



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Václava Roučky a soudců JUDr. Petra Kuchynky a Mgr. Jaroslava Škopka v právní věci **žalobkyně: ZBÍROVIA, a.s.**, se sídlem Zbiroh, Sládkova 219, IČ 00169650, *zastoupené JUDr. Josefem Vančatem, advokátem, se sídlem Praha 5, Fantova 1755/13*, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 2. 2014, čj. 2426/14/5000-14305-711478,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í

[I] Předmět soudního řízení

Žalobkyni byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období září, říjen a listopad roku 2007 a za zdaňovací období leden, únor, březen, červen, červenec, srpen, září a listopad roku 2008. Současně jí vznikla zákonná povinnost uhradit penále z částek dodatečně doměřené daně. Daň z přidané hodnoty za zdaňovací období roku 2007 byla dodatečně vyměřena (včetně penále) dodatečnými platebními výměry Finančního úřadu

pro Plzeňský kraj ze dne 11. 3. 2013, čj. 341524/13/2312-05300-400209, čj. 341536/13/2312-05300-400209 a čj. 341538/13/2312-05300-400209. Daň z přidané hodnoty za zdaňovací období roku 2008 byla dodatečně vyměřena (včetně penále) dodatečnými platebními výměry Finančního úřadu pro Plzeňský kraj ze dne 11. 3. 2013, čj. 341542/13/2312-05300-400209, čj. 341545/13/2312-05300-400209, čj. 341546/13/2312-05300-400209, čj. 341547/13/2312-05300-400209, čj. 341548/13/2312-05300-400209, čj. 341552/13/2312-05300-400209, čj. 341557/13/2312-05300-400209, a ze dne 12. 3. 2013, čj. 341539/13/2312-05300-400209. Odvolací finanční ředitelství rozhodlo o odvoláních žalobkyně proti dodatečným platebním výměrům žalobou napadeným rozhodnutím, tedy rozhodnutím ze dne 3. 2. 2014, čj. 2426/14/5000-14305-711478.

Daň z přidané hodnoty byla v rozhodných obdobích upravena zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro rok 2007 a pro rok 2008 (dále jen „zákon č. 235/2004 Sb.“, „zákon o dani z přidané hodnoty“ nebo „ZDPH“).

[III] Řízení před správními orgány

Dne 30. 9. 2010 zahájil Finanční úřad v Rokycanech (dále též jen „správce daně“) u žalobkyně kontrolu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období září – prosinec roku 2007 a leden – listopad roku 2008.

Dne 2. 3. 2011 byl jako svědek vyslechnut J.K. (protokol čj. 19859/11/150930400547 sepsaný Finančním úřadem v Rokycanech). Dne 6. 4. 2011 a dne 22. 6. 2011 byl jako svědek vyslechnut Z.Č. (protokoly čj. 35014/11/150930400547 a čj. 98122/11/150930400547 sepsané Finančním úřadem v Rokycanech). Dne 12. 10. 2011 byli jako svědci vyslechnuti Ing. K.S., obchodní náměstek společnosti ZBIROVIA, a.s., a P.U., vedoucí TOV společnosti ZBIROVIA, a.s. (protokoly čj. 119219/11/150930402428 a čj. 119222/11/150930402428 sepsané Finančním úřadem v Rokycanech). Dne 17. 10. 2011 byl jako svědek vyslechnut J.K. (protokol čj. 209002/11/210931506467 sepsaný Finančním úřadem v Teplicích).

Dne 4. 4. 2012 se ke skutečnostem, které jsou předmětem daňové kontroly, vyjádřili Z.M., předseda představenstva společnosti ZBIROVIA, a.s., A.B., místopředseda představenstva společnosti ZBIROVIA, a.s., a Z.M., člen představenstva společnosti ZBIROVIA, a.s. (protokoly čj. 50942/12/150930400547, čj. 51078/12/150930400547 a čj. 51006/12/150930400547 sepsané Finančním úřadem v Rokycanech).

Dále byli jako svědci vyslechnuti zaměstnanci společnosti ZBIROVIA, a.s., a to dne 17. 4. 2012 M.V. (údržbář), dne 18. 4. 2012 F.Z. (vrátný) a S.R. (vrátná) a dne 19. 4. 2012 J.S. (účetní) a J.S. (vedoucí ekonomického úseku) [protokoly čj. 74385/12/150930402428, čj. 74977/12/150930402428, čj. 74985/12/150930402428, čj. 76156/12/150930402428 a čj. 76157/12/150930402428 sepsané Finančním úřadem v Rokycanech]. Dne 3. 5. 2012 byl jako svědek vyslechnut R.G. (protokol čj. 173144/12/003934102710 sepsaný Finančním úřadem pro Prahu 3). Dne 6. 6. 2012 byl jako svědek vyslechnut T.B. (protokol čj. 93063/12/150930400547 sepsaný Finančním úřadem v Rokycanech).

O provedené kontrole daně z přidané hodnoty vydal Finanční úřad pro Plzeňský kraj zprávu o daňové kontrole čj. 121712/12/150931401150 (projednána s žalobkyní dne 30. 10. 2012).

Následně Finanční úřad pro Plzeňský kraj daňovému subjektu doměřil dodatečnými platebními výměry daň z přidané hodnoty za příslušná zdaňovací období roku 2007 a 2008 (viz výše). Proti těmto dodatečným platebním výměrům se daňový subjekt odvolal. Žalobou napadeným rozhodnutím ze dne 3. 2. 2014, čj. 2426/14/5000-14305-711478, Odvolací finanční ředitelství odvolání daňového subjektu zamítlo a dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Plzeňský kraj potvrdilo.

V přezkoumávané věci se často používá výrazu „deklarované společnosti“; rozumí se jím společnosti BRYX s. r. o., Sawicki s. r. o., BVU Praha s. r. o., IMILA s. r. o., DEMOKLES s. r. o., NEXUS TRADE s. r. o., ATEL-Y s. r. o., ITNA s. r. o., KRIMSNET s. r. o., družstva AXAMIT a V-HRYS a pan Jaroslav Kautský (žalobou napadené rozhodnutí žalovaného, str. 20).

[III] Žaloba

Žalobkyně nesouhlasila s rozhodnutími finančních úřadů obou stupňů. Byla toho názoru, že předmětná rozhodnutí jsou nesprávná a že v oblasti skutkové i právní došlo k některým pochybením žalovaného, což mělo zásadní vliv na hodnocení celé věci. Žalovaný však žádná pochybení neuznal a trval na názoru, že většina žalobkyní předložených důkazů osvědčovala pouze provedení prací, avšak nebylo prokázáno, že plnění provedli deklarovaní dodavatelé. V uvedené věci provedl žalovaný výsledky svědků, na základě kterých konstatoval, že žalobkyni se nepodařilo prokázat, že předmětná zdanitelná plnění uskutečnili plátcí uvedení na předmětných daňových dokladech a že žalobkyně jako daňový subjekt neunesla své důkazní břemeno. Žalobkyně k výsledkům svědků uvedla, že podle jejího názoru žalovaný provedl některé výsledky nedostatečně a povrchně. Řada svědků navržených žalobkyní nebyla žalovaným bez dostatečného vysvětlení vůbec vyslechnuta.

Stran organizace prací žalobkyně uvedla (bod IV žaloby), že svědek Z.Č. je v předmětné kauze důležitým svědkem. V období, které se týká daňové kontroly, tj. 2007 - 2008, úzce spolupracoval s žalobkyní a kromě jiných činností zajišťoval, zprostředkoval a organizoval práce, které jsou nyní předmětem daňové kontroly. Jednalo se zejména o práce související s nezbytnou rekonstrukcí budov nebo likvidací některých nepotřebných objektů, s terénní úpravou ploch, oplocením pozemků firmy, s úpravou komunikací, s úpravou vodních ploch pro technologickou vodu a další.

V září 2010 Z.Č. sdělil žalobkyni (přesně předsedovi představenstva ZBIROVIA a.s.), že spolupracuje s určitou skupinou osob, z nichž jedna osoba projevila zájem o odkoupení majoritního podílu společnosti ZBIROVIA a.s. Protože však tato osoba nemá dostatečné finanční prostředky ani dostatečné možnosti jejich získání, chce se dostat k podílu ve společnosti za pomoci „svého člověka na Finančním úřadu v Rokycanech“ a za pomoci nejmenovaného konkurzního správce podstatným snížením hodnoty společnosti. Z uvedených důvodů žalobkyně ukončila další spolupráci se Z.Č. a dne 6. 9. 2010 podala na jmenovaného

