



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců Mgr. Petra Pospíšila a JUDr. Faisala Husseinioho, Ph.D., v právní věci žalobce: **L. K.**, zastoupeného společností Daňové a účetní služby s.r.o., se sídlem Praha 5, Zbraslavská 12/11, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 10. 2014, č. j. 28865/14/5000-14303-701296,

t a k t o :

- I. Žaloba **s e z a m í t á .**
- II. Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci a shrnutí průběhu správního řízení

[1] Ze správního spisu vyplynulo, že u žalobce byla dne 11. 11. 2011 zahájena Finančním úřadem v Hodoníně daňová kontrola na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až prosinec 2009, leden až prosinec 2010 a leden až červen 2011.¹

¹ S nabytím účinnosti zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, došlo dnem 1. 1. 2013 k reorganizaci daňové správy. Nástupcem Finančního úřadu v Hodoníně se stal Finanční úřad pro Jihomoravský kraj. Výraz „správce daně“ v tomto rozsudku označuje *promiscue* jak původní, tak nástupnický orgán finanční správy, a to dle kontextu dané věty.

[2] Po posouzení předložených důkazů dospěl správce daně k závěru, že žalobce neprokázal oprávněnost uplatněného nároku na odpočet daně ve smyslu § 28, § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a proto vydal dne 16. 10. 2013 dodatečné platební výměry, kterými žalobci doměřil daň z přidané hodnoty za předmětná zdaňovací období a současně ho vyrozuměl o povinnosti uhradit penále dle § 37b odst. 1 písm. a) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, ve spojení s § 264 odst. 13 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též „daňový řád“).

[3] Důvodem doměření daně odchýlně od daně, kterou si žalobce sám vyčíslil v daňových priznáních, byly chybějící náležitosti daňových dokladů, sdělení daňového subjektu o uplatnění daňového nároku na odpočet daně omylem, nedoložení daňových dokladů, daňové doklady vystavené pro jiného odběratele, uplatnění nároku na odpočet daně z dokladu vystaveného neplátcem a zejména závěr správce daně, že žalobce neprokázal přijetí zdanitelných plnění od plátce deklarovaného na fakturách jako dodavatel.

[4] Žalobce podal odvolání pouze proti dodatečným platebním výměrům č. j. 3396311/13/3010-24803-706206, č. j. 3396466/13/3010-24803-706206, č. j. 3396511/13/3010-24803-706206, č. j. 3396536/13/3010-24803-706206, č. j. 3396615/13/3010-24803-706206, č. j. 3396746/13/3010-24803-706206, č. j. 3396795/13/3010-24803-706206, č. j. 3396868/13/3010-24803-706206 a č. j. 3396883/13/3010-24803-706206, za zdaňovací období březen, květen, červenec, srpen, říjen až prosinec roku 2009 a leden až březen a červenec až prosinec roku 2010, které byly vydány na základě toho, že žalobce neprokázal oprávněnost nároku na odpočet daně z daňových dokladů za výkopové práce, kde je jako dodavatel uveden Z. Č. (dále též „dodavatel“).

[5] O podaných odvoláních rozhodl žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím. Žalovaný se ztotožnil se závěry správce daně, odvolání žalobce zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

[6] Žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného. Žalobce se mj. odvolával na text odvolání proti předmětným dodatečným platebním výměrům. V žalobě namítal, že žalovaný porušil zásadu volného hodnocení důkazů, jelikož hodnotil předložené důkazní prostředky, zejména svědecké výpovědi, jednostranně v neprospěch žalobce. Žalobci bylo kladeno k tíži, že svědek s několikaletým odstupem nepodal přesnou výpověď a zároveň to, že si svědek na určitou skutečnost vzpomněl, aniž by se ho správce daně dotázal.

[7] I kdyby žalobce předložil bezchybnou dokumentaci, žalovaný by své rozhodnutí opřel o změnu výpovědi dodavatele Č. a jeho zástupce P. Změna výpovědi těchto svědků však byla motivována snahou vyhnout se platbě daně a případnému trestnímu stíhání.

