



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Davida Rause, Ph.D. a soudců Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D. a Mgr. Petra Šebka v právní věci žalobce: **L. Č.**, bytem X, zastoupený ARIADNA, s.r.o., se sídlem Bořivojova 21, Praha, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 12. 2013, č.j. 29891/13/5000-14302-700225,

t a k t o :

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení **nepřiznává**.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se podanou žalobou domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 12. 2013, č.j. 29891/13/5000-14302-700225, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil níže specifikované dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 20. 2. 2013 na daň z přidané hodnoty:

- č.j. 266097/13/3301-24801-711287, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 608 000 Kč za zdaňovací období leden 2008 a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně v částce 121 600 Kč;
- č.j. 266142/13/3301-24801-711287, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 451 260 Kč za zdaňovací období únor 2008 a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně v částce 90 252 Kč;
- č.j. 266160/13/3301-24801-711287, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 199 880 Kč za zdaňovací období březen 2008 a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně v částce 39 976 Kč;
- č.j. 266186/13/3301-24801-711287, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 1 101 069 Kč za zdaňovací období duben 2008 a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně v částce 220 213 Kč;
- č.j. 266229/13/3301-24801-711287, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 949 525 Kč za zdaňovací období květen 2008 a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně v částce 189 905 Kč;
- č.j. 266244/13/3301-24801-711287, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 770 024 Kč za zdaňovací období červen 2008 a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně v částce 154 004 Kč;
- č.j. 266257/13/3301-24801-711287, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 561 830 Kč za zdaňovací období červenec 2008 a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně v částce 112 366 Kč;
- č.j. 266273/13/3301-24801-711287, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 389 500 Kč za zdaňovací období srpen 2008 a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně v částce 77 900 Kč.

Žalovaný dospěl ke stejnému závěru jako správce daně, že žalobce neprokázal faktické přijetí zdanitelných plnění deklarovaných na 26 fakturách za dodaný materiál a služby od společnosti REALSTEEL s.r.o., specifikovaných na str. 20-23 Zprávy o daňové kontrole č.j. 227234/13/3301-05406-705637 ze dne 6. 2. 2013 (dále jen „zpráva o daňové kontrole“), a tudíž jím uplatňovaný odpočet DPH nebyl ve smyslu § 73 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění ke dni uskutečnění zdanitelných plnění (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), oprávněný.

Závěry žalovaného nyní žalobce napadá podanou žalobou.

II. Shrnutí žalobní argumentace

Žalobce v žalobě namítá, že dodatečné platební výměry jsou nepřezkoumatelné a nezákonné, neboť zpráva o daňové kontrole neobsahuje zákonné náležitosti, konkrétně hodnocení důkazních prostředků. Správce daně též řádně nevypořádal návrhy žalobce

obsažené ve vyjádření ke kontrolnímu zjištění a porušil § 88 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“). Žalovaný přitom námitku poukazující na tuto vadu v žalobou napadeném rozhodnutí řádně nevypořádal, stejně jako námitku nesprávného hodnocení předložených důkazních prostředků správcem daně.

Žalobce dále namítá, že správce daně měl hodnotit platnost právního úkonu převodu obchodního podílu společnosti REALSTEEL s.r.o. na P. K., neboť podle žalobce šlo zjevně o tzv. bílého koně. Důkazní prostředky podle žalobce svědčí tomu, že převod nebyl učiněn vážně a jeho smyslem bylo obejít daňové předpisy. Nadto místně příslušný správce daně nedodržel svoji zákonnou povinnost a nezačal v případě daňového subjektu společnosti REALSTEEL s.r.o. daňové řízení týkající se jejích daňových povinností na DPH a dokonce ji zaregistroval jako plátce daně.

Žalobce dále nesouhlasí s tím, že by během kontroly došlo k přenesení důkazního břemene jen s ohledem na skutečnost, že bylo zjištěno, že společnost REALSTEEL s.r.o. je nekontaktní. Pokud byl kontaktní jednatel společnosti P. K., tak i tato společnost kontaktní byla. Závěr o tom, že společnost REALSTEEL s.r.o. není kontaktní, tak nemohl odůvodnit vydání výzvy správce daně č.j. 201614/11/3039366705637.