trestní oznámení na Okresní ředitelství PČR v Rokycanech. V uvedené věci dosud nedošlo k žádnému řešení. Žalobkyně pro úplnost upřesnila, že Z.Č. hovořil o svém kontaktu na Finanční úřad v Rokycanech dne 1. 9. 2010 při jednání s předsedou představenstva společnosti ZBIROVIA a.s., ten dne 6. 9. 2010 podal na Z.Č. trestní oznámení pro podezření z podvodu, následně dne 30. 9. 2010 zahájil Finanční úřad v Rokycanech daňovou kontrolu ve společnosti ZBIROVIA a.s. Kromě uvedených údajů je zajímavá i skutečnost, že daňová kontrola byla provedena pouze v oblasti prací a činností, které pro žalobkyni zajišťoval Z.Č., jiné dodavatelské firmy předmětem kontroly nebyly. S ohledem na tyto skutečnosti mohl Z.Č. sdělit nebo potvrdit správci daně požadované informace k deklarovaným dodavatelům a provedeným platbám. Jmenovaný to však neučinil, do protokolu FÚ v Rokycanech odmítl vypovídat. Při dalším výsledku na finančním úřadu sice vypovídal, ale popřel, že došlo k provedení žalobkyní deklarovaných prací. Rovněž odmítl, že od žalobkyně přebíral hotovostní finanční částky k úhradě faktur, vystavených různými firmami, a od těch přinášel doklady s potvrzením úhrad prací. Daňový subjekt doložil správci daně řádné pokladní příjmové doklady, které podepsal Z.Č. na základě plné moci jednotlivých dodavatelských firem, převzetí peněz pro jednotlivé firmy za provedené práce. V roce 2007 se jednalo o vystavené faktury na celkovou částku 2.569.100,- Kč, v roce 2008 na celkovou částku ve výši 1.238.300,- Kč. Z.Č. řekl, jak je uvedeno v protokolu, že bude vypovídat někdy později, a to za přítomnosti právního zástupce. Správce daně však žádný výslech tohoto důležitého svědka již neprovedl. V souvislosti s působením Z.Č. ve společnosti žalobkyně se naskytá řada otázek, které žalovaný vůbec neřešil, ačkoliv měly pro objasnění skutkového stavu podstatný význam. Předně, ze strany správce daně nedošlo k jeho dalšímu výsledku, ačkoliv ve své předchozí výpovědi uvedl, že vypovídat bude později. Správce daně to alibisticky odůvodnil tím, že výslech, kde Z.Č. připustil možnost dalšího výsledku, se týkal jiného řízení (u téhož správce daně). Vzhledem k roli Z.Č. v celé věci (mj. byl detailně informován o dodavatelích), došlo ze strany žalovaného ke značnému pochybení, které nebylo odstraněno ani na základě opravných prostředků podaných žalobkyní. Dále, požadavek žalobkyně na další výslech Z.Č. považoval žalovaný za jakousi formu nátlaku (str. 39 rozhodnutí o odvolání). Podle názoru žalobkyně se jedná o pokus žalovaného zdůvodnit svoji nečinnost v této věci. Rovněž bylo potvrzeno nejméně 12 svědky, že Z.Č. přebíral peněžní částky z pokladny žalobkyně na základě předložených faktur, což uvádí výpovědi jednotlivých členů představenstva společnosti, obou pokladních a dalších osob. Žalovaný přesto ignoroval tato zjištění a trvá na tom, že přebírání peněz Z.Č. se nepodařilo prokázat. Žalovaný dokonce tvrdí, že žalobkyni se nepodařilo prokázat, že skutečně jednala se Z.Č. a sám Z.Č. popřel spolupráci se žalobkyní. Žalovaný v daném případě vůbec nevzal v úvahu reálná zjištění, a tedy nesprávně vyhodnotil důkazy, které neposuzoval v jejich vzájemné souvislosti (§ 8 daňového řádu). Po předložení podepsaných faktur při výpovědi na finančním úřadu se vyjádřil Z.Č., že „podpisy vypadají jako jeho, ale peníze žádné nepřebíral.“ Žalovaný na uvedené skutečnosti nereagoval, přestože měla být neprodleně podána žádost o znalecké zkoumání z oboru písmoznalectví o určení pravosti podpisů na předmětných fakturách. Neprovedení tohoto důkazu přispělo k neúplnému zjištění skutkového stavu.

Stran nekontaktnosti dodavatelů a neplnění jejich daňových povinností žalobkyně uvedla (bod V žaloby), že žalovaný se odvolává na judikaturu v této věci (str. 24 zprávy), podle které skutečnost, že poskytovatelé nejsou kontaktní, je jedním z možných důvodů pro vznik důvodných pochybností správce daně o věrohodnosti účetnictví daňového subjektu.

Žalobkyně k tomu konstatovala, že v době konání předmětných prací byli všichni dodavatelé kontaktní, což potvrdil (s jednou výjimkou) i žalovaný. Jestliže žalovaný po několika letech zjišťuje, že došlo ke změnám u dodavatelů, např. zrušení firmy, insolvence aj., jedná se o věc zcela obvyklou, neboť zejména v období ekonomické krize jsou takové změny běžné. Judikatura citovaná žalovaným nepostihuje zcela předmětnou věc. Jestliže je nekontaktnost deklarovaných dodavatelů přičítána po několika letech od vzniku daňové povinnosti k tíži žalobkyně, je třeba odkázat na judikaturu Ústavního soudu, podle které, pokud nese důkazní břemeno v rámci daňového řízení daňový subjekt, musí mu být dána možnost, aby svoji důkazní povinnost mohl splnit, tj. požadavek na prokázání určité skutečnosti musí být splnitelný. To je v daném případě zcela vyloučeno. Žalobkyně ve věci nekontaktnosti deklarovaných dodavatelů podala žalovanému řadu návrhů s označením adres nebo jiných kontaktních údajů, aby žalovaný mohl ověřit plnění daňové povinnosti u těchto osob a současně potvrdit tvrzení žalobkyně. Žalovaný podané návrhy odmítl jako snahu žalobkyně, která po správci daně požaduje, aby prováděl výslech jednatelů všech společností, u nichž měli také pracovat lidé zajištění Z.Č., zjišťovat, o jaké pracovníky se jedná, zda tito pracovali u daňového subjektu a další (str. 44 rozhodnutí o odvolání). K tomu žalobkyně poznamenává, že potřebnými pravomocemi k provádění výše uvedených úkonů je vybaven žalovaný, nikoliv žalobkyně. Na adresu žalovaného je třeba uvést, že správce daně nemůže od provedení důkazního prostředku upustit pouze proto, že jeho získání je spojeno s větším úsilím.

Žalobkyně k jednotlivým společnostem uvedla následující:

- 1) BRYX s. r. o. zajišťovala v roce 2007 rekonstrukci spodního rybníka, bourání skladu. Uvedené práce prováděla BRYX s. r. o. prostřednictvím GRENNMAP GROUP s. r. o., se sídlem v Praze 1, Václavské náměstí 777/2, jejímž jednatelem je O.S. V souvislosti se společností BRYX s. r. o. podal důležité svědectví T.B., který potvrzoval úlohu Z.Č., ale i uhrazenou fakturu žalobcem pro subdodavatele BRIX s. r. o. (str. 22 zprávy o kontrole).
- 2) IMILA s.r.o., v likvidaci. Insolvenční návrh zpracoval likvidátor firmy JUDr. J.K. dne 3. 3. 2011. Žalovaný však stále tvrdí, že firma je nekontaktní a odvolává se na svůj telefonický dotaz k likvidátoru společnosti JUDr. K. ze dne 12. 1. 2012, který měl toto potvrdit. Žalovaný rovněž odmítl výslech likvidátora (str. 47 zprávy o kontrole)
- 3) Družstvo AXAMIT. Místně příslušný správce daně ve své odpovědi (není uvedeno číslo jednací ani datum) sdělil, že družstvo AXAMIT je nekontaktní a že ke dni 17. 8. 2007 mu byla zrušena registrace k DPH. Nekontaktnost družstva bez údajů, kdy byly skutečnosti ověřovány, nemůže být dána k tíži žalobkyně, zejména když na základě dostupných dokumentů ve spisu není průkazné, jak a kdy správce daně ověřoval skutečnosti u družstva AXAMIT. Stejně tak není možné dávat k tíži daňovému subjektu tu skutečnost, že daňový doklad č. 10962007 byl zhotovitelem vystaven v době, kdy už mu byla zrušena registrace k DPH. Žalobkyně neměla z hlediska termínu zrušení registrace k DPH a termínu vystavení daňového dokladu možnost ověřit si tuto skutečnost. Žalobkyně tvrdila, že do doby zrušení společnost byla činná a je pochybením správce daně, že nezjistil potřebné skutečnosti. Nečinnost správce daně nemůže být dána k tíži daňového subjektu (str. 69 zprávy o kontrole).

- 4) J.K. prováděl v objektu ZBIROVIE a.s. zámečnické práce. Při výpovědi před správcem daně popřel, že práce prováděl, jím vydané faktury měly prý pouze charakter nabídky. Tyto faktury - nabídky vydával po dobu dvou roků. Správce daně na toto nevěrohodné a nesmyslné tvrzení nijak nereagoval. U jmenovaného probíhá daňová kontrola na Finančním úřadu v Hořovicích, která má rovněž souvislost s předmětným daňovým řízením. Provedení prací J.K. může potvrdit svědek J.K., OSVČ. J.K. ve své výpovědi na Finančním úřadu v Hořovicích připustil, že peníze za provedené práce pro ZBIROVIA a.s. pro něho mohl přebírat Z.Č. Správce daně uvedenou skutečnost dále neprovéřoval (str. 60 zprávy o kontrole).
- 5) Pro úplnost žalobkyně uvedla, že podle spisového materiálu správce daně kontaktoval společnost MINIS s. r. o., v likvidaci, a to ve věci faktur vystavených společností ZBIROVIA a.s. za provedené práce. Žádné informace o daňové kontrole uvedené firmy však zpráva o kontrole neuvádí (str. 38 rozhodnutí o odvolání).

Stran svědeckých výpovědí žalobkyně namítala (bod VI žaloby), že žalovaný nesprávně vyhodnotil některé svědecké výpovědi, o kterých uvedl, že z hlediska dokazování nejsou významné. Jednalo se o výpovědi následujících svědků.

- 1) Z.M., předseda představenstva ZBIROVIA a.s., dne 4. 4. 2012 (str. 84 zprávy o kontrole) objasnil způsob zadávání prací. Ke způsobu úhrady uvedl, že po převzetí prací panem U. byly práce uhrazeny. Fakturu a příjmový doklad většinou přivezl Z.Č. Na základě toho byl vystaven výdajový doklad, výplatu prováděla pokladní S. za přítomnosti některého ze členů představenstva společnosti. K nepravdivému tvrzení J.K., že jím vydané faktury tento považoval pouze za nabídky, potvrdil, že všechny faktury byly řádně uhrazeny. U úhrad byly vždy pokladní S. a S. Vyloučil jakékoliv fňgování úhrady, ke kterému nebyl ani žádný důvod. Podle správce daně výpověď předsedy představenstva Z.M. neosvědčuje, že práce byly vykonány deklarovanými společnostmi.
- 2) Z.Č. (doplnění výpovědi). Jak bylo uvedeno, Z.Č. jako svědek vypovídal u správce daně dne 6. 4. 2011 (protokol čj. 35014/11/15093040) a dne 22. 6. 2011 (protokol čj. 98122/11/150930400547) a daňový subjekt tyto svědecké výpovědi považuje za křivé a snad i záměrně nedokončené. Svědek Z.Č. je značně nevěrohodná osoba, což by mohl potvrdit místně příslušný správce daně, neboť je důvodné podezření, že se Z.Č. dlouhodobě vyhýbá povinnosti řádně plnit svoji daňovou povinnost. Kromě nedodržení daňových zákonů má Z.Č. rovněž problémy s dodržováním zásad v oblasti právních předpisů, neboť proti němu bylo vedeno hlavní líčení jako obžalovanému před trestním senátem u Okresního soudu v Berouně. V minulosti byl Z.Č. uznán vinným z trestné činnosti u Okresního soudu v Berouně a Okresního soudu v Příbrami. Rovněž jeho činnost v rámci firmy STAVOCENTER s. r. o., v likvidaci, byla prověřována Policií ČR. Na základě těchto skutečností je pak třeba přistupovat k věrohodnosti jeho výpovědi.