[8] Žalovaný se vůbec nevypořádal s důkazními prostředky svědčícími ve prospěch žalobce. Například že dodavatel Č. několikrát obdržel od žalobce vyšší finanční obnos; na stavbách byl viděn a vnímán jako předák kopáčů; nejprve potvrdil svou účast na výkopových pracích a následně ji popřel. Není zřejmé, proč je pro žalovaného důvěryhodná svědecká výpověď svědka P., který nejprve podepsal dokumenty, ze kterých je zřejmé, že vedl podnik dodavatele Č. a následně tvrdí, že si myslel, že podepsal pouze plnou moc opravňující ho přejímat finanční hotovost. Bylo povinností žalovaného zjistit, jakou roli sehrál v dané věci dodavatel Č. Byť mohou být v předložených dokladech formální rozpory, několik svědků dodavatele Č. na stavbách vidělo.

[9] S ohledem na shora uvedené skutečnosti žalobce navrhl, aby soud rozhodnutí žalovaného, jakož i rozhodnutí správce daně, zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

[10] Ve vyjádření k žalobě žalovaný především odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Uvedl, že svědecké výpovědi, na které odkazuje žalobce, nemohou postačit pro prokázání, že přijaté plnění bylo opravdu uskutečněno tak, jak je uvedeno na předmětných fakturách. Žalovaný nevycházel pouze z výpovědí svědků Č. a P., ale podrobně se zabýval všemi důkazy, které hodnotil v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů.

[11] S ohledem na výše uvedené žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl. Současně navrhl, aby soud žalovanému přiznal náhradu nákladů řízení v paušální částce 300 Kč.

IV. Replika žalobce k vyjádření žalovaného

[12] V replice ze dne 31. 8. 2015 žalobce namítal, že v souladu s rozsudkem Soudního dvora Evropské unie ve věci *C-1813 Maks Pen EOOD* bylo povinností žalovaného prokázat, že žalobce mohl nebo měl vědět, že je součástí daňového podvodu.

[13] Žalobce doložil v průběhu daňového řízení řadu důkazních prostředků, které prokazují, že výkopové práce s velmi vysokou mírou pravděpodobnosti vykonával dodavatel Č., a pokud ne, žalobce nemohl vědět, že fakturace je součástí daňového podvodu. Jednal s osobou zapsanou ve všech příslušných rejstřících. Výkopové práce byly provedeny a při jejich realizaci byly viděny skupiny romských dělníků. Žalovaný přesto neuvedl, jakou úlohu dodavatel Č. sehrál a co a proč na stavbě dělal.

[14] Pokud byly v účetnictví založeny faktury na jméno V., jednalo se o pouhou chybu při přepisování faktur. Žalobce mohl faktury hradit pouze v hotovosti, jelikož dodavatel nedisponoval bankovním účtem. Dílčí nesrovnalost ve výpovědi svědka M. nemůže zpochybnit masu ostatních důkazních prostředků. Nesrovnalosti ohledně předávacích protokolů a stavebních deníků byly pouze dílčí a formálního charakteru. I kdyby žalobce předložil řádně vedené stavební deníky, popř. objednávky nebo projektovou dokumentaci, byl by závěr žalovaného totožný.

[15] Žalobce není schopen ovlivnit, zda dodavatel Č. dodá svojí účetní dokumentaci. Žalovaný hodnotil výpověď dodavatele Č. (že nebyl dodavatelem), i když byla provedena

v rozporu se zákonem bez možnosti účasti žalobce a ačkoli žalovaný uvedl, že ji nevzal při rozhodování v potaz.

