



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Věry Balejové a soudkyň Mgr. Heleny Nutilové a Mgr. Kateřiny Bednaříkové v právní věci žalobce **STAVITELSTVÍ MELICHAR s. r. o.**, se sídlem Křížovnická 86/6, Praha 1, zastoupeného JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem, se sídlem Sádky 1605/2, Prostějov, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí ze dne 4. 4. 2016, č. j. 14552/16/5300-22444-706385,

t a k t o :

- I. Žaloba se zamítá.**
- II. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

Krajskému soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“) byla dne 6. 6. 2016 doručena žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 4. 2016, č. j. 14552/16/5300-22444-706385 (dále jen „napadené rozhodnutí“), jež bylo vydáno podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen

„daňový řád“) a podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“). Tímto napadeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihočeský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 14. 7. 2014, č. j. 1561665/14/2209-24801-302405, kterým byla doměřena daň za zdaňovací období měsíce července roku 2010 ve výši 27 130 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 5 426 Kč; č. j. 1561690/14/2209-24801-302405, kterým byla doměřena daň za zdaňovací období měsíce srpna roku 2010 ve výši 28 200 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 5 640 Kč; č. j. 1561814/14/2209-24801-302405, kterým byla doměřena daň za zdaňovací období měsíce října roku 2010 ve výši 106 644 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 21 238 Kč; č. j. 1561827/14/2209-24801-302405, kterým byla doměřena daň za zdaňovací období měsíce listopadu roku 2010 ve výši 29 959 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 5 991 Kč; č. j. 1561863/14/2209-24801-302405, kterým byla doměřena daň za zdaňovací období měsíce září roku 2011 ve výši 63 352 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 12 670 Kč; č. j. 1561874/14/2209-24801-302405, kterým byla doměřena daň za zdaňovací období měsíce října roku 2011 ve výši 36 000 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 7 200 Kč a č. j. 1561891/14/2209-24801-302405, kterým byla doměřena daň za zdaňovací období měsíce listopadu roku 2011 ve výši 29 100 Kč a stanovena povinnost uhradit penále ve výši 5 820 Kč.

Podle žalobce je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné a nezákonné pro svou vnitřní rozpornost, když správce daně došel ke dvěma protichůdným závěrům ve vztahu k přijatému plnění. Správce daně určitou část plnění přijatého od dodavatelů J.Z. a K.T. uznal jako prokázanou a část vyloučit, a to za shodné důkazní situace.

Žalobce rozporuje propočty hodinových odměn, neboť dodavatelé měli pracovat s využitím dalších osob v počtu cca 10 – 15, což chtěl žalobce prokázat prostřednictvím svědeckých výpovědí svých zaměstnanců. Žalobce v této souvislosti rozporuje závěry o hodinových odměnách pro účely daně z přidané hodnoty, protože zastává názor, že daň z přidané hodnoty je na sjednané ceně zcela nezávislá a i zjevně nepřiměřená cena nemůže být důvodem pro neuznání nároku na odpočet. Žalovaný měl porušit žalobcovo právo na navrhování důkazních prostředků a tím postupoval v rozporu s § 92 odst. 2 daňového řádu a s cíli správy daní, když nedbal o to, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji.

Žalobce namítá, že zjištění z trestního spisu o fiktivnosti faktur vznikly pod nátlakem orgánů činných v trestním řízení, a že se žalovaný se stěžejními důkazy, jež představují výsledky dodavatelů u Policie ČR (dále též „PČR“), neseznámil v souladu se zákonem a neprokázal, že by orgány činné v trestním řízení byly oprávněny tyto výsledky žalovanému poskytnout. Žalobce v této souvislosti uvádí, že orgány činné v trestním řízení jsou povinny zachovávat zjištěné informace v tajnosti a pro poskytnutí informací jakékoliv třetí osobě, včetně správce daně, musí být dáno zákonné zmocnění, což v daném případě podle žalobce nebylo splněno. Důkazní prostředky nabyté z trestního spisu nebylo možné použít, neboť byly získány v rozporu se zákonem.

Žalobce dále namítá, že žalovaný v bodě 34 napadeného rozhodnutí přiznal, že v rámci odvolacího řízení prováděl dokazování v oblasti zjišťování obchodních zvyklostí v odvětví působení žalobce, přičemž nepostupoval v souladu s ustanovením § 115 odst. 2 daňového řádu, když se závěry žalobce neseznámil před vydáním rozhodnutí, ač to byla žalovaného povinnost.

K otázce podvodu na dani žalobce uvádí, že nelze po daňovém subjektu požadovat prokazování uskutečnění plnění od nekontaktního či fiktivního subjektu a namísto toho je nutno zabývat se otázkou dobré víry. Nebylo možné konstatovat absenci dobré víry v rámci dokazování na straně žalobce. Žalobce na tomto místě odkazuje na rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 18. 12. 2015, sp. zn. 47 Af 15/2013.

Důkazy provedené žalovaným měly být opatřeny v rozporu se zákonem, hodnocení těchto důkazů mělo být účelové a v neprospěch žalobce. Naopak žalovaný měl ignorovat důkazy, které svědčily ve prospěch žalobce, a protiprávně odmítal provést žalobcem navrhované důkazy. Žalobce rovněž žalovanému vytýká, že nepřipustil jím navrhované důkazy ve formě svědeckých výpovědí, které měly prokázat, že práce nemohl žalobce uskutečnit vlastními silami, případně za pomoci deklarovaných 4 – 5 pracovníků dodavatelů. Ve skutečnosti měli mít dodavatelé k dispozici 10 – 15 pracovníků. Žalovaný měl tímto postupem porušit § 92 odst. 2 daňového řádu. Žalobce je toho názoru, že jej není možné trestat za nespolehlivost dodavatelů v tom smyslu, že neplnili řádně své daňové povinnosti a následně podlehli nátlaku policie a vinu svedli na žalobce.

II. Stručné shrnutí vyjádření žalovaného a replika žalobce

Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že navrhuje žalobu zamítnout. Nadále setrvává na právním názoru uvedeném v napadeném rozhodnutí a má za prokázané, že daň z přidané hodnoty byla žalobci vyměřena v souladu s právními předpisy. Žalobce neunesl důkazní břemeno a svá tvrzení uvedená v daňovém přiznání věrohodným způsobem neprokázal.

Žalovaný ve vyjádření konstatuje, že nárok na odpočet daně byl vyloučen z důvodu neprokázání rozsahu a hodnoty prací uvedených v dokladech a nebylo prokázáno, že k přijetí zdanitelných plnění došlo tak, aby mohl být uplatněn nárok na odpočet daně podle § 72 odst. 1 zákona o DPH.

Žalovaný dále uvedl, že ohledně hodinové mzdy a informací získaných z trestního spisu byly výpovědi dodavatelů stejně jako propočty pracovní náročnosti prvotním vodítkem pro správce daně, který na základě těchto indicií zaměřil svoji pozornost a zabýval se daňovými doklady, které měly doložit nárok na odpočet daně. Ve vztahu k vyloučeným plněním jsou pak relevantní veškeré pochybnosti vyjádřené správcem daně.

