trestního řízení ohledně prověřování jedné a téže obchodní transakce tak nutně nemusejí být shodné. Správce daně a původní žalovaný tak nebyli povinni opatřovat si výsledky dokazování prováděného Policií ČR v trestní věci vedené vůči R. V. Taktéž správce daně a původní žalovaný nebyli povinni seznámit se s obsahem trestního spisu a žalobce seznámit s výsledky tohoto úkonu, jak nesprávně dovodil žalobce. Je tomu tak proto, že daňové orgány nebyly orgány činnými v trestním řízení, přičemž se žalobcem vedly svébytné daňové řízení nezávisle na probíhajícím trestním řízení s R. V. Již výše bylo konstatováno, že správce daně měl k dispozici daňové doklady, které mu poskytl žalobce a ten je pak poskytl Policii ČR, a proto daňové orgány neměly ani faktický důvod seznamovat se s obsahem trestního spisu, popř. ověřovat, zda v trestním spise jsou i jiné doklady, než které mu předložil žalobce.

Pro předmětný případ má význam fakt, že důkazní břemeno mezi daňovým subjektem a správcem daně je v daňovém řízení rozvrženo nerovnoměrně ve prospěch správce daně. Při správě daní se neuplatňuje zásada vyhledávací tak jako zejména v trestním právu, což odpovídá faktu, že důkazní břemeno ohledně výše daně nenese stát, nýbrž daňový subjekt. Primární iniciativa tudíž přísluší daňovému subjektu, který v procesu dokazování vedeném správcem daně musí své břemeno unést. Správce daně je povinen prokazovat toliko skutečnosti uvedené v ust. § 92 odst. 5 daňového řádu. Podle písmene c) tohoto ustanovení má správce daně povinnost dokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, přičemž pokud správce daně zjistí některou okolnost zpochybňující údaje uvedené v těchto dokumentech, přechází důkazní břemeno na daňový subjekt. Ten pak musí prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních nebo k jejichž prokázání byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván (§ 92 odst. 3 a 4 daňového řádu), resp. v průběhu daňové kontroly předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení [§ 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu]. Daňový subjekt tedy musí prokázat svá tvrzení a za tímto účelem předložit důkazní prostředky či navrhnout jejich provedení. Pokud takové důkazy prokazují jeho tvrzení, přechází důkazní břemeno podle zmiňovaného ust. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu zpět na správce daně, v opačném případě platí, že daňový subjekt důkazní břemeno neunesl, a správce daně tak může rozhodnout v jeho neprospěch.

Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby je jeho hospodaření průkazné, nebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení náležitě prokázal. Důkazní prostředky zde budou spíše pocházet ze sféry mimo účetnictví a de facto nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví. Z hlediska unesení důkazního břemene je tak nerozhodné, jaký počet či jaký druh účetních a jiných dokladů či evidencí byl předložen, neboť určujícím je pouze jejich

obsah. K obdobným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 27. 2. 2014, č. j. 8 Afs 62/2013 - 37, v rozsudku ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004 - 89, publ. pod č. 618/2005 Sb. NSS, nebo v rozsudku ze dne 13. 4. 2004, č. j. 3 Afs 12/2003 - 277, publ. pod č. 666/2005 Sb. NSS, všechny tyto rozsudky jsou dostupné na www.nssoud.cz). Povinností ani cílem správce daně tedy rozhodně není vyhledávat za daňový subjekt všechny možnosti, jimiž by tomuto subjektu daňovou povinnost snížil.

Toto nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene mezi daňovým subjektem a správcem daně vychází z toho, že prioritním účelem daňového řízení je ochrana zájmu státu na řádném plnění daňových povinností ze strany daňových subjektů při zachování jejich práv a právem chráněných zájmů. Nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene je přitom ústavně konformní, neboť je výrazem veřejného zájmu na správném stanovení a výběru daní. Navíc vychází ze zásady, podle níž nese důkazní břemeno k prokázání určité skutečnosti ten, kdo ji tvrdí. Na rozdíl od jiných druhů řízení sice není věcí svobodné vůle daňového subjektu, zda určité skutečnosti ve vyměřovacím řízení uvede, či nikoliv, neboť ho v něm stíhá povinnost tvrzení v podobě podání daňového přiznání, nicméně uvedená zásada je v modifikované podobě zachována i ve vyměřovacím řízení, jelikož také v něm se důkazní břemeno vztahuje pouze k prokázání skutečností vázících se k daňovému subjektu, který je uvedl v daňovém přiznání nebo je byl v něm povinen uvést. Jen daňový subjekt má totiž podrobné poznatky o veškeré své činnosti, příjmech a výdajích (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 1. 7. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, publ. pod č. 113/2006 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu, dostupný na www.usoud.cz).