[16] Žalobce řádně eliminoval riziko, jelikož průběžně ověřoval, zda jeho dodavatel podává daňová přiznání. Z nich bylo zřejmé, že dodavatel vzájemnou spolupráci řádně daní. Žalobci není známo, že by žalovaný použil jako důkaz šetření u dodavatele Č. Daná situace je v rozporu se zásadou přenesení důkazního břemene na správce daně.

[17] Je velmi nepravděpodobné, že by se svědek P. neseznámil s textem plné moci a že by pouze přebíral od žalobce obálku s hotovostí, aniž by ji přepočítal. Jeho výpověď potvrzuje jeho roli při realizaci výkopových prací a neprokazuje, že by měl žalobce povědomí o daňovém podvodu.

[18] Z výpovědi svědka F. je patrné, že žalobce s dodavatelem Č., resp. jeho zástupcem P., spolupracoval a že žalobce dodavateli vyplácel finanční částky většího rozsahu. S odstupem čtyř až pěti let není možné, aby si svědek vzpomněl na zcela přesné časové údaje, a nelze proto kvůli tomu hodnotit výpověď svědka jako nevěrohodnou.

[19] Svědek D. chybně uvedl, že dodavatel Č. byl ve výkonu trestu v roce 2009, a nikoli v roce 2010, nicméně je velmi pravděpodobné, že si svědek takovou okolnost nebude pamatovat zcela přesně. Chybně uvedl i SPZ, avšak správce daně se jej nedotázal na tuto nesrovnalost. Výpověď byla také hodnocena jednostranně, přestože svědčí spíše pro verzi žalobce.

[20] Návrh žalovaného na náhradu nákladu řízení je v rozporu se závěry Nejvyššího správního soudu.

V. Posouzení věci soudem

[21] Soud, v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002, soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“), bez nařízení jednání, přezkoumal v mezích žalobních bodů napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správce daně včetně řízení předcházejících jejích vydání, a shledal, že **žaloba není důvodná**.

[22] Jádrem sporu v nyní projednávané věci žalobce učinil především otázku, zda splnil podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně dle § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty. V návaznosti na to bylo sporným, zda správce daně, resp. žalovaný, nepochybili při hodnocení důkazů. Žalobce měl za to, že dostatečně prokázal, že předmětná plnění uskutečnil deklarovaný dodavatel.

[23] Dle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Obecně v daňovém řízení tedy platí zásada, že je to daňový subjekt, který nese břemeno tvrzení ve vztahu ke své daňové povinnosti a břemeno důkazní ve vztahu k těmto tvrzením. Daňový subjekt splní svou povinnost zpravidla předložením účetnictví nebo jiných povinných evidencí a záznamů. Daňové a účetní doklady, příp. jiné listiny, mohou být ovšem

dostatečným důkazem jenom v případě, kdy není pochyb o tom, že plnění bylo poskytnuto tak, jak daňový subjekt deklaroval.

[24] Přestože daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správci daně mohou vzniknout pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví nebo jiné evidence. Podle § 92 odst. 4 daňového řádu může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.

[25] Je třeba zdůraznit, že správce daně není povinen prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností. Správce daně je povinen „pouze“ prokázat, že o souladu účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochyby (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, a ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010-124; rozhodnutí NSS jsou dostupná na www.nssoud.cz, nebo nálezy Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02; rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná na <http://nalus.usoud.cz>)².

[26] Prokáže-li správce daně v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu důvodné pochybnosti o tom, že ve vztahu k tvrzením uvedeným v daňovém přiznání je účetnictví daňového subjektu věrohodné, úplné, průkazné nebo správné, přesouvá se v takovém případě důkazní břemeno opět na daňový subjekt, který musí svými dalšími tvrzeními podloženými důkazy pochybnosti správce daně rozptýlit. V takovém případě je daňový subjekt i přes splnění své prvotní povinnosti povinen v intencích § 92 odst. 3 daňového řádu prokázat soulad svých tvrzení s faktickým uskutečněním sporného účetního případu doložením dalších důkazních prostředků, které by jeho tvrzení osvědčily (k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS).