Dále žalobce poukazuje na to, že ke správci daně se dostavil i bývalý jednatel společnosti – F. V., jeho výpověď však podle žalobce správce daně nesprávně hodnotil jako nevěrohodnou pouze proto, že svědek s odstupem času nebyl schopen vypovídat o konkrétních detailech předmětných transakcí. Správce daně také nepřihlédl k tomu, že svědek F. V. tak mohl vypovídat záměrně, s cílem vyhnout se daňové povinnosti. Pokud jde o první výslech svědka F. V., tak je otázkou, zda byl proveden zákonným způsobem.

Podle žalobce jím předložené důkazní prostředky, spolu s fotodokumentací a s tím, že svědek F. V. potvrdil pravost svého podpisu na předmětných dokladech, svědčí o tom, že předmětná plnění s nárokem na odpočet DPH byla skutečně realizována. Správce daně neuvedl ani žádnou úvahu o tom, kdo podle jeho názoru práce prováděl a z jakého důvodu by je žalobce dodavateli hradil, pokud by ve skutečnosti nebyly provedeny. Podle žalobce též správce daně společnosti REALSTEEL s.r.o. neplnil své zákonné povinnosti. Správce daně tak porušil § 8 odst. 1 daňového řádu a žalovaný proto měl prvostupňové rozhodnutí správce daně zrušit a daňové řízení zastavit.

Na základě výše uvedených argumentů, rozvedených v replice k vyjádření žalovaného a s odkazem na rozhodnutí Soudního dvora EU ve věci C-142/11 *Péter Dávid* žalobce navrhuje zrušit rozhodnutí žalovaného. Žalobce setrval na svém procesním stanovisku po celou dobu řízení před soudem.

III. Shrnutí procesního stanoviska žalovaného

Žalovaný ve svém vyjádření odkazuje na obsah napadeného rozhodnutí a argumenty v něm uvedené. Pokud jde o odepření podpisu na zprávě o daňové kontrole, k tomu žalovaný odkazuje na protokol ze dne 6. 2. 2013, č.j. 227460/13/3301-05406-705637, z něhož podle žalovaného vyplývá, že se žalobce k závěrům daňové kontroly vyjádřil. Zpráva o daňové kontrole pak obsahuje závěry správce daně, které plně odpovídají požadavku na volné hodnocení důkazů. Správce daně též dostal své povinnosti umožnit žalobci vyjádřit se k výsledku daňové kontroly a k tomuto vyjádření též správce daně sdělil žalobci své stanovisko.

Žalovaný dále uvádí, že žalobce neprokázal uskutečnění předmětných zdanitelných plnění, a to právě od společnosti REALSTEEL s.r.o. Způsob, jakým správce daně hodnotil výsledky provedení dokazování a jeho zákonnost, má oporu ve spisu a je výsledkem logického uvažování opřeného o řádně získané důkazy, jež byly hodnoceny jednotlivě i ve vzájemné souvislosti. Pokud jde o výsledky jednatele společnosti REALSTEEL s.r.o. P. K., tak ten byl k výsledku předveden Policií ČR a neposkytl žádné informace týkající se ekonomické činnosti této společnosti. Závěry rozhodnutí Soudního dvora EU ve věci C-142/11 *Péter Dávid* pak podle žalovaného na nyní posuzovanou věc nedopadají; rozhodnutí se týká případů, kdy se jedná o účast na podvodném jednání v řetězci, kdy daňový subjekt uplatňující nárok na odpočet je zároveň součástí tohoto řetězce. Správce daně neuvedl, že by žalobce byl součástí takového řetězce.

Žalovaný proto navrhl, aby soud žalobu zamítl jako nedůvodnou a na svém procesním stanovisku setrval během celého řízení před soudem.

IV. Právní posouzení věci

Žaloba byla podána včas (§ 72 s.ř.s.), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s.ř.s.), žaloba je přípustná (§ 65, § 68 a § 70 s.ř.s.).