Soud dále připomíná, že daňové řízení je založeno na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 - 125, dostupný na www.nssoud.cz). Prokazování nároku na odpočet daně je primárně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. 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 došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění. Ke stejnému závěru dospěl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006 - 107, dostupném na www.nssoud.cz, ve kterém uvedl: „*Prokazuje-li daňový subjekt nárok na nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty formálně bezvadným daňovým dokladem, ale o faktickém stavu jsou pochybnosti, je součástí důkazní povinnosti daňového subjektu prokázání existence zdanitelného plnění.*“

Daň či nárok na odpočet daně z přidané hodnoty totiž nemají základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění jakožto předmětu daně (srov. § 2 zákona o DPH). Zákonný nárok na daň či její odpočet je podmíněn formálním vykázáním zdanitelného plnění se všemi náležitostmi, ale nikdy nemůže být přiznán v případě nevyvrácení pochybností o faktickém uskutečnění plnění. Zákon tedy nestojí na formálním vykázání zdanitelného plnění, ale na stavu faktickém. Jiný závěr by popíral smysl a účel zákona. Shodný názor vyslovil také Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 13. 8. 2008, č. j. 9 Afs 204/2007 - 72, dostupném na www.nssoud.cz.

Výše uvedené závěry mají svůj odraz rovněž v judikatuře Ústavního soudu, který v nálezu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99, dostupném na www.usoud.cz, vyslovil, že „... *důkaz daňovým dokladem ... 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 hmotné právního úkonu, tj. k důkazu existence zdanitelného plnění.“ Proto nemůže být jen samotné doložení po formální stránce bezvadného daňového dokladu dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet daně, vždy musí být v první řadě fakticky podložen existujícím zdanitelným plněním.

V dané věci bylo předmětem daňového řízení rozhodnutí o daňové povinnosti žalobce s cílem vyměřit daň z přidané hodnoty ve správné výši.

Správce daně ohledně zdanitelného plnění, které měl žalobce přijmout od společnosti EKVIVA, a. s., deklaroval, že žalobce sice dokládal nárok na odpočet daně fakturami vystavenými za jím objednané (zejména stavební) práce a dodávku materiálu, nebylo však možné z nich jednoznačně dovodit, o jaké práce se konkrétně mělo jednat, kde přesně měly být provedeny či v jaké míře, jestliže předmět jejich plnění byl koncipován toliko obecně ve smyslu „fakturujeme Vám provedené stavební práce v obci X“. Soud pochybnosti správce a potažmo původního žalovaného v této otázce sdílí, neboť žalobce byl povinen ohledně tvrzených stavebních prací a dodávek materiálu prokázat jejich konkretizaci a rozsah apod., a to primárně, neboť teprve po jejich dostatečném vymezení bylo možné dále zkoumat, zda zdanitelná plnění použil pro uskutečňování své ekonomické činnosti.