[27] Žalovaný v nyní projednávané věci dospěl k závěru, že žalobce neunesl své důkazní břemeno týkající se oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet daně za dodávky předmětných prací deklarovaným dodavatelem podle § 28, § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty, jelikož jednoznačným a nepochybnitelným způsobem neprokázal, že mu bylo poskytnuto plnění deklarovaným dodavatelem Z. Č. S tímto závěrem se ztotožnil i zdejší soud.

[28] Z obsahu správního spisu vyplynulo, že v rámci daňové kontroly žalobce předložil správci daně faktury a příjmové doklady od dodavatele Č. Tyto doklady však samy o sobě neprokazují, že se práce, které byly jejich předmětem, opravdu uskutečnily.

[29] Z předložených faktur i příjmových dokladů vyplynulo, že všechny jsou podepsány stejným podpisem. Na dokladech za práce v roce 2009 bylo chybně uvedeno, že sazba DPH je 20 %, nicméně částka byla vypočtena se správnou 19% sazbou DPH. Správce daně u místně příslušného správce daně žádal o prověření obchodních případů uskutečněných daňovým subjektem Z. Č. se žalobcem. Dožádaný správce daně mimo jiné odpověděl, že daňový

² Použitá judikatura se vztahuje ke dřívější právní úpravě dle § 31 odst. 8 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, avšak vzhledem k obdobnosti dřívější úpravy s úpravou nynější (§ 92 odst. 5 daňového řádu), je plně použitelná i pro nyní projednávanou věc.

subjekt Č. daň z přidané hodnoty přiznává, ale neplatí. Požadovanou daňovou evidenci nepředložil, dle jeho sdělení je účetní na dovolené. V průběhu daňového řízení podal dodatečná daňová přiznání k obdobím, kdy nepodnikal a byl ve výkonu trestu (28. 1. – 28. 9. 2010), která vzal následně zpět s tím, že uskutečněná plnění neprovedl a za tato období správně vykazoval daňová přiznání ve výši 0 Kč.

[30] Při výslechu dne 18. 6. 2012 dodavatel Č. potvrdil, že pro žalobce prováděl v letech 2009 a 2010 stavební a zemní práce. Ohledně veškerých dokladů uvedl, že je má účetní a že je předloží. Dále potvrdil, že veškeré předmětné faktury a příjmové doklady vystavil, podepsal a na jejich základě převzal finanční hotovost. Po upozornění správce daně, že v období od 28. 1. do 28. 9. 2010 byl ve výkonu trestu, svědek upřesnil, že doklady s datem uskutečnění zdanitelného plnění od 30. 1. do 30. 9. 2010 nevydal a nepodepsal. Kdo je vystavil, neví, práce provedl známý, kterého nechtěl identifikovat. K nesrovnalosti ohledně sazby DPH se nechtěl vyjadřovat. Při místním šetření dne 27. 6. 2012 předložil daňový subjekt Z. Č. předávací protokoly ke stavbám FVE Dubňany, Ratíškovice, Horky a společnou objednávku na montáže FVE Ratíškovice, Hrušovany a Dubňany a další na FVE Horky. Dále uvedl, že doklady za období výkonu trestu vystavil J. P. na základě plné moci z roku 2009. Písmo na fakturách je pana P.

[31] Svědek P. při výslechu dne 12. 11. 2012 a následně dne 24. 7. 2013 uvedl, že od Z. Č. dostal plnou moc, aby mohl manipulovat s doklady. Předložené papíry pořádně nečetl. Předával doklady a peníze mezi panem M. a účetní pana Č. Žádné doklady nevystavoval ani nepodepisoval, neví, co bylo jejich obsahem.