Soud napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.), podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodování žalovaného a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

Soud se nejprve zabýval žalobní námitkou nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného z toho důvodu, že podle žalobce se žalovaný řádně nevypořádal s odvolací námitkou nesprávného ukončení daňové kontroly a nesprávného vyhodnocení důkazních prostředků. Z argumentace obsažené v žalobou napadeném rozhodnutí je podle soudu zřejmé, že s obsahem odvolacích námitek se žalovaný dostatečně vypořádal; argumentace uvedená v odůvodnění rozhodnutí žalovaného odpovídá kritériím přezkoumatelného správního rozhodnutí. Uvedl-li žalovaný mimo jiné také, že v textu zprávy o daňové kontrole je část explicitně vyhrazená hodnocení důkazů, že správce daně důkazy hodnotil v souladu se zásadou hodnocení důkazů a že odepření podpisů zprávy o daňové kontrole nebylo důvodné, pak taková argumentace žalovaného představuje zcela dostatečnou odpověď na obecně formulovanou odvolací námitku žalobce, že vzhledem k absenci řádného hodnocení důkazních prostředků ve zprávě o daňové kontrole odmítl zástupce žalobce důvodně zprávu podepsat jako

projednanou a že za tohoto stavu tedy nemohla být daňová kontrola ukončena a nemohly být vydány dodatečné platební výměry. Namítal-li dále žalobce, že se žalovaný řádně nevypořádal s námitkou nesprávného vyhodnocení všech důkazních prostředků, pak ani s touto námitkou nemůže být úspěšný; žalobou napadené rozhodnutí obsahuje podrobnou argumentaci, proč důkazní prostředky předložené žalobcem faktické uskutečnění deklarovaných zdanitelných plnění neprokazují.

Daňová kontrola daně z přidané hodnoty mimo jiné na zdaňovací období leden až srpen roku 2008, v nichž žalobce uplatnil nárok na odpočet DPH na základě dokladů od společnosti REALSTEEL s.r.o., specifikovaných na str. 20 – 23 zprávy o daňové kontrole, byla u žalobce zahájena dne 19. 7. 2010, tedy ještě za účinnosti zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Dokončena byla podle příslušných ustanovení daňového řádu (§ 264 daňového řádu) projednáním zprávy o daňové kontrole. Ze správního spisu vyplynuly následující skutečnosti pro věc podstatné:

V průběhu daňové kontroly byl žalobce vyzván k prokázání faktického přijetí materiálu a služeb a předložení důkazních prostředků o jejich konkrétním použití, včetně prokázání, jakým způsobem byl materiál dle jednotlivých dokladů dodán, kdo zajišťoval přepravu odkud a kam, k předložení dokladů o přepravě a o předání a převzetí díla, o tom, kdo jednal jménem dodavatele, kdo materiál a práce přebíral za odběratele a k předložení dalších dokladů prokazujících uskutečnění předmětných obchodních transakcí (výzva č.j. 201614/11/303936705637 a č.j. 291610/11/303936705637).

Žalobce ve vztahu k předmětným zdaňovacím obdobím předložil rámcovou smlouvu uzavřenou se společností REALSTEEL s.r.o., faktury, objednávky a výdajové pokladní doklady a fotodokumentaci prováděných zakázek na USB. Žalobce správci daně dále předložil písemné potvrzení jednatele společnosti REALSTEEL s.r.o. F. V. o předání zdanitelných plnění fakturovaných společností REALSTEEL s.r.o. ve zdaňovacím období 2008 s úředně ověřeným podpisem F. V. Dále žalobce uvedl, že přepravu materiálu zajišťovali dodavatelé a jménem dodavatele jednal tehdejší jednatel F. V., přičemž dodávky přebíral osobně žalobce.