K argumentu žalobce ohledně počtu běžně se vyskytujících pracovníků dodavatelů na zakázkách v počtu 10 – 15 žalovaný uvádí, že tato informace je pro něj zcela nová a nebyla uplatněná ani u prvoinstančního ani u odvolacího řízení a k prokázání takové informace žalobce nikdy dříve nenavrl provedení jakýchkoliv důkazních prostředků. S odkazem na napadené rozhodnutí, kde je výslovně uvedeno, že s dodavateli pracovalo maximálně dalších pět osob (viz bod 37 až 40 napadeného rozhodnutí), postavil správce daně svůj propočet právě na předpokladu takto uvedeného počtu pracovníků. Výsledky těchto propočtů následně utvrdily správce daně v pochybnostech stran oprávněného uplatnění daňově uznatelných nákladů, které žalobce nikterak nevyvrátil.

Ohledně námitky, že žalovaný rezignoval na provedení svědeckých výpovědí osob jako stavební dozor, investor a stavební technici, žalovaný uvedl, že tyto osoby nebyly

žalobcem identifikovány a nadto by nebyly kompetentní vyjadřovat se ke správnosti částek fakturovaných dodavatelem Zemkem, o nichž nabyl správce daně pochybnosti.

K použitelnosti výsledků dodavatelů žalovaný uvádí, že předmětné listiny byly od Policie ČR získány při místním šetření a orgány veřejné moci jsou povinny na vyžádání správce daně vydat listiny, které mohou sloužit jako důkazní prostředek při správě daní. Správce daně použil poskytnuté informace pouze při správě daní žalobce. Zákaz zveřejňování podle zákona č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním porušen nebyl, byla pouze využita prováděná činnost policie. Mimoto listiny opatřené od policie zdaleka nebyly jediným důkazním prostředkem ve věci neprokázání nároku na odpočet daně. Nemohlo dojít ani k porušení mlčenlivosti, poskytl-li správce daně informace získané při správě daní pro účely trestního řízení v souvislosti s objasněním okolností případného spáchání daňového a poplatkového trestného činu.

K námitce procesního pochybení ve vztahu k provádění dokazování žalovaný uvádí, že v průběhu odvolacího řízení nebyly doplňovány důkazní prostředky, nebyly tedy zjištěny nové skutečnosti a nebyly provedeny nové důkazy. Z tohoto důvodu žalovanému nevznikla povinnost uvedená v ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu. Žalobce v průběhu daňového řízení nedoložil žádné relevantní důkazní prostředky, které by osvědčovaly, kolik pracovníků a v jakých dnech se podílelo na pomocných pracích na jednotlivých stavebních zakázkách. Žalovaný doplnil, že jeho odkaz na ustanovení obchodního zákoníku a na veřejně dostupnou informaci nebyl nově zjištěným důkazem, s nímž by měl být žalobce seznámen ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu.

Ve vztahu k námitce prokazování uskutečněného plnění od nekontaktního či fiktivního subjektu žalovaný zcela odkazuje na napadené rozhodnutí a uvádí toliko, že žalobcem uvedený rozsudek je pro řešenou věc nepřipadný, neboť v tomto případě jsou faktury vystaveny konkrétními dodavateli, kteří jsou zjištělní. V rámci dokazování však žalobce neprokázal konkrétní objem prací a v jaké hodnotě byly provedeny. Nadto žalovaný uvádí, že prokazování nároku na odpočet je záležitostí dokladovou při současném zachování stavu skutečného se stavem formálně právním. Jinými slovy i doklady, které zachycují požadované náležitosti, nemusejí být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně, pokud se neprokáže, že plnění neproběhlo způsobem deklarovaným těmito doklady.

Závěrem žalovaný nesouhlasí s tvrzením žalobce o tom, že je nucen spolupracovat s dodavateli, jako je J.Z. a K.T., neboť se mu příčí využití práce zahraničních nelegálních dělníků. Žalovaný konstatuje, že v rámci daňové kontroly byly zjištěny i spolupráce s jinými dodavatelskými společnostmi a ve sjednaných smlouvách byly podmínky, jako např. ustanovení o ceně a platebních podmínkách zachyceny velmi podrobně. Žalobce tak bezesporu měl na výběr, s kým naváže spolupráci.

Na vyjádření žalovaného reagoval žalobce replikou, která byla krajskému soudu doručena dne 13. 10. 2016. Zde žalobce uvedl, že nemohl prokázat rozsah a hodnotu prací a tedy ani přijetí zdanitelných plnění, neboť mu to nebylo žalovaným umožněno. V souvislosti s propočty hodinové sazby za práci žalovaným žalobce opakuje své tvrzení předestřené již v podané žalobě, že jakkoliv vysoká cena za práci nemůže bránit uznání nároku na odpočet. Samotné propočty se pak nemohou zakládat na skutečnosti, když měly neuskutečněné výsledky zaměstnanců a dalších osob prokázat, že dodavatelé měli k dispozici kolem 10 – 15 pracovníků.

Žalobce v replice rozvádí své úvahy o nezákonné použitelnosti svědeckých výpovědí, které správce daně nabyl od orgánů Policie ČR. Poukazuje na to, že v případě jeho tvrzení o nevěrohodnosti svědeckých výpovědí, měl tyto závěry žalovaný jasným způsobem zdůvodnit, což se podle žalobce v napadeném rozhodnutí nestalo. Žalovaný podle žalobce nevysvětlil rozdílné posuzování přijetí zdanitelného plnění od K.T. a od J.Z.

Žalobce dále rozvíjí své úvahy o tom, že pokud by žalovaný vyslechnul navrhované svědky, tedy vlastní zaměstnance žalobce a osoby jako stavební dozor, investora a stavební techniky, seznámil by se s faktem, že na dílech pracovali pracovníci dodavatelů v počtu kolem 10 – 15 lidí. V této souvislosti pak odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119, podle kterého je třeba svědka vyslechnout vždy, požaduje-li to daňový subjekt. Žalobce nesouhlasí s postupem žalovaného, který na jednu stranu tvrdí, že výslechy zaměstnanců u PČR nehráli v dokazování žádnou roli, přitom však tyto vysvětlení podaná u PČR hodnotí ve vzájemné souvislosti s tvrzením žalobce a rozpory se nikterak nepokusil odstranit. K tomuto pak odkazuje na nález Ústavního soudu ze dne 7. 1. 2014, sp. zn. II. ÚS 173/01.

Ohledně použitelnosti svědeckých výpovědí z trestního řízení v daňovém řízení musí být dle žalobce kumulativně splněny podmínky takové použitelnosti, v souvislosti s tím odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119. Žalobce cituje z výpovědi K.T., která má prokázat nezákonnost postupu Policie ČR v průběhu jeho výslechu a poukazuje na akceptování takto údajně nezákonně pořízeného důkazu správcem daně. Žalobce dále konstatuje, že poskytnutí informací orgány činnými v trestním řízení je potřeba vykládat v kontextu § 11 odst. 4 písm. a) a odst. 6 zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím.