- 3) Svědek J.K. ve své svědecké výpovědi ze dne 17. 10. 2011 pod čj. 209002/11/210931506467 jednoznačně potvrdil, že zná J.K., s kterým ho seznámil Z.Č. ve společnosti ZBIROVIA a. s. v době, kdy tam pracovali. Svědek dále potvrdil, že na základě tohoto setkání následně J.K. vykonával práce i v jeho firmě v Teplicích. Správce daně měl na základě této informace prověřit, zda faktury vystavené K. a uhrazené J.K. se nacházejí v účetnictví J.K. a zda z nich odváděl DPH. Fakturace probíhala ve stejné době jako u společnosti ZBIROVIA a.s. a číselná řada vystavovaných faktur na sebe navazovala. J.K. rovněž potvrdil, že práce J.K. s ním sjednal Z.Č. a korespondence probíhala přes faxové číslo, které sdělil Z.Č. Podle vyjádření svědka, Z.Č. tvrdil, že shání J.K. práci. Firmy, které prováděly práce ve společnosti ZBIROVIA, a.s., prováděly i práce u firmy J.K. na základě jejich zajištění Z.Č., jak je výše uvedeno. Finanční úřad v Teplicích při prověřování firmy J.K. nezjistil žádné pochybení.
- 4) K.S. dne 12. 10. 2011 pod čj. 119219/11/150930402428 potvrdil, že společnost ZBIROVIA, a.s. odebírala plnění od společností FART-DED s. r. o., Družstva AXAMIT, STAVOCENTER, s. r. o., KRIMSNET s. r. o., NEXUS TRADE s. r. o., a za tím účelem vypracoval i interní předávací protokoly, které sloužily pro úhradu vystavených faktur.
- 5) L.H. dne 22. 2. 2011 pod čj. 14688/11/150930402428 jednoznačně uvedl, že spolupracoval se společností FART-DED s. r. o., která mu dodávala dělníky. Firmu FART-DED s. r. o. osobně zkontaktoval se společností ZBIROVIA, a.s. a byl dokonce přítomen tomu, kdy peníze za vyhotovenou práci přebíral zástupce firmy. Shodně jako svědci J.S., Z.Č. a A.B. popsal způsob úhrady faktury v hotovosti -účetní přinesla výdajový a příjmový účetní doklad a hotovost, kterou poté převzal zástupce firmy a podepsal příslušný doklad. Svědek H. popsal i rozsah prací, které firma u žalobkyně vykonala a dokonce identifikoval i známé dělníky.
- 6) R.G. dne 3. 5. 2012 pod čj. 17344/12/003934102710 uvedl, že v inkriminovaném období pracoval jako OSVČ u žalobkyně a potkával tam řadu zahraničních dělníků, kteří tam pracovali jako zaměstnanci zhotovitelských firem. Svědek se přímo účastnil prací na obkladech rybníka, kde s nimi pracoval. Svědek rovněž potvrdil aktivní účast Z.Č. při řízení prací, respektive při koordinaci prací cizích firem, u kterých projevoval značnou znalost osob.
- 7) Správce daně na straně 87 protokolu o daňové kontrole čj. 121715/12/150931401150 ze dne 30. 10. 2012 uvádí: Na otázku, zda spolupracoval v areálu ZBIROVIA, a.s. s nějakou firmou, svědek R.G. odpověděl, že určitě, ano, byla tam i jiná firma. Na otázku, zda zná jména firem, které tam v době jejího působení také působily, a to BVU Praha s.r.o., FAR-DED, s. r. o., BRYX s. r. o. a MINIS s. r. o., svědek odpověděl, že si myslí, že tato jména viděl na autech a montérkách, i je slyšel.
- 8) M.W. dne 17. 4. 2012 pod čj. 74385/12/150930402428 uvedl, že spolupracoval s předmětnými firmami při opravách rybníka a potvrdil, že tam různě pracovalo současně 6 -10 osob. Rovněž si vzpomněl na jméno Z.Č., který práce řídil.

9) J.S. dne 19. 4. 2012 pod čj. 76157/12/150930402428 aj.S. dne 19. 4. 2012 pod čj. 76156/12/150930402428 popsaly průběh úhrady faktur v hotovosti. Svědkyně J.S. vždy prováděla výplatu hotovosti na základě příslušné faktury podepsané zástupcem zhotovitelské firmy a příslušného výdajového a příjmového pokladního dokladu, který na základě plné moci příslušné dodavatelské firmy podepsal Z.Č. Rovněž potvrdila, že v případech, kdy na výdajovém příjmovém pokladním dokladu byl podepsán Z.Č., tak mu hotovost osobně předávala.

10) S.R. dne 18. 4. 2012 pod čj. 74985/150930402428 uvedla, že v předmětné době k žalobkyni docházel Z.Č. a zaměstnanci zhotovitelských firem. Svědkyně rovněž potvrdila, že dělníci Z.Č. mluvili ukrajinsky a kromě prací pro žalobkyni vykonávali práce i pro firmu AUTOPLACHTY, která sídlí naproti ZBIROVIA, a.s. Svědkyně rovněž popsala rozsah prací, které viděla při svých nočních obchůzkách.

11) T.B. dne 6. 6. 2012 pod čj. 93063/150930400547 uvedl, jak bylo již výše uvedeno, že pracoval pro firmu BRYX s. r. o., BVU Praha s. r. o. a firmu J.K. Rovněž potvrdil, že práce koordinoval Z.Č. Svědek dále uvedl jména osob, které s ním byly na uvedené stavbě - Atilla D., Z.H., V.S. a Š.K. Práce, které provedl svědek T.B. pro výše uvedené firmy, mu byly jednotlivými firmami proplaceny a tato skutečnost byla doložena správci daně. Správce daně tuto doloženou skutečnost odmítl.

12) A.B. dne 2. 3. 2011 pod čj. 18809/11/150930401150 a dne 4. 4. 2012 pod čj. 510078/12/150930400547 uvedl, že jako místopředseda představenstva společnosti žalobkyně se pracovně stýkal s J.K. a potvrdil, že tento prováděl u daňového subjektu zámečnické práce. Rovněž potvrdil, že Z.Č. přivedl J.K. a jeho firmu do společnosti ZBIROVIA, a.s. Potvrdil, že Z.Č. se společností ZBIROVIA, a.s., dlouhodobě spolupracoval, a to zejména v letech 2005 až 2008. Rovněž potvrdil rozsah prováděných prací a skutečnost, že práce řídil a přebíral za žalobkyni P.U. Potvrdil, že platby faktur byly předávány v hotovosti Z.Č. na základě příslušných daňových dokladů - faktur, vždy příslušným pokladním dokladem.

13) Z.M. ml. dne 4.4.2012 pod čj. 51006/12/150930400547 uvedl, že pro žalobce zprostředkovával práce zhotovitelských firem Z.Č. Svědek popsal i rozsah prací a způsob úhrady za vykonané práce, který koresponduje s předchozími výpověďmi svědků. Rovněž potvrdil přítomnost a práce J.K., které tento u žalobkyně prováděl. Svědek dále uvedl, že Z.Č. a jím sjednaní pracovníci, kteří u žalobkyně pracovali, rovněž pracovali i v objektu firmy AUTOPLACHTY, Z.J.

14) P.U., který pracuje u žalobce jako vedoucí TOV (údržby a správy majetku), dne 12. 10. 2013 pod čj. 119222/11/150930402428 potvrdil, že zná předmětné zhotovitelské firmy a že prováděly práce dle jím sepsaných interních předávacích protokolů. Svědek rovněž potvrdil, že rozsah provedených prací je možné zjistit téměř ve všech případech místním šetřením. Svědek rovněž uvedl, že zhotovené dílo a vykonané práce osobně přebíral a kontroloval termíny dokončení prací.

Z výše uvedených svědeckých výpovědí je patrné, že svědci J.K., L.H., ing. K.S., P.U., R.G., Z.M., Z.M. ml., A.B., J.S., J.S. a S.R. potvrdili aktivní účast Z.Č. u žalobkyně, a to jako koordinátora zhotovitelských firem. Pouze svědecká výpověď J.K. a Z.Č. je v rozporu s předchozími výpověďmi, což je logické, když tyto osoby neplní svoji daňovou povinnost. Správce daně nehodnotil všechny tyto svědecké výpovědi v celku a pouze účelově se dovolával nepravdivé výpovědi Z.Č. a J.K., které považuje za jediné věrohodné. Svědecké výpovědi K.S., P.U., L.H., J.K., M.W., F.Z., S.R., J.S., J.S., R.G. a T.B. je nutné hodnotit v celku s ostatními důkazy. Provedením předmětných svědeckých výpovědí se podle žalobkyně jednoznačně prokázalo, že předmětné daňové doklady - faktury byly vystaveny za skutečně vykonané a kontrolované práce a finanční úhrady byly předány přímo zhotovitelům.

Žalobkyně předložila v rámci daňové kontroly i celou řadu listinných důkazů - jednotlivé daňové doklady (faktury), příjmové pokladní doklady, výdajové pokladní doklady a interní záznamy o provedení prací. Dále předložila příslušná stavební povolení a povolení odboru životního prostředí, fotodokumentaci stavu objektů před realizací jednotlivých prací, tedy vše, co jednoznačně a nezvratně prokazuje, že uvedené práce v daném období u žalobkyně probíhaly a byly v celém rozsahu provedeny a na základě právoplatných daňových dokladů uhrazeny. Správce daně nezjistil vyčerpávajícím způsobem skutkový stav věci a některé navrhované důkazy zcela odmítl provést. Daňový subjekt např. od samého počátku daňové kontroly navrhoval, aby správce daně si na místě sám ověřil rozsah provedených prací. Tento důkaz správce daně odmítl. Jako zcela zásadní je nutné objasnit činnost Z.Č. a získat jeho pravdivé vyjádření o spolupráci s žalobkyní. Svědecky je dostatečně prokázáno, že Z.Č. projednával pro žalobkyni v zastoupení jednotlivých firem jejich dodavatelské nabídky na konkrétně vymezené práce. Správce daně se však touto věcí nezabýval a nedokončil řádně výsledek pana Z.Č. Podle názoru žalobkyně nebylo dokazování ukončeno a rozporné skutečnosti, pro posouzení celé věci velmi zásadní, byly správcem daně ponechány bez povšimnutí. Hodnocení důkazů nebylo provedeno zcela a úplně z hlediska závažnosti, zákonnosti, ani z hlediska věrohodnosti. Žalobkyně připomněla, že pokud správce daně stanoví daň na základě neúplného dokazování, případně na základě nesprávného zjištění skutkového stavu, jedná v rozporu se zákonem, zejména s §91 odst. 2 daňového řádu.