Z výsledků dožádání místně příslušného správce daně (Finanční úřad pro Prahu 1) společnosti REALSTEEL s.r.o. vyplynulo, že daňový subjekt REALSTEEL s.r.o. je ode dne 9. 12. 2009, po změně jednatele a společníka F. V. na P. K. nekontaktní a faktury tak nelze ověřit. Tomuto daňovému subjektu byla opakovaně rušena registrace k dani z přidané hodnoty, daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za období roku 2008 nepodával. Na bankovním účtu vedeném pro společnost REALSTEEL s.r.o. za období od 1. 7. 2007 do 31. 12. 2008 je jediná úhrada od žalobce, a to ze dne 20. 5. 2008 ve výši 500 000 Kč. Součástí odpovědi dožádaného správce daně je protokol o ústním jednání ze dne 26. 11. 2008, č.j. 344673/08/001930/1194, s tehdejším jednatelem daňového subjektu REALSTEEL s.r.o. F. V., v němž uvedl, že daňová přiznání za období 1. až 3. čtvrtletí 2008 byla podána po zákonných lhůtách, neboť došlo k výměně účetní firmy. V rámci tohoto jednání F. V. předložil některé faktury spolu s objednávkami

vztahujícími se k obchodní spolupráci se žalobcem a uvedl, že jeho společnost byla pouze zprostředkovatelem, neboť práce fakticky prováděl dodavatel SDN s.r.o. se sídlem v Olomouci. Vzhledem k tomu, že F. V. nedoložil daňovou evidenci za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2008, nebylo možné ověřit, zda tyto daňové doklady byly zahrnuty do daně na výstupu. Součástí odpovědi dožádaného správce daně je i protokol o ústním jednání ze dne 29. 7. 2010, č.j. 17964/10/30630702443, na Finančním úřadě ve Valašských Kloboukách, který zachycuje svědeckou výpověď současného jednatele společnosti REALSTEEL s.r.o. P. K., který uvedl, že koncem roku 2009 byl osloven, aby jel do Ostravy něco podepsat, mělo se jednat o podpis smluv o převodu obchodního podílu společnosti REALSTEEL s.r.o. Za převod společnosti nic neplatil. Účetnictví společnosti mu nebylo předáno ani při podpisu smlouvy o převodu obchodního podílu, ani později.

Správce daně dne 29. 3. 2012 po opakovaném předvolávání vyslechl jako svědka bývalého jednatele společnosti REALSTEEL s.r.o. F. V. Dne 25. 9. 2012 bylo žalobci doručeno Seznámení se s výsledkem kontrolního zjištění č.j. 343674/12/303936705637. Na základě žádosti žalobce správce daně vydal rozhodnutí o stanovení lhůty k vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění do dne 1. 11. 2012. Dne 1. 11. 2012 bylo správci daně doručeno vyjádření žalobce ke kontrolnímu zjištění. Dne 6. 2. 2013 proběhlo ústní jednání, jehož předmětem bylo mj. stanovisko správce daně k vyjádření zástupce daňového subjektu ke kontrolnímu zjištění a projednání, podepsání a předání zprávy o daňové kontrole daně (protokol č.j. 227460/13/3301-05406-705637), přičemž zpráva o daňové kontrole v rámci tohoto jednání nebyla daňovým subjektem podepsána. Dne 14. 2. 2013 správce daně zaslal žalobci sdělení o tom, že posoudil odepření podpisu zprávy o daňové kontrole jako nedůvodné.

Spornou otázkou v posuzované věci je, zda žalobce prokázal faktické přijetí zdanitelných plnění deklarovaných na 26 fakturách za dodání materiálu a montážní práce od společnosti REALSTEEL s.r.o., a tudíž zda uplatňovaný odpočet DPH za zdaňovací období leden až srpen roku 2008 byl oprávněný.

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

Podle § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty prokazuje plátce nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem a byl zaúčtován podle zvláštního právního předpisu (zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví), popřípadě evidován podle § 100 zákona o dani z přidané hodnoty u plátců, kteří nevedou účetnictví.

Podle § 8 odst. 1 daňového řádu 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.

Podle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a

dalších podáních. Pokud to vyžaduje průběh řízení, 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.