Dále mělo dojít k porušení povinnosti zachovávat mlčenlivost podle § 8b odst. 1 věty druhé trestního řádu a k porušení povinnosti seznámit žalobce s nově zjištěnými skutečnostmi podle § 115 odst. 2 daňového řádu, neboť podle žalobce bylo žalovaným prováděno dokazování. Žalovaný vyhledal všeobecné obchodní podmínky pro zhotovení stavby za účelem zjišťování obchodních zvyklostí v daném odvětví žalobce, tyto pak prostudoval na příslušné internetové stránce a došlo tak k provedení důkazu a jeho prověření s dalšími důkazy (smlouvami o dílo s jinými dodavateli). Nakonec proběhlo i zhodnocení důkazů.

Žalobce dále uvedl, že smlouva o dílo nemusí vždy podléhat písemné formě a pokud absentuje ujednání o ceně díla, je třeba zkoumat, zda nebyla mezi smluvními stranami dohodnuta cena jiným způsobem, např. dohodou o způsobu určení ceny díla nebo rozpočtem, či jinak. Aplikace ustanovení § 546 odst. 1 obchodního zákoníku má nastat až podpůrně v případě, že neexistuje žádné jiné ujednání o určení ceny díla. V řešeném případě však měly existovat ústní dohody mezi smluvními stranami, které byly prokázány výslechy svědků. Žalovaný měl kvalifikovat ujednání o ceně za dílo „*cena za provedené dílo je stanovena dohodou smluvních stran dle nabídky zhotovitele*“ jako nepřipustné jednostranné určení ceny díla. S tím však žalobce nesouhlasí, když uvádí, že cenu neurčuje sám zhotovitel jednostranným ujednáním, ale cena je určena až dohodou na základě nabídky zhotovitele.

Ve zbytku pak žalobce rozvádí v žalobě uvedené námitky v reakci na vyjádření žalovaného k podané žalobě a shrnuje, že napadené rozhodnutí vykazuje zmatenost, kdy není zřejmé, z čeho žalovaný vycházel a nepřináší odpovědi na sporné otázky.

III. Obsah správních spisů

Z daňového spisu vyplynuly pro nyní projednávanou věc následující podstatné skutečnosti. Protokolem ze dne 19. 4. 2012, č. j. 51568/12/101930301215 zahájil správce daně u žalobce daňovou kontrolu na dani z přidané hodnoty za období březen až prosinec 2009, leden až prosinec 2010 a leden až prosinec 2011. Předmětem podnikatelské činnosti žalobce v předmětných zdaňovacích obdobích byla obchodní výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona, provádění staveb, jejich změn a odstraňování. Výsledkem kontrolního zjištění na DPH bylo snížení uplatněného nároku na odpočet daně z přijatých plnění, které žalobce dokládal fakturami přijatými od dodavatele J.Z. pod č. FD-447/2010, FD-473/2010, FD-631/2010, FD-640/2010, FD-670/2010, FD-682/2010, FD-695/2010, FD-719/2010, FD-723/2010, FD-742/2010, FD-757/2010, FD-574/2011, FD-563/2011, FD-620/2011 a FD-659/2011 za stavební, pomocné a bourací práce, odvoz sutí a stavění a demontáž lešení. Výsledky daňové kontroly jsou shrnuty ve zprávě o daňové kontrole ze dne 9. 7. 2014, č. j. 1532852/14/2209-05402-301215 (dále jen „Zpráva“).

Správce daně po zhodnocení předložených dokladů vystavených dodavateli zjistil, že na dokladech nebyl uveden rozsah fakturovaných prací konkrétním způsobem (např. počtem odpracovaných hodin, nebo počtem pracovníků). Smlouvy o dílo předložené dodavateli byly v bodě „cena za dílo“ specifikovány tak, že cena za provedené dílo je stanovena dohodou smluvních stran dle nabídky zhotovitele. Účetní doklady byly správci daně poskytnuty k nahlédnutí Policií ČR, která s těmito doklady disponovala z důvodu vedení trestního stíhání pro podezření ze spáchání zločinu krácení daně, poplatku a obdobné povinné platby. Jednalo se o přijaté daňové doklady čísla FD 1/2009 až FD 860/2009, FZ 1/2009 až FZ 40/2009, FD 1/2010 až FD 822/2010, FZ 1/2010 až FZ 38/2010, FD 1/2011 až FD 818/2011, FZ 1/2010 až FZ 24/2011, dále vystavené daňové doklady FA 1/2009 až FA 10/2009, FO 1/2009 až FO 129/2009, FA 1/2010 až FA 20/2010, FO 1/2010 až FO 143/2010, FA 1/2011 až FA 13/2011 a FO 1/2011 až FO 135/2011. Policií ČR byly poskytnuty rovněž výpisy z účtu číslo 3441580277/0100 za roky 2009, 2010 a 2011.

Správce daně zjistil, že byl žalobcem uplatněn nárok na odpočet daně ve smyslu § 72 zákona o DPH z přijatých dokladů vystavených dodavatelem J.Z. Na základě výzvy k poskytnutí informací podle ustanovení § 57 odst. 1 daňového řádu ze dne 14. 6. 2012, č. j. 64758/12/101930301215 získal správce daně od policie kopii protokolu o výsledku J.Z. ze dne 13. 3. 2012, č. j. KRPC-1618- /TČ-2012-020681, kopii úředního záznamu PČR o podaném vysvětlení J.Z. ze dne 30. 5. 2012, č. j. KRPC-1618-149/TČ-2012-020080, kopii úředního záznamu PČR o doplnění podaného vysvětlení ze dne 16. 5. 2012 K.T., č. j. KRPC-1618-120/TČ-2012-020080.

Před orgány Policie ČR J.Z. dne 13. 3. 2012 a 30. 5. 2012 označil J.Z. předmětné faktury vydané pro žalobce za fiktivní a práce tam uvedené neměly být dodavatelem Zemkem nikdy uskutečněny. U faktur označených jako fiktivní měl dodavatel Z. dostat provizi většinou ve výši 10% z celkové fakturované částky. Během svědeckých výpovědí učiněných prvostupňovým správcem daně dne 25. 1. 2013 a 29. 1. 2013 dodavatel Z. potvrdil fiktivnost faktur tak jak vypověděl při výsleších před Policií ČR. K.T. ve výpovědi před prvostupňovým správcem daně uskutečněné dne 27. 2. 2013 a 25. 3. 2013 uvedl, že práce fakturované J.Z. byly vždy provedeny, jak je uvedené na dokladech a byly i uhrazeny. Změnu své svědecké výpovědi oproti výpovědi před Policií ČR ze dne 16. 5. 2012 K.T. odůvodnil tím, že na něj policisté vyvíjeli nátlak a vyhrožovali mu, proto nakonec při policejním výsledku řekl, že jsou faktury fiktivní.

Jelikož u správce daně vyvstaly pochybnosti o pravdivosti tvrzení uvedených ve výpovědích dodavatelů, J.Z. a K.T., stejně jako pochybnosti o pravdivosti dokladů vystavených těmito dodavateli, vyzval správce daně žalobce, aby prokázal, že dodavatelé práce uskutečnili tak, jak je uvedeno ve vyjmenovaných dokladech, tedy v uvedených objemech a za sjednané ceny, jakým způsobem byly stanoveny ceny za jednotlivé práce a z jakých důvodů byly za pomocné práce hrazeny násobně vyšší hodinové ceny, než jaká je cena obvyklá, a to výzvou ze dne 16. 9. 2013, č. j. 1691908/13/2209-05402-301215.