Žalobkyně byla toho názoru, že v rámci předmětného daňového řízení správce daně postupoval nesprávně. Při zjišťování skutkového stavu odmítl řadu návrhů žalobkyně na doplnění dokazování. Kromě toho byl nečinný i v případech, kdy nastalé skutečnosti vyžadovaly provést potřebné úkony důkazního řízení. Při řešení nekontaktnosti firem postupoval správce daně často pouze formálně. Žalovaným byly v některých případech chybně vyhodnoceny důkazy, např. při shodě téměř všech svědeckých výpovědí v otázce předávání peněžních částek Z.Č., nebo jeho činnost při organizování prací. Správce daně posuzoval tyto důkazy pouze jednotlivě a nikoliv ve vzájemných souvislostech. Dokazování bylo v daném případě neúplné a došlo k neúplnému a nesprávnému zjištění skutkového stavu, což představuje porušení § 92, odst. 2 daňového řádu.

V podání ze dne 14. 11. 2014 žalobkyně doplnila své žalobní námitky o tvrzení, že J.K. při výpovědi před správcem daně popřel, že práce prováděl a uvedl, že jím vydané a podepsané faktury měly prý pouze charakter firemní nabídky. Později však připustil i tu možnost, že Z.Č. jako organizátor deklarovaných prací přebíral finanční prostředky za jím

vydané faktury. Daňový subjekt na tyto skutečnosti několikrát správce daně upozorňoval s tím, že uvedené skutečnosti je důležité došetřit, což nemůže provést daňový subjekt, který není vybavený potřebnými pravomocemi. Současně byl správce daně daňovým subjektem informován, že u J.K. probíhá daňová kontrola, kterou vykonává Finanční úřad v Hořovicích, a pokud nebude tato kontrola ukončena, správce daně by měl vyčkat se svým rozhodnutím o ukončení daňové kontroly ve společnosti žalobkyně až podle výsledku daňové kontroly u J.K. Správce daně se spokojil s nevěrohodným vysvětlením J.K. ve věci podepsaných faktur a přes návrhy daňového subjektu důkazní řízení ukončil. Finanční úřad v Hořovicích po ukončení daňové kontroly u J.K. vydal dne 29. 7. 2011 dodatečné platební výměry, proti kterým se J.K. neodvolal. Obsahem těchto platebních výměrů byly práce, které se týkaly účtovaných zámečnických prací pro společnost žalobkyně. O provedené daňové kontrole u J.K. se daňový subjekt dozvěděl dne 30. 10. 2014 v rámci prostudování spisu při jiném řízení. Peněžní částky uvedené v dodatečných platebních výměrech pro J.K. byly doměřeny dodatečnými platebními výměry také daňovému subjektu a jím také uhrazeny, neboť podle správce daně tento daňový subjekt nepředložil takové důkazy, které prokazují převzetí peněz deklarovaným dodavatelem J.K. za vykonané práce. Za této situace by dodatečné daňové výměry byly správci daně uhrazeny za stejnou daňovou povinnost dvakrát, což je zcela nepřípustné. Protože povinnou osobou k úhradě daní je J.K., který se proti daňovým výměrům správce daně neodvolal, a rozhodnutí o dodatečných platebních výměrech je v právní moci, bude daňový subjekt požadovat vrácení části uhrazených daní a to částek, kterými plnil daňovou povinnost za J.K.. Kromě toho bude daňový subjekt požadovat vrácení příslušenství daně a úhradu nákladů.

[IV] Vyjádření žalovaného správního orgánu

Odvolací finanční ředitelství se k žalobě vyjádřilo v podání ze dne 19. 6. 2014. Navrhovalo zamítnutí žaloby jako nedůvodné a mj. konstatovalo, že napadené rozhodnutí bylo vydáno v souladu se zákonem. Žalovaný provedl rozsáhlé dokazování, přičemž dbal, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, čímž naplnil povinnost ve smyslu § 92 odst. 2 daňového řádu. Při rozhodování důsledně přihlédl ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo, a v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů zhodnotil všechny získané důkazy dle své úvahy. V tomto smyslu posoudil každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti. Žalovaný souhlasil s tvrzením žalobkyně, že důkazní povinnost daňového subjektu nemůže být bezbřehá. V posuzovaném případě však důkazní povinnost žalobkyně směřovala výhradně k tomu, aby prokázala to, co správci daně tvrdila, tj. skutečnost, že reálně přijala plnění, jež jsou deklarována na žalobkyní předložených daňových dokladech. Tímto postupem nemohlo dojít ze strany žalovaného k vybočení ze zákonem upravených hranic rozložení a rozsahu důkazního břemene v daňovém řízení. Žalobkyně neunesla důkazní břemeno, když prokazatelně nedoložila, že se tvrzená zdanitelná plnění skutečně uskutečnila, přičemž zákonným důsledkem neunesení důkazního břemene žalobkyně bylo vydání dodatečných platebních výměrů na daň z přidané hodnoty.

[V] Posouzení věci krajským soudem

Řízení ve správním soudnictví je upraveno zákonem č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „soudní řád správní“ nebo „s. ř. s.“).

Podle § 75 odst. 1 soudního řádu správního soud při přezkoumání rozhodnutí vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu.

Podle § 75 odst. 2 soudního řádu správního věty první soud přezkoumá napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů. S tím souvisí i to, že žalobce by měl brojít především proti těm rozhodovacím důvodům, na nichž je napadené rozhodnutí skutečně postaveno, a/nebo proti takovým vadám řízení, které mohly mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

V daném případě správní orgány předestřely, jak nahlízejí na distribuci břemene tvrzení a důkazního břemene, a vysvětlily, které sporné skutečnosti tu shledávají za rozhodující pro posouzení věci.

Soud dospěl k závěru, že **žaloba není důvodná**.

Mezi účastníky je sporné, zda žalobkyně prokázala uskutečnění zdanitelných plnění od zhotovitelských firem.

Podle § 72 odst. 1 zákona o DPH, nárok na odpočet daně má plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Nárok na uplatnění odpočtu daně vzniká dnem, ke kterému vznikla povinnost přiznat daň na výstupu.

Správce daně primárně vycházel z § 92 odst. 3 daňového řádu, podle kterého prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.

Judikatura týkající se důkazního břemene v daňovém řízení je dlouhodobě konstantní. Nejvyšší správní soud například v rozsudku ze dne 27. 1. 2012, čj. 8 Afs 44/2011 – 103 (toto i další zde zmíněná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou k dispozici na www.nssoud.cz), shrnul (body 38-44): „(...) Nejvyšší správní soud se k otázce rozložení důkazního břemene v daňovém řízení již opakovaně vyjádřil. Ustáleně přitom judikuje, že daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, nese tedy břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Daňový subjekt má povinnost prokazovat k výzvě správce daně jen ty skutečnosti, které sám tvrdí (nálezn Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, všechna rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na <http://nalus.usoud.cz>). Svá tvrzení prokazuje především svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 – 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008 – 86, ze dne 16. 7. 2009, čj. 1 Afs 57/2009 – 83, či ze dne 8. 7. 2010, čj. 1 Afs 39/2010 – 124, všechna rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů či faktur, byť formálně bezvadných, sama o sobě zpravidla ještě neprokazuje, že se operace,

kteřá je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2006, čj. 7 Afs 132/2004 - 99, ze dne 31. 12. 2008, čj. 8 Afs 54/2008 - 68). Správce daně proto může vyjádřit důvodné pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně podle § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu tíží důkazní břemeno, a to právě ve vztahu k prokázání důvodnosti jeho pochyb. Správce daně není povinen prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Správce daně proto musí identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě lze mít pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti účetnictví (srov. shora zmíněné rozsudky čj. 2 Afs 24/2007 - 119, čj. 9 Afs 30/2008 - 86, čj. 1 Afs 39/2010 - 124, náleží Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02). Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k předmětnému obchodnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt přitom tyto skutečnosti prokazuje zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím. Lze tak shrnout, že v první fázi daňového řízení leží důkazní břemeno na daňovém subjektu, který je povinen především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy skutečnosti uváděné v daňovém přiznání k příslušné dani (§ 31 odst. 9 daňového řádu). Doložením všech požadovaných dokladů daňový subjekt své důkazní břemeno unese. Pokud má správce daně o předložených účetních dokladech pochybnosti, je na něm [§ 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu], aby popsáním způsobem takové pochybnosti o věrohodnosti, správnosti či průkaznosti účetnictví daňového subjektu vyjádřil. Důkazní břemeno pak přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen tvrzené skutečnosti prokázat zpravidla dalšími důkazními prostředky (srov. shora zmíněný rozsudek čj. 1 Afs 39/2010 - 124). Rovněž k vlastní otázce prokazování nároku na odpočet daně z přidané hodnoty se Nejvyšší správní soud vyjadřuje konstantním způsobem. Zastává stanovisko, že jakkoliv z § 73 odst. 1 zákona o DPH vyplývá, že prokazování nároku na odpočet daně je prvotně záležitostí dokladovou, je současně třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění. Pokud daňový subjekt před správcem daně uplatňuje nárok na odpočet daně, je k jeho výzvě povinen uplatněný nárok jednoznačně prokázat (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 3. 2010, čj. 1 Afs 10/2010 - 71, ze dne 28. 2. 2008, čj. 9 Afs 93/2007 - 84). Platí tedy, že daňový doklad není sám o sobě poukázkou na vznik nároku na odpočet daně. Aby mu mohla být přisouzena důkazní hodnota ve smyslu § 73 odst. 1 zákona o DPH, musí věrně zobrazovat faktickou stránku věci, tj. přijetí zdanitelného plnění. Daňový subjekt přitom musí v daňovém řízení prokázat nejen to, zda došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, zda toto plnění uskutečnila osoba – plátce daně, jež je jako poskytovatel tohoto plnění uvedena v dokladu, který daňový subjekt jako důkaz k prokázání tvrzeného právního stavu předkládá (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2005, čj. 5 Afs 188/2004 - 63). Vzniknou-li správci daně pochybnosti o správnosti údajů na tomto dokladu, resp. pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění či naplnění jiných zákonných podmínek pro uplatnění odpočtu daně, ztrácí daňový doklad důkazní hodnotu předvídanou v § 73 odst. 1 zákona o DPH a nárok na odpočet daně je třeba prokazovat dalšími způsoby předvídanými

daňovým řádem (srov. shora zmíněný rozsudek čj. 1 Afs 10/2010 - 71).“ Od takto prezentovaných závěrů není důvodu se odchýlovat.