Podle § 92 odst. 7 daňového řádu správce daně po provedeném dokazování určí, které skutečnosti považuje za prokázané a které nikoliv a na základě kterých důkazních prostředků; o hodnocení důkazů sepíše úřední záznam, pokud se toto hodnocení neuvádí v jiné písemnosti založené ve spise.

Pokud má žalobce za to, že tím, že předložil formálně bezvadné doklady deklarující předmětná zdanitelná plnění, splnil svoji důkazní povinnost týkající se odpočtu daně z přidané hodnoty, k tomu soud uvádí, že unesení důkazního břemene žalobce se nevztahuje toliko k předložení bezvadných účetních dokladů. Žalobce byl povinen prokázat jednak tu skutečnost, že zdanitelné plnění bylo fakticky realizováno, tedy že poskytnuté služby byly opravdu provedeny a materiál byl dodán, a dále, že byly provedeny právě plátcem DPH - společností REALSTEEL, s.r.o.

Daň či nárok na odpočet daně nemají základ ve formálním dokladu, nýbrž v existenci zdanitelného plnění. Ostatně k tomuto závěru lze podpůrně odkázat i na judikaturu Nejvyššího správního soudu, nejnověji např. na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 6. 2014 ve věci sp. zn. 5 Afs 65/2013 (citovaná judikatura Nejvyššího správního soudu je dostupná na www.nssoud.cz), z něhož vyplývá, že důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotněprávní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění.

Ustanovení § 73 zákona o dani z přidané hodnoty vyžaduje, aby plátce doložil nárok na odpočet daňovým dokladem s předepsanými náležitostmi, popř. i bez nich; v takovém případě je povinen plátce nárok prokazovat jiným způsobem. To platí nejen v případě, kdy daňový doklad náležitosti neobsahuje vůbec, nýbrž i tehdy, jsou-li tyto náležitosti nesprávné, resp. nepravdivé. Dále např. v rozsudku ze dne 25. 10. 2006 ve věci sp. zn. 2 Afs 7/2006 Nejvyšší správní soud uvedl, že *„[p]rokazuje-li daňový subjekt nárok na nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty formálně bezvadným daňovým dokladem, ale o faktickém stavu jsou pochybnosti, je součástí důkazní povinnosti daňového subjektu prokázání existence zdanitelného plnění“*.

Je tedy zřejmé, že ne vždy k prokázání tvrzení daňového subjektu budou postačovat daňové doklady. Daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní doložit, že se deklarované zdanitelné plnění uskutečnilo tak, jak je na daňových dokladech deklarováno.

Pokud jde o výsledky dožádání u místně příslušného správce daně deklarovaného dodavatele, tj. společnosti REALSTEEL s.r.o., které okolnosti faktického uskutečnění deklarovaných zdanitelných plnění nijak neosvětlily (odpověď na dožádání ze dne 20.12.2010, č.j. 393375/10/001930101194), je třeba zdůraznit, že *„nekontaktnost a neplnění daňové povinnosti dodavatelem jsou samy o sobě důvody vedoucími k pochybnostem správce daně o reálném provedení celé obchodní transakce. Z judikatury Nejvyššího správního soudu jasně plyne závěr, že*

daňový subjekt nemůže být postihován jenom za to, že dodavatel je nekontaktní nebo že neplní své daňové povinnosti (srov. rozsudek ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 – 73, nebo rozsudek ze dne 9. 10. 2007, č. j. 9 Afs 81/2007 – 60). V posuzovaném případě to mohl být nejvýše jakýsi vnitřní impuls správce daně se celou obchodní transakcí více zabývat.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2014 ve věci sp. zn. 1 Afs 120/2014).