Správce daně disponoval rovněž kopiemi úředních záznamů o podaném vysvětlení sepsaných Policií ČR se zaměstnanci žalobce, jmenovitě s I.K., M.P., J.L., F.T. aj.V.. Z uvedených úředních záznamů se podává, že žádný ze zaměstnanců žalobce pana J.Z. nezná, někteří znali K.T. s tím, že pro žalobce vykonával některé bourací a demoliční práce, které však byly vykonávány i zaměstnanci žalobce.

Na základě výzvy k poskytnutí informací ve smyslu ustanovení § 57 odst. 1 daňového řádu ze dne 27. 1. 2014, č. j. 249628/14/2209-05402-301215 obdržel správce daně od Policie ČR kopie protokolů o výslechu obviněných J.Z. a K.T. ze spáchání zločinu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1, 2 písm. c) zákona č. 40/2009 Sb., trestního zákoníku, ve znění pozdějších předpisů. Od Policie ČR obdržel správce daně i znalecký posudek v trestní věci zkrácení daně společnosti LUBRYCO s. r. o. (pozn. soudu: jedná se o dřívější název žalobce, společnost byla dne 15. 10. 2015 přejmenována na dnešní název STAVITELSTVÍ MELICHAR s. r. o.) zpracovaný Ing. P.P., znalcem jmenovaným krajským soudem pro obor ekonomika, odvětví ceny a odhady, specializace oceňování nemovitostí.

Dne 22. 4. 2014 byl žalobce seznámen s výsledky kontrolního zjištění o dani z přidané hodnoty za zdaňovací období březen až prosinec 2009, leden až prosinec 2010 a leden až prosinec 2011. Dne 9. 7. 2014 byla se žalobcem v souladu s ustanovením § 88 daňového řádu projednána zpráva o daňové kontrole č. j. 1532861/14/2209-05402-301215 (dále jen „Zpráva“). Průběh celého jednání byl zaznamenán do protokolu k projednání zprávy o daňové kontrole, č. j. 1532448/14/2209-05402-301215 ze dne 9. 7. 2014 (dále jen „Protokol k projednání Zprávy“). Správce daně mimo jiné do protokolu uvedl, že považuje kontrolní zjištění uvedené ve Zprávě za projednané a následně byla Zpráva předložena žalobci k podpisu. Z Protokolu k projednání Zprávy se podává, že žalobce, resp. právní zástupce žalobce odmítl Zprávu podepsat z důvodu absence revizního posudku, který údajně nechal žalobce zpracovat. Tento revizní posudek měl dle žalobce vyvrátit závěry posudku obsaženého ve spise a zpracovaného Ing. P.P., soudním znalcem z oboru ekonomika – ceny a odhady, odvětví oceňování nemovitostí, z oboru stavebnictví – stavby obytné, průmyslové a zemědělské, jemuž bylo uloženo zpracovat znalecký posudek v trestní věci zkrácení daně žalobce. Další důvody, pro které žalobce odmítl Zprávu podepsat, byly nedostatečná možnost přípravy na projednávané otázky a stanoviska správce daně s ohledem na náročnost věci. Správce daně následně vyhodnotil odepření podpisu žalobce jako neopodstatněné a jednání bylo ukončeno téhož dne, tedy 9. 7. 2014 a Protokol k projednání Zprávy byl všemi přítomnými podepsán.

Následně byly dne 14. 7. 2014 vydány dodatečné platební výměry, kterými byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za uvedená zdaňovací období. Proti dodatečným platebním výměrům se žalobce odvolal. O odvolání rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím pod č. j. 14552/16/5300-22444-706385, přičemž odvolání zamítl a dodatečné

platební výměry potvrdil. V napadeném rozhodnutí žalovaný uvedl, že žalobci nebyl uznán nárok na odpočet daně z přidané hodnoty z přijatých zdanitelných plnění od dodavatelů J.Z. a K.T. z důvodu neprokázání přijetí těchto plnění od uvedených dodavatelů. Správce daně nabyl v průběhu daňového řízení pochybnosti o tom, zda předmětná zdanitelná plnění byla fakticky uskutečněna, resp. v jakém rozsahu byla přijata žalobcem, a zda byla přijata v cenách uvedených na předmětných daňových dokladech. Žalobce byl v tomto ohledu povinen doložit daňové doklady splňující formální požadavky a prokázat, že došlo k plnění na těchto dokladech deklarovanému. Podle žalovaného však žalobce toto své důkazní břemeno neunesl.

IV. Právní názor soudu

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů, vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu podle ustanovení § 75 s. ř. s. Vzhledem k tomu, že žádný z účastníků řízení výslovně nepožádal o nařízení ústního jednání, vyjádřili tím žalobce i žalovaný svůj souhlas se zamýšleným postupem soudu rozhodnout ve věci samé bez nařízení ústního jednání. Z tohoto důvodu krajský soud postupoval podle ustanovení § 51 odst. 1 s. ř. s. a o podané žalobě rozhodl bez jednání a shledal, že žaloba není důvodná.

Nejprve se krajský soud zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí žalovaného, neboť pouze přezkoumatelné rozhodnutí může být podrobeno přezkumu soudu z hlediska uplatněných námitek. K nepřezkoumatelnosti správního rozhodnutí ve smyslu § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. je soud povinen přihlídnout z úřední povinnosti.

Soudní řád správní rozlišuje dva druhy nepřezkoumatelnosti, k nimž krajské soudy přihlížejí z úřední povinnosti. Jedná se o nepřezkoumatelnost pro nesrozumitelnost a nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů. Za nepřezkoumatelná pro nesrozumitelnost lze považovat taková správní rozhodnutí, u kterých absentují zákonné náležitosti a nelze z nich rozpoznat, o jaké věci bylo rozhodováno, nebo jak bylo rozhodnuto, dále rozhodnutí, jejichž výrok je v rozporu s odůvodněním a rozhodnutí, jež neobsahují právní závěry vyplývající ze skutkových okolností. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je založena na vadných skutkových zjištěních, o které správní orgán opřel své rozhodovací důvody. Typicky se jedná o situace, kdy správní orgán opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované nebo zjištěné v rozporu se zákonem, nebo situace, kdy nevyplývá jednoznačný způsob provádění dokazování. Rovněž se za nepřezkoumatelné považují rozhodnutí, z jejichž odůvodnění není zřejmé, jakými úvahami se správní orgán řídil při svých závěrech o skutkovém stavu.

V nyní posuzované věci dospěl krajský soud k závěru, že napadené rozhodnutí je přezkoumatelné, vyplývají z něj skutkové okolnosti, které považoval žalovaný za rozhodné a úvahy, jimiž se žalovaný řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů a činění svých skutkových závěrů. Z odůvodnění jednoznačně vyplývá způsob, jakým se žalovaný vypořádal s odvolacími námitkami žalobce a na základě čeho je žalovaný považoval za neopodstatněné. Krajský soud neshledal rozhodnutí nepřezkoumatelným pro svou vnitřní rozpornost, když měl žalovaný dojít ke dvěma protichůdným závěrům ve vztahu k přijatým plněním od dodavatelů J.Z. a K.T.. Odůvodnění napadeného rozhodnutí je ve vztahu k rozboru přijatých plnění od těchto dodavatelů zcela vyčerpávající, a proto na něj soud

odkazuje. Nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od dodavatele K.T. nemohl být žalobcem uplatněn, protože K.T. nebyl plátcem daně z přidané hodnoty.