[32] Na základě výše uvedeného lze konstatovat, že správce daně dostal své povinnosti uvedené v § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Prokázal důvodné pochybnosti a unesl důkazní břemeno, které následně přešlo na daňový subjekt (žalobce). Za této situace tedy bylo na žalobci, aby pochybnosti správce daně vyvrátil a aby on prokázal oprávněnost nároku na odpočet daně. Pro odpočet daně na vstupu u přijatého plnění ve smyslu § 72 zákona o dani z přidané hodnoty nepostačuje, pokud daňový subjekt předloží důkazy, které vynaložení těchto výdajů pouze nevylučují. Daňový subjekt je povinen vynaložení výdajů v tvrzeném rozsahu prokázat.

[33] Žalobce byl upozorněn, že musí prokázat, že předmětná přijatá plnění fakticky poskytl právě na dokladech deklarovaný dodavatel. Důkazní břemeno přešlo na žalobce, který měl tedy jednoznačně a transparentně prokázat, že přijal zdanitelná plnění, užil je pro svou ekonomickou činnost, přijal je ve tvrzeném rozsahu, a zejména to, že tato plnění uskutečnil plátce daně, jenž je na příslušných daňových dokladech uveden. Jak již bylo uvedeno výše, existence daňového dokladu sama o sobě zpravidla neprokazuje, že se zdanitelné plnění, které je jeho předmětem, opravdu uskutečnilo. Důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotněprávní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění (srov. usnesení Ústavního soudu ze dne 11. 2. 2008, sp. zn. I. ÚS 1841/07).

[34] K této problematice se vyjádřil i Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 23. 4. 2014, č. j. 9 Afs 90/2013-36, ve kterém konstatoval, že povinnosti daňového subjektu je prokázat, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech deklarováno. Tedy že údaje uvedené na daňových dokladech musejí pro řádné uplatnění nároku na odpočet daně daňovým subjektem odpovídat realitě.

[35] Žalobce v průběhu řízení předložil faktury za provedené práce, doklady o jejich úhradě, předávací protokoly a dvě objednávky. Kromě toho však nepředložil další důkazy, které by věrohodně prokazovaly, že předmětné práce byly skutečně provedeny deklarovaným dodavatelem.

[36] V tomto lze plně odkázat na str. 14 až 17 napadeného rozhodnutí, na kterých žalovaný podrobně vyhodnotil důkazní prostředky, a to jak listinné důkazy, tak výpovědi svědků. Stěžejní byla výpověď dodavatele. Ten však ve svých výpovědích nebyl konzistentní. Nejdříve uvedl, že vystavil všech 33 faktur a následně 17 z nich popřel, jelikož byl ve výkonu trestu. Dodavatel za období, kdy byl ve výkonu trestu, nevykázal v daňových přiznáních uskutečnění zdanitelných plnění. Následně podal dodatečná daňová přiznání s odůvodněním, že za jeho nepřítomnosti byly na jeho společnost vystaveny daňové doklady s hotovostním příjmem za práce provedené jeho známými a tyto doklady bere za vlastní. Tato dodatečná daňová přiznání vzal dodavatel zpět s odůvodněním, že uskutečnění plnění neprovedl a správně mají být za toto období vykázány nuly. Tato skutečnost odporuje sdělení, že za něj v době nepřítomnosti měl doklady vystavovat pan P. Svědek potvrdil existenci písemných objednávek, smluv o dílo, evidence odpracovaných hodin i soupisu provedených prací, které však nebyly správním orgánům předloženy. Stále odkazoval na účetní, která se však na svědkem uvedené adrese nenacházela.

[37] K tomu je třeba zdůraznit, že rovněž sám žalobce v rámci daňového řízení nepředložil žádné další písemné doklady, které by měly být objektivně v jeho dispozici. Jednalo se především o smlouvy o dílo, písemné objednávky a stavební deníky. Přestože se jednalo o obchodní případy v řádech statisíců korun a celkově v řádu několika milionů korun, nebyla zřejmě uzavřena žádná písemná smlouva. Byly předloženy pouze dvě objednávky, z toho jedna na montáž FVE a druhá byla vystavena dne 30. 5. 2010, tedy v době výkonu trestu dodavatele. Předávací protokoly nebylo možné přiřadit k jednotlivým fakturám, jelikož neobsahovaly odkaz na stavbu, příp. její číslo. Faktury obsahovaly kromě obecného označení (např. za „stavební a zemní práce“) odkaz na čísla objednávek, které však s výjimkou dvou výše uvedených nebyly předloženy. Svědkové M. i Č. uvedli, že prováděli záznamy do stavebních deníků, ty však, jak již byl uvedeno, nebyly předloženy.