Judikatura Nejvyššího správního soudu vnímá daňové řízení jako řízení postavené na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat (= břemeno tvrzení) a zároveň povinnost toto své tvrzení doložit (= břemeno důkazní). Svá tvrzení prokazuje především svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 - 119, publikován pod č. 1572/2008 Sb. NSS; ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008 - 86; ze dne 16. 7. 2009, čj. 1 Afs 57/2009 - 83, příp. ze dne 8. 7. 2010, čj. 1 Afs 39/2010 - 124). Existence účetních dokladů, tj. příjmových a výdajových dokladů či faktur, byť formálně bezvadných, sama o sobě zpravidla ještě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (k tomu srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2006, čj. 7 Afs 132/2004 - 99, resp. ze dne 31. 12. 2008, čj. 8 Afs 54/2008 - 68). Stran aplikace zásady volného hodnocení důkazů v daňovém řízení je pak případné připomenout rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2008, čj. 5Afs 5/2008 - 75 (publikováno pod č. 1702/2008 Sb. NSS), v němž kasační soud uvedl, že „(...) *zásada volného hodnocení důkazů zakotvená v tomto ustanovení znamená, že správce daně není vázán žádnými formálními pravidly, jež by stanovily, jaká je důkazní síla jednotlivých důkazních prostředků, neznámá to však, že by závěry správce daně o skutkové stránce věci mohly být výsledkem libovůle. Naopak takové závěry musí vyplynout z racionálního myšlenkového procesu odpovídajícího požadavkům formální logiky, v jehož rámci bude důkladně posouzen každý z provedených důkazů jednotlivě a zároveň budou veškeré tyto důkazy posouzeny v jejich vzájemné souvislosti. Tato úvaha musí být v konečném rozhodnutí přezkoumatelným způsobem vyjádřena a také plně podléhá kognici správních soudů. Rovněž v poslední větě § 31 odst. 4 daňového řádu, podle níž provedené důkazní řízení osvědčí, které z předložených důkazních prostředků se staly skutečně důkazem, je možné rozumět tak, že z úvahy správce daně o zhodnocení všech důkazů vyplyne, které z nich podporují tvrzení daňového subjektu a které ho naopak zpochybňují či vyvracejí, rozhodně však toto ustanovení neposkytuje správci daně oprávnění k tomu, aby některé předložené důkazy svévolně ze své úvahy vyloučil a přihlížel pouze k některým, které si sám zvolí.(...)*“. Vzhledem k obdobné úpravě obsažené v novém daňovém řádu lze uvedené aplikovat i na postup při hodnocení důkazů podle nového daňového řádu.

V prvé fázi daňového řízení tak leží důkazní břemeno na daňovém subjektu, který je povinen především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy prokázat skutečnosti uváděné v daňovém přiznání k příslušné dani. K přenesení důkazního břemene na správce daně dojde po té, kdy doložením všech požadovaných dokladů daňový subjekt své důkazní břemeno unese a správce daně má o předložených účetních dokladech pochybnosti. Pak je na správci daně [viz § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu], aby v uvedených ustanoveních popsáním způsobem takové pochybnosti vyjádřil. Důkazní břemeno pak přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen tvrzené skutečnosti prokázat zpravidla dalšími důkazními prostředky.

Předestřenou optikou soud nazíral na žalobkyní uplatněné žalobní námitky.

V předmětném daňovém řízení nestačilo prokázat, že byly provedeny práce určitého rozsahu, nýbrž bylo třeba prokázat, kým a v jakém rozsahu a termínech byly stavební práce realizovány a zda byly úhrady provedeny ve prospěch dodavatelů, kteří faktury vystavili.

Správní orgány žalobkyni náležitě objasnily, o jaká zákonná ustanovení svůj požadavek opírají a jak je tu distribuováno břemeno tvrzení a důkazní břemeno (viz zejména zprávy o daňové kontrole vydané Finančním úřadem pro Plzeňský kraj pod čj. 798427/13/2312-05400-402428 a pod čj. 1045625/13/2312-05400-400547 a rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 10. 7. 2014, čj. 17130/14/5000-14204-703000).

Žalobkyně v části žaloby „*IV. Organizace prací*“ cílila své námitky k osobě Z.Č. neprovedení jeho dalšího výsledku atd. (viz výše konstatování textu žaloby). Stran námitky týkající se obsahu výpovědi Z.Č. resp. neprovedení jeho dalšího výsledku, soud odkazuje na část tohoto rozsudku obsahující posouzení námitek týkajících se svědeckých výpovědí (níže). Tvrzeními žalobkyně týkající se údajné účasti Z.Č. na odkoupení majoritního podílu ve společnosti žalobkyně a souvislosti s tím podaného trestního oznámení pak soud nehodnotil, neboť pro podstatu věci nemají žádný význam. K návrhu důkazu znaleckým posudkem soud pouze uvádí, že daňové orgány neměly důvod ustanovit znalce či zadat vyhotovení znaleckého posudku, když na ně nepřešlo důkazní břemeno (k otázce přenesení důkazního břemene viz výše).

Stran námitek obsažených v části žaloby „*V. Nekontaktnost dodavatelů*“ soud předně konstatuje, že z napadeného rozhodnutí není nikterak patrné, že by žalobkyni byla kladena k tíži případná nekontaktnost některých dodavatelů. Žalovaný správní orgán na str. 24 napadeného rozhodnutí výslovně uvedl následující: „*K nekontaktnosti deklarovaných dodavatelů a neplnění jejich daňových povinností odvolací orgán uvádí, že (...) tyto skutečnosti pouze daly vzniknout pochybnostem správce daně o uskutečnění předmětných zdanitelných plnění v souladu s daňovými doklady, nebyly však osvědčeny jako důkaz, že deklarované společnosti zdanitelná plnění neuskutečnily. Prokázání této skutečnosti bylo věcí daňového subjektu. Důvodem neuznání nárokováného odpočtu tedy nebyla skutečnost, že dodavatelské společnosti jsou nekontaktní, případně že z předmětných plnění neodvedly daň, ale to, že daňový subjekt nepředložil žádné důkazní prostředky, kterými by prokázal, že předmětná plnění se uskutečnila v souladu s předloženými doklady. Správce daně tak nepřenesl na daňový subjekt odpovědnost za nekontaktnost dodavatelů, ani za případné neplnění povinnosti platby DPH jednotlivými dodavatelskými společnostmi; daňový subjekt měl pouze zákonnou povinnost prokázat svá tvrzení.*“.

Tvrdí-li žalobkyně, že ve věci nekontaktnosti deklarovaných dodavatelů podala žalovanému řadu návrhů s označením adres nebo jiných kontaktních údajů, aby žalovaný mohl ověřit plnění daňové povinnosti u těchto osob a současně potvrdit tvrzení žalobkyně, pak soud zdůrazňuje, že žalobkyně se vyjadřuje pouze obecně. V žalobě neuvedla žádné konkrétní údaje, natož aby specifikovala, jak se to negativně promítlo do jejích veřejných subjektivních práv. Za těchto okolností pak nebylo možné takto vágně formulovaná tvrzení objektivně přezkoumat. Krom toho se nelze než ztotožnit se závěry žalovaného uvedenými k tomu na str. 44 napadeného rozhodnutí, kde Odvolací finanční ředitelství konstatovalo:

„Daňový subjekt tedy de facto po správci daně požaduje, aby prováděl výslech jednatelů všech společností, u nichž měli také pracovat lidé zajištění panem Čekanem, zjišťoval, o jaké pracovníky se jedná, zda tito pracovali také u daňového subjektu a následně ověřoval, zda u daňového subjektu skutečně subdodavatelsky plnili pro deklarované dodavatele. Odvolací orgán konstatuje, že tento požadavek je zcela v rozporu s principem, že daňový subjekt je povinen prokazovat vše, co uvádí v daňovém přiznání, a jde daleko nad rámec povinnosti správce daně dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji.“

Ve vztahu ke společnosti BRYX s. r. o. soud jednak odkazuje na posouzení svědecké výpovědi T.B. (viz níže), který vypovídal mj. i ve vztahu k BRYX s. r. o., a dále na závěry žalovaného vyjevené na str. 40 napadeného rozhodnutí, s nimiž se soud ztotožnil. Na str. 40 napadeného rozhodnutí je uvedeno toto: *„K podání vysvětlení T.B. na PČR odvolací orgán uvádí, že T.B. byl v předmětném daňovém řízení vyslechnut jako svědek. V rámci výpovědi popsal své působení u daňového subjektu a spolupráci se Z.Č. Z výpovědi bylo zcela zřejmé, že s nikým z předmětných společností svědek nejednal, hotovost přebíral od pana Č. To, že subdodavatelsky plní pro předmětné společnosti, dovozoval pouze na základě toho, co mu řekl pan Č. Plnou moc, na základě které by pan Č. mohl za společnosti jednat, svědek neviděl. Jeho výpověď tedy nijak neosvědčila, že skutečně subdodavatelsky plnil pro předmětné společnosti. V tomto směru není třeba žádného doplnění výpovědi. Není tedy třeba, aby si odvolací orgán vyžádal od PČR protokol o podání vysvětlení ze dne 13. 12. 2008, čj. KRPP-17109-77I/TC-2010-030080, když navíc i z tvrzení daňového subjektu vyplývá, že v rámci podání vysvětlení sdělil svědek totéž, co při výpovědi před správcem daně. Svědeckou výpověď T.B. správce daně nezpochybňoval, pouze konstatoval, že svědek s nikým z předmětných společností nejednal a nebylo nijak prokázáno, že skutečně plnil pro tyto společnosti. Skutečnost, že Z.Č. „jménem společností“ vyplácel hotovost, pak v žádném případě není možné považovat za důkaz o tom, že měl zmocnění za společnosti jednat.“*