V této souvislosti soud opětovně zdůrazňuje v návaznosti na výše předestřené rozložení důkazního břemene v daňovém řízení a zmínky o tom, že výsledky daňového řízení a trestního řízení ohledně prověřování jedné a téže obchodní transakce nutně nemusejí být shodné, že ze skutečnosti, že R. V., který s žalobcem jednal za společnost EKVIVA, a. s., byl rozsudkem Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 1. 4. 2015, č. j. 49 T 5/2012 – 926, pravomocně zproštěn obžaloby ve smyslu ust. § 226 písm. a) trestního řádu, která spočívala v tom, že v letech 2008 až 2009 jako zaměstnanec společnosti EKVIVA, a. s., vystavoval mj. fiktivní faktury pro firmu J. P., čímž měl spáchat zvláště závažný zločin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle ust. § 240 odst. 1, odst. 3 trestního zákoníku, neboť nebylo prokázáno, že skutek, pro nějž byl R. V. stíhán, se stal, nelze automaticky dovozovat, že žalovaná strana pochybila, pokud žalobci neuznala nárok na odpočet daně z přidané hodnoty za v souvislosti s údajně přijatým plněním od společnosti EKVIVA, a. s. Ve zprošťujícím trestním rozsudku totiž sice bylo konstatováno, že stavby budované mj. pro žalobce, resp. jeho koncového odběratele, stojí a jsou vybudované, nicméně trestní soud zároveň pravomocně uzavřel, že ze strany žalobce, jakožto jednoho z odběratelů stavebních prací, které údajně měla dodávat společnost EKVIVA, a. s., bylo předpokládáno, že faktury společnosti EKVIVA, a. s., předkládané odběratelům včetně žalobce R. V. odpovídají faktickému stavu, a tedy, že společnost EKVIVA, a. s., za níž jednal R. V., stavební práce provedla svými pracovníky. Za zásadní závěr trestního soudu pro předmětnou žalobu je pak třeba vyhodnotit konstataci obsaženou v dotyčném trestním rozsudku o tom, že v trestním řízení bylo prokazatelně zjištěno, že faktury vystavené údajně společností EKVIVA, a. s., které předkládal R. V. mj. i žalobci, stejně jako pokladní doklady dané společností o přijatých platbách v hotovosti od jednotlivých odběratelů včetně žalobce se neobjevují v účetnictví společnosti EKVIVA, a. s. K tomu trestní soud doplnil, že okolnosti toho, kde peníze skončily

inkasované Radkem Volkem jménem společnosti EKVIVA, a. s., stejně jako to, proč se uskutečnění zdanitelné plnění neodrazilo v účetnictví společnosti EKVIVA, a. s., a především pak v jejím daňovém přiznání, se ani přes snahu trestního soudu provedeným dokazováním objasnit nepodařilo.

Závěry trestního soudu přitom jsou zcela v souladu se závěry, které učinil správce daně a potažmo i původní žalovaný v předmětné věci, a to o tom, že žalobce neprokázal, že plnění vůči společnosti EKVIVA, a. s., se fakticky uskutečnilo tak, jak žalobce deklaroval. Při učinění tohoto závěru přitom žalovaná strana za stěžejní vzala fakt, že E. K., předsedkyně představenstva společnosti EKVIVA, a. s., v rámci své svědecké výpovědi výslovně uvedla, že tato společnost nevystavila žádné faktury pro žalobce, které hradil, dále že tato společnost neprovedla stavební práce ani nedodala žádný materiál směrem k žalobci, když žádnou stavební činnost v roce 2009 tato společnost vůbec nevykonávala. Svědkyně kategoricky popřela jakoukoliv spolupráci společnosti EKVIVA, a. s., se žalobcem. Dále svědkyně výslovně uvedla, že k uzavírání smluv za společnost EKVIVA, a. s., byla pověřena výlučně ona, přičemž nikdy neuzavírala jen „ústní dohody“. K fakturám a příjmovým pokladním dokladům pak tato svědkyně výslovně uvedla, že neobsahují údaje, které jsou jinak v běžných obchodních vztazích vyžadovány, nikdy je neviděla a ani neví, kdo je podepsal, přičemž své faktury společnost EKVIVA, a. s., nikdy neproplácela v hotovosti. K osobě R. V. pak svědkyně uvedla, že nebyl pověřen k vystupování za společnost EKVIVA, a. s., při stavebních zakázkách, při uzavírání smluvních vztahů ani k žádnému jednání s odběrateli včetně žalobce, v roce 2009 nikdy s ním nejednala a ani od něj nepřevzala žádnou hotovost, v roce 2009 již pro danou společnost nepracoval.

Právě předestřené svědecké výpovědi pak plně koresponduje fakt, že faktury stejně jako pokladní doklady, které měla údajně vystavit společnost EKVIVA, a. s., a které v daňovém řízení předložil žalobce, se jakkoliv neobjevují v účetnictví společnosti EKVIVA, a. s., přičemž žalobce tvrzené údajně uskutečnění zdanitelné plnění společností EKVIVA, a. s., se jakkoliv nepromítlo ani do jejího daňového přiznání.