[38] Svědek P. potvrdil, že za dodavatele předával a přebíral doklady a peníze. O jejich obsahu nic bližšího nevěděl. Při opakované výpovědi popřel obsah vyjádření ze dne 28. 8. 2012 a trval na tom, že nic nevystavoval a že jménem dodavatele Č. nepodnikal. Výpověď svědka P. tedy nemohla potvrdit uskutečnění konkrétních předmětných plnění.

[39] Svědek F. vypověděl, že dodavatele Č. si pamatuje od dubna do května 2009. Když se asi po měsíci vrátil na stavbu, byl tam pan P., který to za něj převzal. Pan Č. měl na starosti kopáče, od pana M. přebíral peníze (to svědek viděl 2x nebo 3x). Žalovaný vyhodnotil tuto výpověď jako obecnou, která nepotvrdila ani nevyvrátila prokazované skutečnosti. S tímto hodnocením se soud ztotožňuje.

[40] Svědek D. uvedl, že viděl dodavatele Č. 2x přebírat peníze za fakturu od pana M. Dále doplnil, že se to stalo tak v roce 2010 až 2011 a že v roce 2009 byl pan Č. ve výkonu trestu, takže nemohl podnikat a prý měl dát plnou moc panu P. Svědek měl dělat dodavateli v letech 2010 a 2011 řidiče. Dle zjištění správce daně však vozidlo s uvedenou SPZ nebylo ani k datu 1. 1. 2013 v databázi evidenci vozidel vůbec evidováno. Vypovídací hodnota této svědecké

výpovědi je s ohledem na uvedené nesrovnalosti velice nízká a soud se ztotožnil s hodnocením žalovaného, že z ní nevyplynuly žádné skutečnosti, které by prokazovaly uskutečnění předmětných plnění žalobcem deklarovaným dodavatelem.

[41] K hodnocení svědeckých výpovědí je vhodné uvést, že správní orgány je nehodnotily jednostranně, ale v celkovém kontextu a v souvislostech mezi nimi. Je třeba zdůraznit, že správní orgány nevycházely ze změny výpovědi dodavatele Č. ze dne 13. 12. 2012, jelikož ji vzal dne 20. 12. 2012 zpět. Hodnotily pouze rozpory mezi skutečnostmi uvedenými při výpovědích dne 18. 6. a 27. 6. 2012 a úkony vůči příslušnému správci daně. Nelze tedy předjímat, jak to činí žalobce, že i kdyby předložil bezvadnou smluvní dokumentaci včetně smluv, objednávek, předávacích protokolů, zdokumentovaných bankovních převodů atd., žalovaný by rozhodl stejně na základě změny výpovědi dodavatele Č. a P. V takovém případě by předložené důkazy správní orgány vyhodnotily v souladu s § 8 daňového řádu a jejich rozhodnutí nelze předvídat.

[42] Žalobce namítal, že se žalovaný nevypořádal s důkazními prostředky, které svědčily v jeho prospěch. K tomu odkázal nikoliv na důkazní prostředky jako takové, ale na okolnosti, které vyplynuly ze svědeckých výpovědí. S otázkami předestřenými žalobcem se žalovaný v napadeném rozhodnutí vypořádal dostatečným a přezkoumatelným způsobem v rámci hodnocení výpovědí svědků Č. i P. Bylo povinností žalobce, aby prokázal, že fakturované práce byly skutečně provedeny deklarovaným dodavatelem. Skutečnost, že několik svědků dodavatele Č. na stavbách vidělo včetně předávání hotovosti, bez dalšího neprokazuje konkrétní předmětná plnění.