V rámci daňové kontroly správce daně žalobce vyzval k předložení důkazních prostředků vztahujících se k jeho daňovému tvrzení, zejména k předložení dokladů prokazujících faktické uskutečnění konkrétních obchodních transakcí mezi žalobcem a společností REALSTEEL s.r.o. Namítal-li v této souvislosti žalobce, že správce daně nemohl takovou výzvu vůbec vydat, protože výsledky dožádání v otázce, zda je či není společnost REALSTEEL s.r.o. nekontaktní, správce daně nesprávně vyhodnotil, tak mu soud zapravdu dát nemůže; již s ohledem na koncepci důkazního břemene daňového subjektu je správce daně oprávněn v rámci daňové kontroly vyzvat daňový subjekt k prokázání tvrzení, a to i bez případných pochybností, které mohly vyplynout z výsledků dožádání. Dokazování v průběhu daňového řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, nýbrž na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí, ostatně Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 22. 7. 2011 ve věci sp. zn. 5 Afs 61/2010 uvedl, že „[k] zahájení daňové kontroly tedy není podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu nutné konkrétní podezření či pochybnosti o správnosti předchozích daňových přiznání a tato daňová kontrola může být zahajována, obdobně jako v jiných oblastech veřejné správy, na namátkovém principu. I přesto by bylo nutné považovat daňovou kontrolu za nezákonnou, pokud by bylo zřejmé, že její zahájení či provádění je výsledkem svévole (kterou však nelze spatřovat v pouhém zahájení daňové kontroly bez konkrétního podezření na zkrácení daně), resp. šikanózního jednání správce daně vůči daňovému subjektu...“.

Tím spíše byl v případě žalobce v kontextu výsledků dožádání zcela logicky opodstatněným postup správce daně, pokud vyzval žalobce k prokázání faktického uskutečnění obchodních transakcí mezi žalobcem a společností REALSTEEL s.r.o. dle žalobcem předložených faktur (viz výše citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2014 ve věci sp. zn. 1 Afs 120/2014). Takový postup správce podle zdejšího soudu též odpovídá požadavku obsaženému v § 1 odst. 2 a § 8 odst. 1 daňového řádu, neboť těžko by mohl správce daně od výsledků dožádání zcela odhlédnout.

K výzvě správce daně žalobce předložil doklady osvědčující pouze formální stránku věci - faktury vystavené společností REALSTEEL s.r.o., objednávky, výdajové a příjmové pokladní doklady o zaplacení faktur v hotovosti. Pokud jde o disk s fotografiemi, tak jeho obsahem byly pouze fotografie rozestavěných domů a objektů (letištní plocha, apod.) bez konkrétní identifikace. Pokud jde dále o žalobcem předloženou rámcovou smlouvu o dílo ze dne 4. 1. 2008, uzavřenou se společností REALSTEEL s.r.o., tak jejím předmětem je objednávka stavebních, zemních a montážních prací v období od 4. 1. 2008 do 31. 12. 2008, přičemž z jejího obsahu neplynou žádné konkrétnější údaje. V této smlouvě nebylo nijak specifikováno

ani místo plnění, ani o jaké stavby se jedná. Její obsah nijak neproказuje, v jakém rozsahu byl materiál dodán, kde konkrétně, jaké konkrétní práce a na jaké stavbě byly provedeny, kdy došlo k dokončení a předání díla. Žádný jiný žalobcem předložený doklad přitom neproказuje, že dílo bylo žalobci zhotovitelem skutečně předáno. Lze přitom racionálně očekávat, že doklad o předání a převzetí díla je pro objednatele podstatným dokumentem již pro možné uplatnění odpovědnosti za vady díla či uplatnění smluvních sankcí za nedodržení termínu plnění (čl. IV bod 4 a čl. V. odst. 2 smlouvy).

Správce daně také opakovaně předvolával k podání svědecké výpovědi bývalého jednatele společnosti REALSTEEL s.r.o. F. V. Dne 29. 3. 2012 se svědek dostavil a uvedl, že si již nevzpomíná, jakým způsobem byl materiál přepravován, odkud a na která místa a ani kdo jej přepravoval, uvedl, že by musel požádat o spolupráci či pomoc žalobce nebo P. K., současného jednatele společnosti. Doklady svědek nemůže předložit, jelikož již není jednatelem společnosti, na montážní práce najímal živnostníky, u některých dokladů se jednalo o subdodávku, ale na subdodavatele si již nevzpomněl. Svědek potvrdil své podpisy na předložených fakturách a pokladních dokladech o zaplacení faktur v hotovosti.