Vzhledem k výše nastíněnému stavu dokazování před trestním soudem a v daňovém řízení lze uzavřít, že v předmětné věci správce daně důvodně zpochybnil fyzické přijetí jednotlivých prací a stavebního materiálu od společnosti EKVIVA, a. s., které deklaroval žalobce, když statutární orgán dané společnosti výslovně popřel jakoukoliv obchodní spolupráci a kontakt se žalobcem. Pro daný případ bylo přitom nepodstatné, zda se jednotlivé stavby ve skutečnosti „nějak a někým“ zrealizovaly, když pro daňové řízení bylo podstatné to, aby ze strany žalobce byly prokázány konkrétní skutečnosti o realizaci fakturovaného plnění, čili, že se jím tvrzené obchodní případy uskutečnily právě tak, jak bylo předloženými fakturami a příjmovými pokladními doklady žalobcem deklarováno. Toto však žalobce neprokázal – tj. prokázání přijetí zdanitelného plnění od plátce uvedeného na daňovém dokladu, ačkoliv se jednalo o první podmínku pro uplatnění nároku na odpočet daně, vedle prokázání použití přijatého plnění pro uskutečnění ekonomické činnosti, jakožto druhé podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně.

Žalobce by měl mít na paměti, že dle ust. § 8 odst. 3 daňového řádu je správce daně povinen vycházet ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní. Uvedené ustanovení tak do daňového řádu zakotvuje tzv. zásadu materiální pravdy. V daňovém řízení, resp. ve správním řízení obecně, proto nepostačí, je-li objektivní skutečnost prokázána toliko po formální stránce (tak je tomu v přezkoumávaném případě

prostřednictvím žalobcem předložených faktur a příjmových pokladních dokladů), ale musí být současně podpořena i důkazem o tom, že k jejímu vzniku skutečně došlo (zde především doloženo, že objednané práce a dodávky materiálu byly fakticky provedeny v deklarovaném rozsahu a druhu).

Pochybnosti správce daně o uskutečněných plněních má soud za důvodné, když žalobce tvrzené skutečnosti prokázal toliko z hlediska formálního, nikoliv však faktického. Bylo na žalobci, aby prokázal realizaci plnění dle předložených daňových dokladů, např. předložením smluv o dílo a předávacích protokolů, časových harmonogramů, objednávek apod. V předmětné věci žalobce předložil správci daně ve fotokopiích pouze části dvou stavebních deníků společnosti EUROVIA CS, a. s., z nichž ovšem jakkoliv nevyplývalo, že by žalobce přijal stavební práce od společnosti EKVIVA, a. s., když o této společnosti není ve stavebních denících jakákoliv zmínka.

Již výše soud uvedl, že prokazování nároku na odpočet daně je primárně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. 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 došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění. V daném případě žalobce deklaroval obchodní transakce se společností EKVIVA, a. s., a proto bylo jeho povinností faktické uskutečnění těchto plnění společností EKVIVA, a. s., prokázat. Námitky žalobce o tom, že žalovaná strana zcela pominula důkazy ohledně toho, že žalobce pro společnost EUROVIA, a. s. zajistil provedení určitého díla, dále že toto dílo bylo skutečně provedeno, že toto dílo neprovedl ani žalobce a ani jeho zaměstnanci, neboť dílo provedla společnost EKVIVA, a. s., dále že žalobce za uvedené plnění odvedl příslušnou daň a že obdržel faktury od společnosti EKVIVA, a. s., tak vzhledem k výše uvedeným skutečnostem nemají opodstatnění. Žalovaná strana nikterak nepochybila, pokud se soustředila na dokazování, zda společnost EKVIVA, a. s., jakožto subjekt, který byl uveden na žalobcem přijatých fakturách a příjmových pokladních dokladech, je skutečně tím subjektem, který plnění žalobci poskytl.

S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti dospěl soud k závěru, že žaloba není z hlediska uplatněných žalobních námitek důvodná, a proto ji ve výroku ad I. rozsudku podle ust. § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

Současně v souladu s ust. § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. ve výroku ad II. rozsudku nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení, neboť žalobce neměl ve věci úspěch a žalovanému náklady řízení nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly a navíc je ani nepožadoval.

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). Připadne-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 Ústí nad Labem dne 3. srpna 2016

JUDr. Markéta Lehká, Ph.D. v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Iva Tovarová