[43] K námitkám nově uvedeným v replice ze dne 31. 8. 2015 soud pro jejich opožděnost nepřihlížel. Dne 9. 1. 2015 totiž uplynula lhůta podle § 71 odst. 2 ve spojení s § 72 odst. 1 s. ř. s., v níž lze žalobu rozšířit o další žalobní body.

[44] Co se týče námítky, že žalovaný byl povinen prokázat, že žalobce věděl či mohl vědět, že je součástí daňového podvodu, soud pouze na okraj konstatuje, že k aplikaci judikatury vztahující se k vyloučení odpočtu DPH nárokováného zneužívajícím nebo podvodným způsobem, dochází až v případě, kdy jsou splněny hmotněprávní a formální podmínky pro uznání nároku na odpočet, a ten tak již zásadně nelze omezit. V případě, že není prokázáno faktické přijetí zdanitelného plnění, v případě formálních nedostatků daňového dokladu atd., nebude totiž nárok na odpočet obecně uznán již z těchto důvodů. V nyní projednávané věci se však nejednalo o daňový podvod ve smyslu této judikatury, ale šlo o to, že žalobce nevyvrátil pochybnosti správce daně a neprokázal, že mu bylo plnění poskytnuto deklarovaným dodavatelem (viz odst. [89] napadeného rozhodnutí).

[45] Jakkoliv je povinností správce daně dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji, a není vázán jen návrhy daňových subjektů (§ 92 odst. 2 daňového řádu), daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Daňový subjekt je v tomto smyslu odpovědný za to, že jím předložené důkazní prostředky budou konkrétní a budou prokazovat jeho tvrzení (k tomu viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2007, č. j. 8 Afs 106/2006-58). Žalobce se však ve správním i soudním řízení soustředil více na zpochybňování argumentů správce daně než na svoji povinnost prokázat tvrzené skutečnosti.

[46] Lze tedy shrnout, že správní orgány vyjádřily důvodné pochybnosti o věrohodnosti žalobcem předložených faktur za výkopové a obdobné práce, a proto bylo na žalobci, aby prokázal, že práce uvedené v předložených dokladech dodavatel Z. Č. skutečně provedl. Pochybnosti správce daně se žalobci však nepodařilo rozptýlit. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí zabýval všemi důkazy jednotlivě i v jejich vzájemné souvislosti a své závěry řádně odůvodnil. Veškeré závěry žalovaného je třeba chápat v celkovém kontextu napadeného rozhodnutí.

[47] Zdejší soud se ztotožnil se závěrem správních orgánů, že žalobce neposkytl takové důkazní prostředky, které by prokazovaly, že předmětné práce byly skutečně provedeny deklarovaným dodavatelem, a proto nemohl být žalobci přiznán nárok na odpočet daně dle § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty.

[48] K otázce rozložení důkazního břemene lze na závěr dodat, že žalobce, který se domáhá přiznání odpočtu daně z přidané hodnoty, musí počítat s tím, že bude povinen správcu daně doložit a prokázat, že uplatňovaný nárok splňuje veškeré zákonné předpoklady pro odpočet daně stanovené zákonem o dani z přidané hodnoty, popřípadě vyvrátit prokázané pochybnosti správce daně, které k dokladům, jež mají svědčit o vzniku nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, pojal. K tomu však žalobce v této věci nepřistoupil a svoje důkazní břemeno neunesl.