Ve vztahu k námitkám týkajícím se IMILA s. r. o. soud považuje za dostatečné, jak se s obdobnými odvolacími námitkami vypořádal žalovaný v napadeném rozhodnutí na str. 43 a 47. Na str. 43 žalovaný konstatoval: *„Dále daňový subjekt v průběhu odvolacího řízení navrhl výslech likvidátora společnosti IMILA s. r. o., v likvidaci, JUDr. J.K. Uvádí, že jeho výpovědí se minimálně prokáže skutečnost, že společnost IMILA s. r. o. používala v předmětné době nákladní vozidla a dále může osvětlit, jakým způsobem se vedly knihy jízd těchto vozidel a jiná evidence související s jejich provozem. Odvolací orgán konstatuje, že ani skutečnost, že předmětná společnost používala vozidla a mohla tedy zdanitelné plnění spočívající v poskytnutí dopravních služeb poskytnout, nijak neosvědčuje skutečnost, že toto plnění daňovému subjektu skutečně poskytl. Ze spisového materiálu bylo zjištěno, že tento návrh svědka byl učiněn již v průběhu daňové kontroly a správcem daně byl odmítnut. Ve zprávě o kontrole byl daňový subjekt seznámen s tím, že správce daně zaslal likvidátoru společnosti výzvu k poskytnutí informací čj. 665/11/1509302428. Z odpovědi na výzvu zaevidované dne 12. 1. 2011 pod čj. 1282/11 je zřejmé, že společnost je zcela nekontaktní a likvidátoru se nepodařilo získat žádné účetní či jiné doklady společnosti. Dne 5. 10. 2012 správce daně telefonicky kontaktoval JUDr. J.K. ohledně jeho výše uvedené odpovědi na výzvu (úřední záznam čj. 118593/12/150931402091) a ten aktuálnost svého sdělení potvrdil. Odvolací orgán konstatuje, že z výše uvedeného je zřejmé, že likvidátor společnosti nemá k dispozici*

žádné účetní ani jiné doklady a jeho výpověď by tedy nemohla přinést ve věci nic nového. Z tohoto důvodu nebyl výslech svědka proveden ani v odvolacím řízení.“. Stran daňovým subjektem předloženého insolvenčního návrhu Odvolací finanční ředitelství na str. 47 napadeného rozhodnutí uvedlo: „Z návrhu je patrné, že společnost IMILA s. r. o. provozovala několik nákladních a osobních automobilů. Daňový subjekt návrh dokládá jako důkaz, že společnost v předmětné době poskytovala autodopravu, byla činná, a tudíž jí vystavené faktury pro daňový subjekt byly vystaveny na základě odvedených prací. Daňový subjekt je přesvědčen, že Insolvenční návrh, který byl zveřejněn v insolvenčním rejstříku u firmy IMILA s. r. o., v likvidaci, měl správce daně použít z úřední povinnosti a jeho závěry použít při hodnocení všech důkazů týkajících se společnosti IMILA s. r. o. Odvolací orgán konstatuje, že předložený insolvenční návrh nijak neprokazuje, že předmětná zdanitelná plnění uskutečnila společnost IMILA s. r. o. Z insolvenčního návrhu vyplývá, že společnost je provozovatelem motorových vozidel. Jak však již bylo konstatováno výše, to, že společnost mohla zdanitelné plnění poskytnout, nijak neprokazuje, že se tak také stalo. Nadto je z insolvenčního návrhu zřejmé, že společnost je nekontaktní a neposkytla likvidátorovi žádné účetní doklady. Výstavem předmětných faktur tedy nelze u společnosti ověřit, což je také závěr, který správce daně učinil ve zprávě o kontrole.“.

Nedůvodnost námitek týkajících se *družstva AXAMIT* soud konstatuje, že z ničeho není patrné, že by nekontaktnosti dodavatele, resp. skutečnost, že příslušný daňový doklad byl zhotovitelem vystaven v době, kdy už mu byla zrušena registrace k DPH, byly v předmětném daňovém řízení přičítány k tíži daňového subjektu (žalobkyně). Plně se tak lze ztotožnit s tím, co je uvedeno na str. 24 napadeného rozhodnutí, že „*správce daně uvedl pouze ve výčtu skutečností, na základě jejichž posouzení správci daně vznikly důvodné pochybnosti, že zdanitelná plnění nebyla uskutečněna tak, jak je uvedeno na daňových dokladech, nikoliv jako důkazy o tom, že zdanitelná plnění v souladu s doklady uskutečněna nebyla.*“.

Svědék J.K. vypověděl, že práce neprováděl, a protože práce nevykonával, finanční částky nikdy nepřevzal (protokol čj. 19859/11/150930400547 sepsaný Finančním úřadem v Rokycanech). Se svědeckou výpovědí J.K. se správce daně vypořádal ve zprávě o daňové kontrole čj. 121712/12/150931401150 a odvolací orgán v žalobou napadeném rozhodnutí (zejména str. 22, 30, 35, 37). Tvrzení žalobce, že „*správce daně na toto nevěrohodné a nesmyslné tvrzení nijak nereagoval*“, tedy neodpovídá skutečnosti. Soud v protokolech vyhotovených Finančním úřadem v Hořovicích nenalezl, že by „*J.K. ve své výpovědi připustil, že peníze za provedené práce pro ZBIROVII a.s. mohl pro něho přebírat Z.Č.*“. I kdyby tomu tak snad bylo, lze tu akceptovat názor odvolacího orgánu, že „*i pokud by Z.Č. hotovost přebíral, neosvědčovalo by to skutečnost, že hotovost byla přebírána za práce uskutečněné J.K., neboť ten vykonání prací popřel*“. Na tomto závěru nemohou nic změnit ani tvrzení žalobkyně vyslovená v jejím podání ze dne 14. 1. 2014.

Stran námítky týkající se společnosti MINIS, s.r.o., v likvidaci, soud odkazuje na str. 38 napadeného rozhodnutí, kde se konstatuje, že „*zdanitelná plnění poskytnutá společností MINIS s. r. o. nebyla v rámci kontroly na DPH vůbec šetřena.*“.

Žalobkyně v části žaloby „*VI. Svědecké výpovědi*“ má za to, že provedením svědeckých výpovědí předmětných svědků se prokázalo, že předmětné daňové doklady -

faktury byly vystaveny za skutečně vykonané a kontrolované práce a finanční úhrady byly předány přímo zhotovitelům. S tímto náhledem na věc se soud neztotožňuje. V daném případě bylo na žalobkyni, aby prokázala, že práce uvedené na sporovaných fakturách - daňových dokladech provedli tam uvedení dodavatelé a že těmto dodavatelům za tyto práce žalobce zaplatil na předmětných fakturách uvedené částky.

K jednotlivým výpovědím a vyjádřením soud v pořadí podle žaloby uvádí:

1) Z.M. jako předseda představenstva společnosti ZBIROVIA, a.s., nemohl mít v předmětném řízení postavení svědka (protokol čj. 50942/12/150930400547 sepsaný Finančním úřadem v Rokycanech). Jeho vyjádření tudíž správní orgány správně zachytily a posoudily ne jako svědeckou výpověď (§ 96 daňového řádu), nýbrž jako tvrzení daňového subjektu (§ 93 odst. 1 věta druhá daňového řádu).

2) Svědek J.K. vypověděl, že o obchodních transakcích p. K. a společnosti ZBIROVIA, a.s., mu není nic známo (protokol čj. 209002/11/210931506467 sepsaný Finančním úřadem v Teplicích). K okolnostem, za nichž se seznámil s p. K., uvedl, že pravděpodobně to bylo při návštěvě p. M. a při nákupu zboží ve ZBIROVII, přesné datum ani rok si nevybavuje. Skutečnosti tedy neodpovídá, že by J.K. „jednoznačně potvrdil, že zná osobu J.K., s kterou ho seznámil Z.Č. ve společnosti ZBIROVIA a.s. v době, kdy tam pracovali“. Svědek vypověděl, že p. K. (jeho zaměstnanci) prováděl truhlářské práce pro Zahradnictví K..., avšak nepotvrdil, že by p. K. prováděl nějaké práce pro společnost ZBIROVIA, a.s. (v této společnosti pana K. žádné práce neviděl vykonávat). Podstatné rovněž není, zda faktury vystavené p. K. a uhrazené p. K. se nacházejí v účetnictví J. K. a zda z nich on odváděl DPH, resp. zda číselná řada vystavovaných faktur na sebe navazovala či nikoli; v daném případě není předmětem sporu jakýkoliv vztah mezi pány K. a K., resp. se nespornuje vystavení faktur, nýbrž provedení prací.

3) Svědek Ing. K.S. vykonával v předmětném období funkci obchodního náměstka společnosti ZBIROVIA, a.s. (protokol čj. 119219/11/150930402428 sepsaný Finančním úřadem v Rokycanech). Svědek nezná firmy ani jednatele/předsedu představenstva firem FART-DED s.r.o., družstva AXAMIT, STAVOCENTER, s.r.o., KRIMSNET s.r.o. a NEXUS TRADE s.r.o. Předložené záznamy o provedení prací pravděpodobně podepsal. Neví ovšem, kdo tyto záznamy vyhotovil, ani kdy byly vyhotoveny. Svědkovi není známo, kdo sjednával cenu a rozsah prací, ani kdo a kdy (respektive kde) práce prováděl. Svědek žádné práce či zboží nepřebíral, ani nekontroloval. Z takovéto výpovědi obchodního náměstka ovšem nelze podle soudu dojít k závěru, že Ing. K.S. potvrdil, že společnost ZBIROVIA, a.s., odebírala plnění od dodavatelů FART-DED s.r.o., Družstva AXAMIT, STAVOCENTER, s.r.o., KRIMSNET s.r.o. a NEXUS TRADE s.r.o.