Převážná část dalších žalobních námitek směřuje do procesního postupu daňových orgánů při opatřování, provádění a hodnocení důkazů. Žalobce nabyl přesvědčení, že daňové orgány neopatřily stěžejní důkazy v souladu se zákonem a neprokázaly, že orgány činné v trestním řízení byly oprávněny poskytnout správci daně výsledky dodavatelů učiněné před orgány Policie ČR.

Z ustanovení § 92 daňového řádu plyne, že správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně, byly zjištěny co nejúplněji a k dosažení takového zjištění by měl vyvinout maximální úsilí. Správce daně však není povinen pomáhat daňovému subjektu unést důkazní břemeno svou vlastní činností směřující k vyhledávání důkazních prostředků svědčících ve prospěch daňového subjektu. Naopak je to právě daňový subjekt, který je povinen prokázat všechny skutečnosti, jež uvádí v řádném případně dodatečném daňovém tvrzení a v dalších podáních. Jinými slovy daňový subjekt je povinen prokázat to, co sám tvrdí. V případě, že daňový subjekt snáší návrhy na provedení důkazních prostředků, je správce daně povinen se jimi zabývat a v případě, že k nim v rámci daňového řízení nehodlá přihlídnout, je jeho povinností takový postup řádným způsobem odůvodnit. Daňový subjekt by měl mít na vědomí, že postavení správce daně v daňovém řízení je odlišné od postavení daňového subjektu, což samo o sobě plyne již z povahy daňového řízení, kde se uplatňuje povinnost správce daně zjišťovat skutkový stav, o němž nejsou důvodné pochybnosti. Zjednodušeně řečeno, správce daně v daňovém řízení vystupuje jako nestranný rozhodce a zároveň jako protistrana daňového subjektu, jež má opačné zájmy. Toto postavení správce daně koresponduje i s hlavním cílem správy daní, kterým je veřejný zájem na zabezpečení chodu státu skrze řádné stanovení a hrazení daňových povinností v souladu s právním řádem. V případě, že to vyžaduje průběh daňového řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně za předpokladu, že tyto potřebné informace nemůže správce daně získat z vlastní úřední evidence.

Jak plyne z četné judikatury Nejvyššího správního soudu ve vztahu k rozsahu důkazního břemene, daňový subjekt prokazuje veškeré skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání, nebo k jejichž prokázání byl správcem daně vyzván v průběhu daňového řízení. Je tedy povinností daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí, přičemž je odpovědný za jím předložené důkazní prostředky (srov. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2007, sp. zn. 8 Afs 106/2006, rozsudek NSS ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125, vše dostupné na www.nssoud.cz). Podle nálezu Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99 je třeba uvést, „...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.“ K podobným závěrům dospěl rovněž Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 12. 2008, č. j. 8 Afs 54/2008-68 nebo ze dne 16. 7. 2009, sp. zn. 1 Afs 57/2009, ve kterých uváděl, že formálně perfektní účetní doklady zpravidla samy o sobě neprokazují reálné uskutečnění

operace, k níž se vztahují. Vyvstanou-li pochybnosti správce daně ohledně faktického uskutečnění plnění, je na daňovém subjektu tyto pochybnosti rozptýlit.

Podle ustanovení § 93 daňového řádu lze jako důkazních prostředků užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, přičemž není rozhodné, zda byly podklady získány před zahájením řízení nebo až v jeho průběhu. K získání důkazů je tak možné použít všech důkazních prostředků, které umožní zjištění nebo ověření skutečností rozhodných pro správné stanovení daňové povinnosti za předpokladu, že byly nabyty za účelem jejich provedení v daňovém řízení zákonným způsobem. Jde především o tvrzení daňového subjektu, listiny (jako např. daňová přiznání, hlášení, účetní záznamy, fakturace, daňové doklady, apod.), znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci. Za podmínek stanovených v § 93 odst. 1 daňového řádu lze jako důkazní prostředky použít i veškeré podklady předané správci daně jinými orgány veřejné moci, které byly získány pro jimi vedená řízení, jakož i podklady převzaté z jiných daňových řízení nebo získané při správě daní jiných daňových subjektů. V praxi se jedná především o podklady jiného správního úřadu nebo podklady pocházející z trestního řízení. Pokud je podkladem podle ustanovení § 93 odst. 2 protokol o svědecké výpovědi, bude správce daně povinen na návrh daňového subjektu tento výsledek zopakovat v rámci daňového řízení o této konkrétní daňové povinnosti. Správce daně je tak povinen umožnit daňovému subjektu konsumovat svá práva plynoucí především z ustanovení § 96 odst. 5 daňového řádu.

Ohledně rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně existuje četná judikatura Nejvyššího správního soudu, ze které se podává, že i v případě předložení perfektních daňových a účetních dokladů ze strany daňového subjektu mohou vyvstat pochybnosti na straně správce daně ohledně jejich věrohodnosti a průkaznosti. Tak i v posuzované věci správce daně nabyt oprávněné pochybnosti ohledně souladu údajů uvedených na účetních dokladech žalobce se skutečným stavem. Z dokladů předložených žalobcem a fakturovaných dodavatelem J.Z. nevyplývalo, v jakém rozsahu byly fakturované práce uskutečněny. Nadto prvostupňový správce daně z doložených pokladních dokladů zjistil, že faktury byly uhrazeny vždy jednou částkou v hotovosti, přičemž v okamžiku úhrady nebyla na pokladně žalobce dostatečná výše zůstatku. Cena bouracích a pomocných prací byla výrazně vyšší než hodnota těchto prací uvedená v nabídkových rozpočtech pro jiné dodavatele. Současně bylo prvostupňovým správcem daně zjištěno, že na některé pomocné práce byly vystaveny dva doklady, jeden v hodnotě desítek tisíc Kč a druhý v částce převyšující sto tisíc Kč. Na základě provedených propočtů pak správce daně zjistil, že ceny pomocných a stavebních prací užitých při fakturovaném plnění měly být násobně vyšší, než jsou běžné ceny takových prací.