[49] Na závěr lze podotknout, že pro řízení o přezkoumání správního rozhodnutí soudem platí dispoziční zásada [§ 71 odst. 1 písm. d) a § 75 odst. 2 věta první s. ř. s.], a proto obsah žaloby (žalobních bodů) v podstatě předurčuje obsah a kvalitu rozhodnutí soudu. Uvedl-li žalobce spíše v obecné rovině, že hodnocení důkazních prostředků bylo provedeno jednostranně, mohl zdejší soud hodnotit napadené správní rozhodnutí pouze v tomto obecném rozsahu. Žalobce je v souladu s § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. povinen uvést konkrétní žalobní body, nepostačuje proto ani odkaz na odvolání podané v rámci daňového řízení.

VI. Závěr a náklady řízení

[50] Krajský soud v Brně tedy shledal námitky žalobce nedůvodnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s.

[51] O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

[52] Žalovaný požadoval paušální náhradu nákladů ve výši 300 Kč v souvislosti s jedním úkonem právní služby, spočívajícím v písemném vyjádření k žalobě podle § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů. Žalovaný dovodil, že má

nárok na paušální náhradu nákladů na základě § 36 odst. 1 s. ř. s. a nálezu Ústavního soudu ze dne 7. 10. 2014, sp. zn. Pl. ÚS 39/13.

[53] K návrhu žalovaného soud konstatuje, že rovnost účastníků řízení podle § 36 odst. 1 s. ř. s. není nikterak narušena, pokud žalovanému správnímu orgánu není v soudním řízení správním, ve kterém měl plný úspěch, přiznána paušální náhrada nákladů řízení. Ve smyslu § 13 odst. 1 a 3 advokátního tarifu náleží náhrada hotových výdajů účelně vynaložených v souvislosti s poskytnutím právní služby advokátovi, přičemž nedohodl-li se advokát s klientem na jiné paušální částce, činí tato částka 300 Kč za jeden úkon právní služby. Podle nálezu Ústavního soudu ze dne 7. 10. 2014, sp. zn. Pl. ÚS 39/13, „*zásadu rovnosti účastníků řízení ve smyslu článku 37 odst. 3 Listiny základních práv a svobod naplňuje přiznání paušální náhrady coby náhrady hotových výdajů podle jejich demonstrativního výčtu v § 137 odst. 1 občanského soudního řádu i účastníkovi řízení, který advokátem zastoupen není, a to v situacích, v nichž by účastníkovi řízení zastoupenému advokátem byla přiznána taková náhrada podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu.*“ A contrario z citovaného nálezu Ústavního soudu vyplývá, že paušální náhradu nákladů nelze přiznat účastníku řízení, pokud by mu paušální náhrada nákladů nepříslušela ani při zastoupení advokátem (viz rozsudek NSS ze dne 27. 11. 2014, č. j. 4 As 220/2014-20).

[54] Taková situace nastala v nyní posuzované věci. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4. 2007, č. j. 6 As 40/2006-87, publ. pod č. 1260/2007 Sb. NSS, „*v případě, že v soudním řízení správním vystupuje jako účastník orgán veřejné správy v oboru své působnosti, není v zásadě důvodně vynaloženým nákladem, pokud se v takovém řízení nechá zastoupit. (...) Stejně tak Vrchní soud v Praze konstatoval, že povinnost správního úřadu jím vydané rozhodnutí hájit na soudě proti správní žalobě představuje samozřejmou součást povinností plynoucích z běžné správní agendy. Nelze proto spravedlivě žádat na žalobci, aby hradil náklady, vzniklé tím, že správní úřad udělil k zastupování plnou moc advokátovi (srov. usnesení Vrchního soudu v Praze ze dne 30. 1. 1998, č. j. 6 A 90/96-23).*“ Podle citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu by žalovanému nemohla být přiznána paušální náhrada nákladů, pokud by byl zastoupen advokátem, a proto ve smyslu citovaného nálezu Ústavního soudu mu tato náhrada nemůže být přiznána ani v případě, že zastoupen není (viz rozsudek NSS ze dne 7. 1. 2015, č. j. 1 Afs 225/2014-31).

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

V Brně dne 26. ledna 2017

JUDr. Zuzana Bystřická, v.r.
předsedkyně senátu