4) Stran svědka L.H. soud odkazuje str. 31 napadeného rozhodnutí, kde žalovaný konstatoval: „*Studiem spisu bylo zjištěno, že v rámci předmětného řízení svědek L.H. vyslechnut nebyl. Svědek byl vyslechnut v rámci daňové kontroly na dani z příjmů právnických osob a to ve věci zprostředkování služeb společnosti FART-DED s.r.o. pro daňový subjekt. Na DPH nebyla šetřena zdanitelná plnění, která by měla být uskutečněna*

touto společností. Odvolací orgán konstatuje, že ve vztahu k předmětnému řízení je tedy argumentace touto výpovědí bezpředmětná.“

5) Svědek R.G., který pracoval jako OSVČ ve společnosti ZBIROVIA, a.s., v roce 2007 (v měsících březen – září), vypověděl, že zná osobu Z.Č., konkrétní jméno společnosti, pro kterou pracoval, ovšem neví, kdežto osobu J.K. nezná. Vzpomněl si na přítomnost zahraničních dělníků v areálu žalobkyně v době, kdy tam pracoval i on, avšak nikterak nespécifikoval firmy, jejichž zaměstnanci by oni cizinci měli být. A pouze připustil, nikoliv jednoznačně potvrdil přítomnost jiných, žalobkyní uvedených, firem v areálu žalobkyně („*Myslím, že jsem tam tato jména viděl na autech, montérkách i je slyšel.*“) (protokol čj. 173144/12/003934102710 sepsaný Finančním úřadem pro Prahu 3). Jeho svědecká výpověď podle názoru soudu neobsahuje takové a tak určité údaje, aby mohla přispět k prokázání pro tuto daňovou věc rozhodných skutečností. Odvolací finanční ředitelství provedlo adekvátní hodnocení svědecké výpovědi R.G. na str. 31 svého žalobou napadeného rozhodnutí.

6) Svědek M.V. byl v předmětném období ve společnosti ZBIROVIA, a.s., zaměstnán jako údržbář (protokol čj. 74385/12/150930402428 sepsaný Finančním úřadem v Rokycanech). Jeho svědecká výpověď podle názoru soudu neobsahuje takové a tak určité údaje, aby mohla přispět k prokázání pro tuto daňovou věc rozhodných skutečností. Odvolací finanční ředitelství provedlo adekvátní hodnocení svědecké výpovědi M.V. na str. 31 svého žalobou napadeného rozhodnutí.

7) Svědkyně J.S. vykonávala v předmětném období funkci vedoucí ekonomického úseku společnosti ZBIROVIA, a.s. (protokol čj. 76157/12/150930402428 sepsaný Finančním úřadem v Rokycanech). Svědkyně J.S. byla v předmětném období v této společnosti zaměstnána jako účetní (protokol čj. 76156/12/150930402428 sepsaný Finančním úřadem v Rokycanech). Svědkyně J.S. byla přítomna tomu, že pan Č. přinesl faktury k proplacení, kolegyně připravila doklad a hotovost a toto nesla k panu M. do kanceláře k proplacení, svědkyně předání hotovosti přítomna nebyla. Předmětné částky byly panu Č. vypláceny na základě plné moci, tuto svědkyně neviděla, tuto informaci má od kolegyně paní S. Svědkyně J.S. připravenou hotovost a výdajový pokladní doklad odnesla k panu M. do kanceláře. V kanceláři byl přítomen člověk, kterého jí pan M. označil jako pana Č., o kterém jí pan M. (popř. sám pan Č.) řekl, že má plnou moc k převzetí úhrady faktury. Ona osobně plnou moc neviděla. Vzhledem k uvedenému nelze považovat za nedůvodné, jestliže odvolací orgán došel k tomu, že uvedenými svědeckými výpověďmi nebylo prokázáno to, že sporná plnění byla provedena zhotovitelskými firmami v rozsahu, termínu a za částky uvedené na fakturách, ani to, že pan Č. jednal jménem předmětných společností (str. 31 žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného).

8) Svědkyně S.R. byla v předmětném období ve společnosti ZBIROVIA, a.s., zaměstnána jako vrátná (protokol čj. 74985/12/150930402428 sepsaný Finančním úřadem v Rokycanech). Její svědecká výpověď podle názoru soudu neobsahuje takové a tak určité údaje, aby mohla přispět k prokázání pro tuto daňovou věc rozhodných skutečností. Odvolací finanční ředitelství provedlo adekvátní hodnocení svědecké výpovědi S.R. na str. 32 svého žalobou napadeného rozhodnutí.

9) Svědek *T.B.* vypovídal o své práci v areálu společnosti ZBIROVIA, a.s., fakturované firmám BRYX s.r.o., BVU Praha s.r.o., J.K. a Z.Č. v letech 2007 a 2008 (protokol čj. 93063/12/150930400547 sepsaný Finančním úřadem v Rokycanech). Svůj závěr, že jeho výpověď neosvědčila, že svědek skutečně subdodavatelsky plnil pro předmětné osoby, řádně odůvodnil správce daně ve zprávě o daňové kontrole čj. 121712/12/150931401150 a odvolací orgán na str. 29 a 30 napadeného rozhodnutí.

10) *A.B.* jako místopředseda představenstva společnosti ZBIROVIA, a.s., nemohl mít v předmětném řízení postavení svědka (protokol čj. 51078/12/150930400547 sepsaný Finančním úřadem v Rokycanech). Jeho vyjádření tudíž správní orgány správně zachytily a posoudily ne jako svědeckou výpověď (§ 96 daňového řádu), nýbrž jako tvrzení daňového subjektu (§ 93 odst. 1 věta druhá daňového řádu).

11) *Z.M. ml.* jako člen představenstva společnosti ZBIROVIA, a.s., nemohl mít v předmětném řízení postavení svědka (protokol čj. 51006/12/150930400547 sepsaný Finančním úřadem v Rokycanech). Jeho vyjádření tudíž správní orgány správně zachytily a posoudily ne jako svědeckou výpověď (§ 96 daňového řádu), nýbrž jako tvrzení daňového subjektu (§ 93 odst. 1 věta druhá daňového řádu).

12) Svědek *P.U.* vykonával v předmětném období funkci vedoucího TOV (údržby) společnosti ZBIROVIA, a.s. (protokol čj. 119222/11/150930402428 sepsaný Finančním úřadem v Rokycanech). Svědek uvedl, že vystavil a podepsal předložené záznamy o provedení prací. Zná osobu J.K., avšak nezná firmy, ani jednatele/předsedu představenstva firem DEMOKLES s.r.o., ATEL-Y spol. s r.o., Družstva V-HRYS, VIKTORIA TRADING s.r.o., ITNA s.r.o., Družstva AXAMIT, BRYX s.r.o., BATLER družstvo, VOLVISH s.r.o., TROYA STAV s.r.o., BVU Praha s.r.o., Inntek Group, IMILA s.r.o., FART-DED s.r.o., Sawicki s.r.o., MINIS s.r.o., v likvidaci, ani osobu Z.Č. Osoby oprávněné jednat za firmy práce nepředávaly, nikdo konkrétně svědkovi práce nepředával. Kdo sjednával cenu a rozsah prací, svědek neví. Vesměs neví ani to, kolik lidí provádělo na záznamech uvedené práce a kdo na ně dohlížel a organizoval jejich práci. Že práce prováděly výše uvedené firmy, bylo svědkovi řečeno panem M. Z takovéto výpovědi vedoucího údržby ovšem nelze podle soudu dojít k závěru, že potvrdil, že zná předmětné zhotovitelské firmy a že prováděly práce dle jím sepsaných interních předávacích protokolů a že zhotovené dílo a vykonané práce osobně přebíral a kontroloval termíny dokončení prací. Odvolací finanční ředitelství provedlo adekvátní hodnocení svědecké výpovědi P.U. na str. 37 a 38 svého žalobou napadeného rozhodnutí.

Žalobkyně má za to, že svědci potvrdili „aktivní účast Z.Č. u žalobkyně, a to jako koordinátora zhotovitelských firem“. K tomu by bylo třeba objasnit, co se má tímto výrazem rozumět. Ze zákona a z postupu správních orgánů na základě zákona vyplynulo, co je daňový subjekt v daném případě povinen prokazovat – a jakési koordinátorství zhotovitelských firem to nebylo. Relace mezi svědeckými výpověďmi J.K. a Z.Č. a výpověďmi dalších svědků jsou rozmanité: někdy jsou v rozporu, jindy jsou v částečném rozporu a ještě jindy se nijak nepotkávají. Není pravda, že se správce daně „pouze účelově dovolává nepravdivé výpovědi Z.Č. a J.K., které považuje za jediné věrohodné“; ve skutečnosti správce daně a odvolací

orgán hodnotily všechny provedené svědecké výpovědi a – což žalobkyně neprávem opomíjí – i celou řadu listinných důkazů.

Značná pozornost byla v žalobě věnována svědku Z.Č.. Ten se ke správci daně v předmětném daňovém řízení dostavil dvakrát. Dne 6. 4. 2011 uvedl, že nyní se nebude vyjadřovat, podklady zpracovává jeho zástupce (protokol čj. 35014/11/150930400547 sepsaný Finančním úřadem v Rokycanech). Dne 22. 6. 2011 bylo svědkovi správcem daně a zástupcem daňového subjektu položeno celkem 50 otázek, 43 z nich svědek zodpověděl, u sedmi se vyslovil tak, že v tuto dobu a na tomto místě se k těmto otázkám nebude vyjadřovat (protokol čj. 98122/11/150930400547 sepsaný Finančním úřadem v Rokycanech).

Svědka Z.Č. připustil spolupráci se společností ZBIROVIA, a.s., spočívající v tom, že sháněl zájemce o fabriku. Ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2007 svědek toliko u smluv o dílo ze dne 1. 3. 2007 na částku 183.000,- Kč a ze dne 29. 8. 2007 na částku 411.500,- Kč konstatoval, že podpisy na smlouvách nezpochybně, může ale prokázat, že uvedené práce nebyly provedeny. K ostatním předloženým smlouvám, fakturám a dokladům uvedl, že je nevystavil; ohledně podpisů na nich tvrdil buď to, že vypadají jako jeho, anebo to, že jsou padělané. Vyloučil však provádění jakýchkoliv prací a dodání jakéhokoliv zboží. Na otázku správce daně, z jakého důvodu připouští, že některé výše uvedené doklady mohl podepisovat, svědek odpověděl, že si neuvědomuje, že by tyto doklady podepisoval. Na otázku zástupce daňového subjektu, zda může potvrdit, že předával vystavené faktury výše uvedených firem včetně příjmových dokladů panu M. a zároveň od něj přijímal finanční plnění za účasti paní S., svědek uvedl, že může potvrdit jediné to, že tyto firmy tam nikdy nic nedělaly, a to mluví pouze o firmách, jejichž název mu něco říká. Na tutéž otázku zástupce daňového subjektu pak svědek zopakoval, že s firmami nespolečně pracoval, žádné práce nebyly prováděny, nechtěl si z toho každý vyvodit svůj závěr. Ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2008 svědek uvedl, že zastupoval na základě plné moci firmu GREENMAP Group s.r.o. v rozsahu vyřízení práce cizinců. Toto je jediná spolupráce, kterou zajišťoval. Nedostal žádnou provizi, protože ještě než se akce rozjela, skončila v důsledku změny vyhlášky o zaměstnávání cizinců. Předložené faktury za provedené práce za rok 2008 svědek nevystavil a práce na nich uvedené neprováděl. Žádnou hotovost nepřevzal. Na otázku správce daně, zda podepsal převzetí peněz na předložených pokladních dokladech, svědek odpověděl, že peníze nepřebíral, podpis může být u některých dokladů jeho, nedokáže to posoudit. Na otázku zástupce daňového subjektu, proč podepisoval faktury a smlouvy o dílo, jestliže tvrdí, že je nevystavil, svědek znovu zopakoval, že podpisy vypadají jako jeho, ale tyto práce nebyly jím vykonány ani přes jeho osobu. Na další otázku zástupce daňového subjektu, zda může potvrdit, že dostával částky uvedené na výše uvedených PPD od pana M. za účasti paní S., svědek znovu zopakoval, že práce nevykonával, takže nevidí důvod, proč by mu měla Zbirovie platit.