Podle soudu je zřejmé, že svědek nebyl schopen uvést žádné relevantní konkrétní skutečnosti týkající se dodávek materiálu a montážních prací pro žalobce na stavbách na základě rámcové smlouvy o dílo. Správce daně proto správně vyhodnotil obsah výpovědi svědka F. V. jako důkaz, který neproказal tvrzení žalobce. V tomto ohledu je irrelevantní žalobcem namítaná okolnost, z jakého důvodu tak svědek vypovídal. Závěr správce daně, resp. žalovaného o nízké důkazní hodnotě svědecké výpovědi zcela odpovídá tomu, co svědek uvedl. Tato skutečnost tak jde pouze k tíži unesení důkazního břemene žalobcem, neboť k tvrzením žalobce výpověď svědka žádnou důkazní hodnotu nepřinesla, stejně jako písemné prohlášení bývalého jednatele F. V., ve kterém uvádí, že zdanitelná plnění dle faktur ve všech případech předal žalobci.

Pokud správce daně v souvislosti s jím provedeným důkazem svědeckou výpovědí ve zprávě o daňové kontrole odkázal i na protokol o ústním jednání s jednatelem F. V. dne 26. 11. 2008 na Finančním úřadě pro Prahu 1, pak především není důvodná obecně formulovaná žalobní námitka, že tento „výslech svědka“ byl proveden nezákonným způsobem. Z obsahu správního spisu totiž vyplývá, že se jednalo o ústní jednání se statutárním orgánem společnosti REALSTEEL s.r.o. a nikoli o výslech svědka a na průběhu ústního jednání soud žádnou nezákonnost neshledal. Pokud jde o výsledky dožádání, zda skutečně mohla některé práce provádět i společnost SDN s.r.o., a o obsah svědecké výpovědi nového jednatele společnosti REALSTEEL s.r.o. P. K. ze dne 29. 7. 2010, tak k objasnění uskutečnění deklarovaných transakcí nic nepřinesly. V tomto směru se tedy správci daně nepodařilo v souladu s § 1 odst. 2 daňového řádu zjistit relevantní skutečnosti, jež by jakkoli přispěly ke správnému stanovení daně z příjmů žalobci.

Argumentoval-li žalobce u jednání především tím, že správce daně neprovedl navrhovaný důkaz výslechem svědka M. Š., zaměstnance žalobce, pak z obsahu

správního spisu soud zjistil, že výslech M. Š. navrhoval žalobce až v doplnění odvolání proti dodatečným platebním výměrům ze dne 22. 5. 2013 s tím, že tento svědek by měl potvrdit, že „práce a dodávky realizované dodavatelem REALSTEEL s.r.o. neprovedl daňový subjekt sám svými zaměstnanci“. K takovému důkaznímu návrhu, s ohledem na výše vyslovené závěry, žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí uvedl, že o této otázce nevyjádřil správce daně sebemenší pochybnost a takové negativní tvrzení především nemůže prokázat tvrzení žalobce, že přijal materiál a montáže od společnosti REALSTEEL s.r.o. Takové odůvodnění odmítnutí výslechu svědka M. Š. žalovaným považuje zdejší soud za dostatečné.

Pokud jde o tvrzení žalobce u jednání, že správce daně odmítl provést navrhované místní šetření, tak v takové podobě uplatněný důkazní návrh soud ve správním spise nenalezl. Bez ohledu na to, že soud nikterak nezpochybňuje, že žalobce realizuje nějakou činnost, přijetí plnění od společnosti REALSTEEL s.r.o. žalobcem zůstalo stále skutkově zamlženo a ani u jednání žalobce nijak nespecifikoval, jak by dokazování k přijetí plnění v podobě montáží a materiálu od společnosti REALSTEEL s.r.o. mělo být správcem daně při místním šetření prováděno a na kterých konkrétních místech, a co skutkového by z takového místního šetření mělo vyplnout.