Tyto propočty jsou žalobcem rozporovány, když žalobce uvedl, že dodavatelé pro něj stavební a pomocné práce realizovali za pomoci 10 – 15 spolupracovníků namísto počtu 4 – 5 pracovníků, s nimiž žalovaný daný propočet uskutečnil. Krajský soud však musí konstatovat účelovost takto uplatněné námitky. V rámci odvolacího řízení žalobce toto nové tvrzení ohledně počtu 10 – 15 pracovníků dodavatele neuplatnil, ani nenavrhl žádný důkazní prostředek k prokázání takového tvrzení. Naopak ze všech dostupných důkazů se podává, že pracovníci bývali na jednotlivých stavebních dílech vždy v počtu kolem 4 – 5 a právě s takovým počtem pracovníků kalkuloval i správce daně při určování ceny díla pomocí zákonné fikce podle § 546 zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku. Vzhledem k tomu, že žalovaný neměl možnost toto tvrzení prověřit v rámci daňového řízení, resp. v odvolacím řízení, nepřísluší krajskému soudu tuto činnost správce daně a žalovaného suplovat. Daňové

řízení je založeno na součinnosti daňového subjektu, který může důkazní prostředky sám navrhopvat na podporu svých tvrzení, a to jak v daňovém řízení, tak i v odvolání a dokonce i poté, až do doby, kdy je o odvolání rozhodnuto. Žalobce tuto svoji možnost nevyužil, důkazní prostředek prokazující tvrzení o údajném počtu 10 - 15 pracovníků dříve v rámci daňového řízení nenavrhнул a nemůže tak v řízení před soudem zpochybňovat postup žalovaného vycházejícího z tvrzení o počtu 4 - 5 pracovníků, o které žalovaný opřel, mimo jiné, své závěry předestřené v napadeném rozhodnutí. Řízení před soudem nemá nahrazovat řízení před správním orgánem, neboť koncepce správního soudnictví je založena na přezkumu správních rozhodnutí, nikoliv na jejich tvoření a doplňování, což vyplývá i z ustanovení § 75 odst. 1 s. ř. s., podle kterého soud vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. S ohledem na takto uvedený zúžený rozsah dokazování před soudem v daňových věcech je nutno uvést, že uplatňování nových námitek žalobcem, s nimiž nebyly správní orgány seznámeny, a přitom jejich rozhodnutí jsou v rámci soudního řízení přezkoumávána, nemůže jít k tíži správních orgánů.

Žalobce v podané žalobě uvedl, že chtěl prostřednictvím navržených svědeckých výpovědí svých zaměstnanců prokázat jím tvrzenou skutečnost vztahující se k nově uváděnému počtu 10 – 15 pracovníků dodavatele. Takový návrh na doplnění dokazování není na místě. Jak již bylo uvedeno výše, správnímu soudu nepřísluší suplovat činnost daňových orgánů v rámci dokazování. Žalobce navrhnul výsledky svých zaměstnanců v průběhu odvolacího řízení, nikoliv však proto, aby prokázal, že dodavatelem byly práce realizovány za pomoci 10 – 15 spolupracovníků, ale proto, aby žalobce vůbec prokázal uskutečnění předmětných prací dodavateli, nikoliv vlastními silami. Žalovaný zcela správně vyhodnotil, že opakovanými výsledky zaměstnanců žalobce by nemohly být objasněny skutečnosti vztahující se k celkovému rozsahu prací fakturovaných dodavateli J.Z. a K.T. Zaměstnanci žalobce by jen stěží mohli vyjasnit, na kterých konkrétních akcích pracovali dodavatelé se svými lidmi, v jakém počtu byli pracovníci dodavatelů na jednotlivých stavbách, v jakém objemu byly práce provedené a zda hodnota uvedená na fakturách, odpovídá skutečně provedeným pracím. Navíc z žádné písemnosti nevyplývá, že by kterýkoliv ze zaměstnanců žalobce byl přítomen během jednání dodavatelů s jednatelem žalobce, při nichž měly být dohodnuty podmínky provedení prací na jednotlivých dílech, stejně jako nebyl žádný zaměstnanec přítomen u předávání finanční hotovosti jednatelem žalobce dodavatelům. Krajský soud se s postupem žalovaného ztotožňuje, neboť mu není znám způsob, jakým by mohlo zopakování výpovědí zaměstnanců žalobce odstranit pochybnosti žalovaného ohledně konkrétního předmětu daně, tedy rozsahu a předmětu fakturovaného plnění. Porušení § 92 odst. 2 ze strany žalovaného krajský soud neshledal.

Namítanou nezákonnost napadeného rozhodnutí spočívající v nezákonném opatření stěžejních důkazů a jejich následného nesprávného hodnocení shledal krajský soud jako neopodstatněnou. Ve správním spise, který měl krajský soud při rozhodování k dispozici, jsou obsaženy veškeré výzvy správce daně, doručené policejním orgánům, kterými správce daně požaduje poskytnutí údajů a kopií dokumentů vztahujících se k daňovému řízení vedenému s žalobcem. Žalobce namítá, že se správce daně s protokoly o výsledcích dodavatelů, případně zaměstnanců žalobce neseznámil způsobem souladným se zákonem. S tímto tvrzením však krajský soud nemůže souhlasit. Podle ustanovení § 57 odst. 1 daňového řádu mají orgány veřejné moci povinnost poskytnout správci daně údaje na základě jeho vyžádání. Výčet orgánů a osob, které podléhají této povinnosti, je velmi široký a pouze za situace, kdy zvláštní zákon výslovně brání poskytování informací, tuto obecnou klauzuli využít nelze. Současně je nutno zohlednit ustanovení § 93 odst. 1 daňového řádu s tím, že protokoly a úřední záznamy nabyté od orgánů PČR byly správci daně předány orgány veřejné moci a v daňovém řízení

byly osvědčeny jako důkaz. Svědkům se dostalo náležitého poučení o jejich právech a povinnostech, přičemž každý vyslechnutý svědek svým podpisem stvrdil, že udělenému poučení porozuměl.