Za tohoto stavu věci nelze v neprovedení opakované výpovědi svědka Z.Č. spatřovat vadu řízení, která by mohla ovlivnit postup v předmětném daňovém řízení nebo zákonnost dodatečného vyměření daně, neboť žalobkyně správním orgánům (a ostatně ani soudu) nevyjevila, které – pro zjištění rozhodných skutečností relevantní – otázky měly být tomuto svědkovi při jeho opakovaném výslechu položeny.

Za těchto okolností je na místě připomenout, že žalovaný správní orgán vyhodnotil svědeckou výpověď Z.Č. zejména takto: „(...) Z.Č. *nepopřel jakoukoliv spolupráci s daňovým subjektem (...), pouze popřel svoji spolupráci s předmětnými dodavateli, a také skutečnost, že by tito prováděli pro daňový subjekt nějaké práce. Svědeckými výpověďmi pak bylo prokázáno, že Z.Č. v areálu daňového subjektu koordinoval práce, které zde byly vykonávány, aniž by však bylo doloženo, že práce vykonávali deklarovaní dodavatelé. Není možné očekávat, že by další svědecká výpověď Z.Č. poskytla správci daně nové skutečnosti, a proto odvolací orgán hodnotí její opakování jako neúčelné. (...) Vzhledem k tomu, že Z.Č. popřel spolupráci s deklarovanými dodavateli, není třeba se jej dotazovat, zda finanční prostředky pocházely od těchto deklarovaných dodavatelů.*“.

Toto hodnocení, jež je obsaženo na str. 39 žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného, může soud jen aprobovat. Nadto, lze jen doplnit, že uvedené místo není ani zdaleka jediné, kde se správní orgány vypořádají s informacemi souvisejícími s osobou Z.Č.

Zásada volného hodnocení důkazů, která je zakotvena v § 8 odst. 1 daňového řádu, zní: Správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.

K tomuto ustanovení se odborná literatura vyjadřuje zejména takto: „*Zásada volného hodnocení důkazů je postavena na správním uvážení, které však nemůže být svévolné. Správní uvážení musí být vystavěno na základech formální logiky, musí být konzistentní a nesmí v něm být vzájemné rozpory. Navíc aby se splnění uvedených požadavků dalo posoudit a přezkoumat, musí být za tímto účelem správní uvážení přezkoumatelným způsobem obsaženo ve spisu či na jiném místě, které vyžaduje zákon.*“ (Ondřej Lichnovský a kol.: Daňový řád. Komentář. 1. vyd. Praha 2010, str. 16), takto: „*Hodnocením důkazů se rozumí myšlenková činnost správce daně, kterou je provedeným důkazům přisuzována hodnota závažnosti (důležitosti) pro rozhodnutí, hodnota zákonnosti a posléze hodnota pravdivosti (věrohodnosti). Při hodnocení důkazů z hlediska jejich závažnosti (důležitosti) správce daně určuje, jaký význam mají jednotlivé důkazy pro jeho rozhodnutí a zda o ně může opřít svá skutková zjištění (zda jsou pro správné stanovení daňové povinnosti upotřebitelné). Důkazy, které jsou pro rozhodnutí bezvýznamné, se dále nezabývá. Při hodnocení důkazů po stránce jejich zákonnosti zkoumá správce daně, zda důkazní prostředky byly získány (opatřeny) způsobem odpovídajícím obecně závazným právním předpisům. K důkazním prostředkům, které byly získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy, správce daně nepřihlédne. Hodnocením důkazů z hlediska jejich pravdivosti pak správce daně dochází k závěru, které skutečnosti, o nichž důkazy podávají informace, lze považovat za pravdivé a které nikoliv. Volnost úvahy se týká věrohodnosti (pravdivosti) důkazu a nutné kvantity, nikoli závažnosti či nezákonnosti důkazů*“ (Lenka Matyášová – Marie Emilie Grossová: Daňový řád s komentářem, důvodovou zprávou a judikaturou. 1. vyd. Praha 2011, str. 43 a 44) a takto: „*Obecně platí, že hodnocení důkazů je myšlenkovou úvahou, při které usuzující přijímá jedno tvrzení a odmítá jiné, přičemž se opírá o logické, systematické, historické, pravděpodobnostní, věrohodnostní apod. úsudky.*“ (Jaroslav Kobík – Alena Kohoutková: Daňový řád s komentářem. 2. vyd. Olomouc 2013, str. 63).

Podle § 92 odst. 2 daňového řádu správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů.

Uvedené ustanovení vysvětluje odborná literatura zejména takto: „*Lze tedy shrnout, že správce daně má povinnost zjišťovat skutkový stav. Tato povinnost však není absolutní. Nelze-li totiž takového ideálního stavu dosáhnout, a to navzdory maximálnímu úsilí správce daně, zavádí pro tento účel zákon úpravu důkazního břemene každé ze stran. Zde pak platí, že jak daňový subjekt, tak správce daně nese důkazní břemeno ohledně svých tvrzení. Tento proces je v důvodové zprávě charakterizován tak, že není sice povinností správce daně zjistit skutkový stav, avšak je jeho povinností vyvinout maximální úsilí, aby se tomuto stavu přiblížil. Takováto charakteristika pak ve výsledku odpovídá zde uvedenému.*“ (Ondřej Lichnovský a kol.: Daňový řád. Komentář. 1. vyd. Praha 2010, str. 178), takto: „*Je třeba podotknout, že i nadále je nutno mít na zřeteli, že důkazní břemeno ohledně svých tvrzení má stále daňový subjekt a posun k zásadě materiální pravdy neznamena, že by byl správce daně povinen vyhledávat za daňový subjekt skutečnosti, které by mohly být v jeho prospěch, resp. zjišťovat skutkový stav za daňový subjekt. Pokud však relevantní skutečnosti správce daně zjistí, resp. určité informace ve své dispozici má nebo v průběhu řízení vyjdou najevo, musí se jimi zabývat. Správce daně se má v intencích uvedené zásady snažit odstranit důvodné pochybnosti ohledně skutkového stavu, vždy je však limitován důkazním břemenem daňového subjektu.*“ (Lenka Matyášová – Marie Emilie Grossová: Daňový řád s komentářem, důvodovou zprávou a judikaturou. 1. vyd. Praha 2011, str. 307) a takto: „*Povinnost dbát na úplnost zjištění rozhodných skutečností se nedá vykládat tak, že je správce daně povinen sám vyhledat důkazní prostředky svědčící daňovému subjektu, jak by si někdy daňové subjekty představovaly. V daňovém řízení platí ... zásada „každý nechť chrání svá práva“ a předkládat či navrhopvat důkazní prostředky je povinností a právem daňového subjektu, neuplatňuje se zde primárně vyhledávací zásada dominantní např. v trestním právu, což odpovídá faktu, že důkazní břemeno ohledně výše daně zásadně nenese správce daně, nýbrž daňový subjekt.*“ (Jaroslav Kobík – Alena Kohoutková: Daňový řád s komentářem. 2. vyd. Olomouc 2013, str. 436).

V přezkoumávané věci bylo shromážděno velké množství podkladů pro vydání rozhodnutí. Žalobními body nebyl podle názoru soudu správními orgány zjištěný skutkový stav zpochybněn. Hodnocení důkazů je tu vystavěno na základech formální logiky, je konzistentní a nejsou v něm vzájemné rozpory. Myšlenkové úvahy, při kterých správní orgán přijímá jedno tvrzení a odmítá jiné, jsou přitom seznatelné z pečlivě vypracovaných zpráv o daňové kontrole a z rozhodnutí o odvolání. Postup správních orgánů byl v daném případě v souladu také s výše interpretovaným ustanovením § 96 odst. 2 daňového řádu. Za této situace soud nemůže akceptovat tvrzení žalobkyně, že se provedením svědeckých výpovědí předmětných svědků prokázalo, že předmětné daňové doklady - faktury byly vystaveny za skutečně vykonané a kontrolované práce a finanční úhrady byly předány přímo zhotovitelům. V dalším soud odkazuje na podrobně a přesvědčivě zpracované úkony správních orgánů, zprávu správce daně o daňové kontrole čj. 121712/12/150931401150 (projednána s žalobkyní dne 30. 10. 2012) a žalobou napadené rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 2. 2014, čj. 2426/14/5000-14305-711478.

[VI] Celkový závěr a náklady řízení

Soud přezkoumal napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.). Jelikož na základě výše uvedené argumentace neshledal žalobu důvodnou, podle § 78 odst. 7 s. ř. s. ji rozsudkem zamítl.

Účastníci řízení souhlasili s rozhodnutím soudu o věci samé bez jednání: žalobkyně ve smyslu § 51 odst. 1 věty druhé s. ř. s. a žalovaný správní orgán podle § 51 odst. 1 věty první s. ř. s.

Stran náhrady nákladů řízení soud vycházel ze znění § 60 odst. 1 věty první 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. Žalovanému, který měl ve věci úspěch, však žádné důvodně vynaložené náklady řízení nevznikly, a proto bylo rozhodnuto, že na náhradu nákladů řízení nemá žádný z účastníků právo.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost do dvou týdnů po 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.

V Plzni dne 25. září 2015

JUDr. Václav Roučka, v.r.

předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Helena Kovářiková