Ohledně důkazních prostředků v podobě protokolů o podání svědeckých výpovědí a úředních záznamů o podání vysvětlení dodavatelů krajský soud uvádí, že tyto důkazní prostředky správce daně nabyly v souladu se zákonem, ustanovení § 57 ani § 93 daňového řádu nebyla porušena. Výpovědi bylo možné použít jako důkazy v daňovém řízení, neboť postupem správce daně nedošlo ke zkrácení žalobce na jeho právech a právem chráněných zájmech. Žalovaný tento postup správce daně rovněž aproboval v napadeném rozhodnutí a v odůvodnění tohoto rozhodnutí se s námitkou žalobce dostatečným způsobem vypořádal. Není tak pravdou, že se správce daně k protokolům a úředním záznamům dostal nezákonnou cestou z důvodu, že ve vztahu k informacím získaných v trestním řízení platí zásada mlčenlivosti podle trestního řádu. Ustanovení § 57 odst. 1 daňového řádu ukládá orgánům veřejné moci a dalším uvedeným osobám povinnost poskytnout údaje na základě vyžádání správce daně. Podle ustanovení § 65 odst. 4 trestního řádu *nejdou práva státních orgánů nahlížet do spisů podle jiných zákonných předpisů ustanoveními předchozích odstavců dotčena*. Ustanovení § 8b odst. 1 trestního řádu uvádí, že *osoby, kterým byly orgány činnými v trestním řízení poskytnuty informace, na které se vztahuje zákaz zveřejnění podle § 8a odst. 1 věty druhé, pro účely trestního řízení nebo k výkonu práv nebo plnění povinností stanovených zvláštním právním předpisem, je nesmějí nikomu dále poskytnout, pokud jejich poskytnutí není nutné k uvedeným účelům. O tom musí být tyto osoby poučeny*. V případě, že správce daně nebyl poučen o skutečnosti, že by informace poskytnuté orgány PČR podléhaly povinnosti mlčenlivosti, může s takovými informacemi nakládat způsobem, jako s jakoukoliv jinou informací získanou v rámci své vyhledávací činnosti. Tyto listiny jsou v souladu s ustanovením § 64 a násl. daňového řádu obsahem správního spisu. Informace nabyté správcem daně od Policie ČR jsou tak bez dalšího použitelným důkazním prostředkem v daňovém řízení. Krajský soud dále konstatuje, že nebyla omezena zásada bezprostřednosti dokazování, neboť dodavatelé byli vyslechnuti i v rámci daňového řízení před správcem daně. Žalobce se výsledků účastnil a svědkům sám nebo prostřednictvím právního zástupce kladl otázky. Jak konstatoval Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119: „*Je-li prováděn důkaz výsledkem svědka, má daňový subjekt právo být o provádění svědecké výpovědi správcem daně včas vyrozuměn, nehrozí-li nebezpečí z prodlení (§ 31 odst. 2 věta třetí d. ř.). Smyslem a účelem takového vyrozumění je přirozeně umožnění daňovému subjektu být výsledku přítomen a klást svědkovi otázky [viz § 16 odst. 4 písm. e) d. ř.]. Vystavení svědka otázkám daňového subjektu zvyšuje zpravidla přesvědčivost a informační hodnotu, a tím i věrohodnost jeho výpovědi, neboť se svědek k rozhodným otázkám vyjádří v logice náhledu jak správce daně, tak stěžovatele a oba tyto náhledy tak lze konfrontovat a vyhodnotit. Zajištění reálné možnosti účasti při výsledku svědka je proto jedním z klíčových parametrů hodnocení zákonnosti provádění takového důkazu a jakémukoli jeho obcházení je třeba důsledně bránit. Klíčovou vlastností svědecké výpovědi, odlišující ji od jiných důkazních prostředků, je rovněž její nezprostředkovanost – svědek vypovídá za přítomnosti pracovníka správce daně i daňového subjektu a závěry o věrohodnosti a relevanci jeho výpovědi proto lze činit i z jeho nonverbálního projevu a celkového dojmu, kterým působí. V rozporu se zákonem proto je snaha správce daně o účelové vyhýbání se výsledku svědků a jejich nahrazování listinnými důkazy, například protokoly o výsledku pořizovanými v jiných řízeních o právech a povinnostech.*“

V tomtéž rozsudku Nejvyšší správní soud rovněž uvedl: „*Listiny, z nichž je patrný obsah výpovědí svědků z jiných řízení, mohou ovšem být za splnění určitých podmínek také*

podkladem pro rozhodnutí: V první řadě musí být pořízeny nezávisle na příslušném daňovém řízení (tj. zejména nesmí být v jiném řízení pořízeny účelově proto, aby se správce daně vyhnul povinnosti umožnit daňovému subjektu být přítomen výsledku svědka a klást mu otázky). Dále je třeba, aby v onom jiném řízení byly pořízeny v souladu se zákonem (tuto předběžnou otázku správce daně vyřeší podle § 28 d. ř.) a aby se do sféry správce daně dostaly zákonným způsobem (nelze tedy například jako důkazu užít listiny, jež byla součástí spisu, k jehož obsahu správce daně z těch či oněch důvodů neměl podle zákona přístup). Konečně musí být uvedené listiny daňovému subjektu zpřístupněny, aby se mohl seznámit s jejich obsahem a případně navrhnout další důkazy, které by zjištění vyplývající z dotyčných listin upřesnily, korigovaly či vyvrátily. V případě, že výpovědi svědků zaznamenané v listinách jsou v rozporu s jinými důkazy provedenými v daném daňovém řízení, je třeba tyto rozpory odstranit, přičemž – je-li možno příslušného svědka předvolat – nejvhodnější cestou zpravidla bude jeho výslech, při němž mu budou nejasnosti předestřeny. Svědka je třeba vyslechnout vždy, požaduje-li to daňový subjekt, ledaže se jedná o požadavek vedený toliko snahou mařit či účelově prodlužovat daňové řízení (např. požadavek na výslech svědka, který se zdržuje v cizině, zjevně se nehodlá do ČR k výsledku dostavit, takže jeho předvolávání k výsledku bude neúčelné, a jeho výpověď není možno poříditi ani jiným způsobem, zejm. cestou mezinárodní spolupráce v daňových věcech).“

Ohledně úředních záznamů o podaných vysvětlení zaměstnanců žalobce v návaznosti na výše uvedené krajský soud konstatuje, že tyto podklady nebyly užity jako hlavní či jediné důkazní prostředky v daňovém řízení. Současně je třeba uvést, že podaná vysvětlení zaměstnanců žalobce ve smyslu § 158 odst. 6 zákona č. 141/1961 Sb., trestního řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „trestní řád“) nejsou považovány za protokoly o svědecké výpovědi ve smyslu § 93 odst. 2 a 3 daňového řádu a ustanovení § 93 odst. 3 daňového řádu není možné rozšiřovat i na úřední záznamy o podaném vysvětlení. Takovýto rozšiřující výklad právní normy by byl dle názoru krajského soudu nezákonný. Žalovaný nebyl povinen provést svědecké výpovědi navrhovaných zaměstnanců žalobcem, neboť důkazní prostředky, kterými disponoval, nebyly protokoly o svědeckých výpovědích, nýbrž toliko úřední záznamy o podaném vysvětlení podle § 158 odst. 6 trestního řádu.

Podle rozsáhlé judikatury správních soudů v případě, že správce daně neshledá potřebu provést žalobcem navrhované důkazní prostředky a své závěry dostatečně odůvodní, nelze takový postup považovat za nezákonný. Žalovaný neshledal, že žalobcem navrhované důkazní prostředky v podobě výsledků jeho zaměstnanců by byly jakkoliv způsobilé prokázat žalobcem tvrzené skutečnosti, a proto od výsledků těchto osob upustil z důvodu, že by jejich následné výpovědi před správcem daně nevnesly do řešené věci jakékoliv nové skutečnosti, které by byly pro žalovaného potřebné. Předmět šetření správce daně a žalovaného spočíval v prokázání žalobcem tvrzených skutečností, tedy že stavební práce, na základě nichž byly dodavateli vystaveny faktury, byly skutečně provedeny v rozsahu uvedených vyfakturovaných částek, které žalobce uplatňoval pro odpočet na DPH. Žalovaný zcela správně vyhodnotil, že opakovanými výsledky zaměstnanců žalobce by nemohly být objasněny skutečnosti vztahující se k celkovému rozsahu prací fakturovaných dodavateli. Žalovaný tak uzavřel, že výsledky zaměstnanců žalobce by nebyly schopny vyvrátit jeho pochybnosti ohledně výdajů zahrnutých v daňovém tvrzení žalobce, přičemž závěry žalovaného byly dostatečným a přezkoumatelným způsobem odůvodněny. S těmito závěry se krajský osud ztotožnil a námitku žalobce, týkající se porušení povinnosti vyslechnout navržené svědky, krajský soud vyhodnotil jako nedůvodnou.

Námítka vztahující se k případnému podvodu na dani, kdy žalobce uvádí souvislosti mezi daní z příjmů a daní z přidané hodnoty, je rovněž nedůvodná. Žalobce na tomto místě žaloby uvedl, že nelze po daňovém subjektu (v této věci myšleno po žalobci) požadovat prokázání uskutečnění plnění od nekontaktních či fiktivních subjektů a místo toho je nutné zabývat se dobrou vírou a vědomím žalobce o podvodu. Náklady za práce měl žalovaný uznat, neboť neuvedl žádnou skutečnost, která by žalobce mohla vést k přesvědčení o úmyslu dodavatelů deklarované práce nepřiznat a příjem z nich nezdanit. Na podporu těchto tvrzení žalobce odkázal na rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 18. 12. 2015, č. j. 47 Af 15/2013 – 59. Krajský soud uvádí, že uvedený rozsudek Městského soudu v Praze je pro řešenou věc nepřiléhavý. Žalobcem citovaný úryvek pojednává o nepřipustnosti odepření nároku na odpočet DPH zaplacené za dodané zboží z důvodu, že dodání takového zboží je vykazováno fakturou vystavenou dodavatelem, jehož totožnost není možné určit, nebo se jedná o neexistující subjekt. Odepření by bylo možné pouze za situace, když se prokáže, že daňový subjekt věděl či alespoň mohl vědět o nekalých aktivitách osob dodávajících zboží nebo služby. Ve věci řešené před Městským soudem v Praze vyšlo najevo, že se správce daně ani žalovaný nezabývali otázkou, zda žalobce věděl o aktivitách osob zneužívajících jiné subjekty jako tzv. „bílé koně“. Nadto orgány správy daní přičetli žalobci k tíži skutečnost, že jeho dodavatelka přestala podávat daňová přiznání a stala se pro správce daně nekontaktní, při vědomí, že daňový subjekt jako soukromá osoba nemá přístup k bankovním účtům nebo k údajům o daňových poměrech jiných obchodníků a obchodních společností. Finanční úřady nesmějí poskytovat informace jiným osobám, než taxativně vyjmenovaným v daňovém řádu a proto lze jen obtížně zjistit, zda smluvní partner plní své daňové povinnosti a řádně podává daňová přiznání. V takovém případě, kdy se jedná o nesouhlasný odpočet DPH, může žalobce skutečně namítat otázku dobré víry a jejího dostatečného prokázání ze strany správce daně, jako tomu bylo v případě řešeném před Městským soudem v Praze. Odpovědnost z nekalých praktik na straně subjektů vystupujících jako dodavatelé zdanitelných plnění nemůže být přenášena na daňový subjekt. V případě řešeném nyní je však situace zcela odlišná. Dodavatele žalobce nelze subsumovat pod neexistující subjekty či osoby, jejichž totožnost nelze určit. Oba dodavatelé byli žalobci velmi dobře známi, ze spisu plyne, že navázaná spolupráce trvala několik let. Na předmětných fakturách je vždy uváděná osoba dodavatele, která je zjistitelná a žalobci známá. Není tak pochyb o tom, že dodavatele žalobce znal. Pochybnosti, které správce daně v průběhu daňové kontroly nabyt, se váží k objemu údajně provedených prací a jejich faktické hodnotě. Žalobce však v celém průběhu daňového řízení nepředložil takové důkazní prostředky, kterými by pochybnosti správce daně odstranil a přijetí předmětných plnění prokázal. Povinností žalobce, jakožto daňového subjektu, na kterém leží váha důkazního břemene, bylo rovněž prokázat způsob faktické realizace předmětného plnění. Jakýkoliv úmysl, nebo otázka dobré víry ve vztahu k účasti na podvodu na DPH není relevantní. Podstatné je unesení důkazního břemene ve vztahu k prokázání rozsahu a hodnoty prací uvedených v dokladech a prokázání přijetí zdanitelných plnění. Žalobce neprokázal, že deklarovaná zdanitelná plnění podle daňových dokladů se fakticky uskutečnila.

Ohledně namítaného provádění dokazování, když měl žalovaný zjišťovat obchodní zvyklosti v odvětví působení žalobce, a následný postup, jež měl být v rozporu s § 115 odst. 2 daňového řádu, uvádí krajský soud následující. Žalovaný v rozhodnutí upozornil na jednání žalobce mimo běžné obchodní zvyklosti. Všeobecné obchodní podmínky pro zhotovení stavby vydaní S. I. A. ČR – Radou výstavby a Hospodářskou komorou ČR pod záštitou Ministerstva průmyslu a obchodu ČR a Ministerstva pro místní rozvoj ČR slouží jako metodika pro sjednávání ceny díla. Podkladem pro sjednání ceny zpravidla bývá soupis provedených prací a položkový rozpočet. Ani jeden dokument nebyl žalobcem v rámci

daňového řízení předložen. Žalovaný pouze konstatoval, že postup žalobce byl oproti běžné praxi nestandardní a žalobce se vlastní neuvážeností vystavil důkazní tísní, neboť si nezajistil dostatek důkazních prostředků k prokázání nároku na odpočet. Žalovaný svým postupem žádné procesní pochybení nezpůsobil. Důkazní prostředky doplněny nebyly ani nebyly provedeny nové důkazy. Žalovanému tak nevznikla povinnost seznámit žalobce s nově zjištěnými skutečnostmi ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu.

Krajský soud konstatuje, že žalovaný zcela v souladu s právními předpisy dospěl k závěrům, uvedeným v napadeném rozhodnutí. Krajský soud shledal ze spisového materiálu, že závěry správce daně a žalovaného jsou podloženy výsledkem hodnocení provedených důkazů. Důkazy byly provedeny v souladu s právními předpisy a byly zhodnoceny samostatně i ve vzájemných souvislostech, přičemž závěry z dokazování přijaté byly náležitým způsobem popsány a odůvodněny. Správce daně ve Zprávě podrobně zhodnotil zjištěný skutkový stav věci, popsal provedené důkazní prostředky a důkazy vyhodnotil, přičemž dospěl k závěru, že se žalobci nepodařilo prokázat jím tvrzené skutečnosti, tedy že práce byly skutečně provedeny žalobcem uvedenými dodavateli a rozsah těchto vyfakturovaných prací. Krajský soud se s hodnocením skutkového stavu věci ze strany správce daně ztotožnil, neboť závěry správce daně jsou konzistentní, dostatečně odůvodněné, logicky na sebe navazují, jsou přezkoumatelné a ve svém celku obstojí.

V. Závěr, náklady řízení

Na základě shora uvedeného dospěl krajský soud k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

O náhradě nákladů řízení rozhodl krajský soud podle § 60 odst. 1, věty první s. ř. s. Žalobce neměl v řízení úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Pokud jde o procesně úspěšného účastníka – žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením nad rámec běžné úřední činnosti vznikly nezbytné náklady důvodně vynaložené v řízení před soudem. Z toho důvodu mu krajský soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

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

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

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

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

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

Krajský soud v Českých Budějovicích
dne 21. února 2017

JUDr. Věra Balejová v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení :
Prázdna Jaroslava