V této souvislosti není důvodná ani námitka žalobce, že správce daně provedené důkazy nesprávně vyhodnotil. Naopak žalobce nepředložil takové důkazy, které by fakticitu deklarovaných transakcí prokázaly. Prokazování uskutečnění zdanitelného plnění je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba trvat na souladu skutečného stavu se stavem formálním. Pakliže mělo dojít k uskutečnění zdanitelného plnění tak, jak žalobce uváděl v podaných daňových přiznáních, musel být schopen prokázat „svými“ důkazními prostředky, že k jejich uskutečnění fakticky došlo. Skutečnosti, jež vyplynuly z dožádání, tedy nebyly žalobci přičítány k tíži, ovšem k unesení jeho vlastního důkazního břemene nijak nepřispěly, když žalobce nebyl schopen vyjma formálních dokladů doložit důkazy o uskutečnění zdanitelného plnění v tvrzeném rozsahu. Argumentuje-li žalobce rozsudkem Soudního dvora ze dne 21. 6. 2012 ve věci *Dávid Péter* (C-142/2011), není tato argumentace zcela příléhavá na právě posuzovanou věc, neboť předmětem posouzení ve věci *Dávid Péter* byla problematika tzv. zneužití práva v oblasti uplatňování odpočtů DPH. Soudní dvůr zdůraznil, že nelze neuznat odpočet DPH v souvislosti s poskytnutou službou z toho důvodu, že se vystavitel faktury týkající se těchto služeb nebo některý z jejich poskytovatelů dopustil protiprávního jednání, pokud správce daně na základě objektivních okolností neprokáže, že subjekt povinný k dani věděl nebo musel vědět, že plnění uplatňované s nárokem na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného uvedeným vystavitelem či jiným hospodářským subjektem vystupujícím na předcházejícím stupni dodavatelského řetězce. V nyní posuzovaném případě se však nejedná o šetření tzv. karuselového podvodu, nýbrž o neprokázání reálného uskutečnění transakce vůbec, tedy o problematiku neunesení důkazního břemene daňovým subjektem.

Namítal-li v této souvislosti žalobce, že s ohledem na výše vyslovené závěry měl správce daně uvést, kdo podle jeho předmětné transakce realizoval, proč by je jinak žalobce hradil a že žalobci nemůže být kladena k tíži současná nedostupnost účetnictví společnosti REALSTEEL s.r.o., pak nemůže být s takovou námitkou s ohledem na zákonnou úpravu rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně úspěšný. Důkazní povinnost daňového subjektu v daňovém řízení byla opakovaně vyložena judikaturou Nejvyššího správního soudu, k tomu lze odkázat např. na rozsudek ze dne 9. 2. 2005 ve věci sp. zn. 1 Afs 54/2004, ze kterého vyplývá, že daňové řízení, resp. dokazování v jeho průběhu, není založeno na zásadě vyšetřovací, nýbrž na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Stejně tak je možno odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005 ve věci sp. zn. 5 Afs 147/2004, podle kterého v daňovém řízení leží důkazní břemeno na daňovém subjektu; jestliže ten nesplnil svou zákonnou povinnost již v řízení před správním orgánem, nemůže taková skutečnost být k tíži správního orgánu. Správce daně tedy neměl povinnost prokázat, jak se tedy předmětné transakce ve skutečnosti udály.

Pokud jde o tvrzení, že za dodání materiálu a provedení prací žalobce zaplatil, tak prokázání tohoto tvrzení zůstalo opět pouze v rovině doložení formálně bezvadných dokladů o zaplacení dodávek, ovšem ale v hotovosti. Skutečnost, že úhrada faktur byla dle žalobcem předložených výdajových a příjmových pokladních dokladů provedena v hotovosti, nikoli převodem mezi bankovními účty, nepřispívá k unesení důkazního břemene žalobcem. Realizuje-li daňový subjekt platbu za uskutečnění zdanitelného plnění v hotovosti, je důsledkem s tím spojeným riziko důkazní nouze ve vztahu k prokázání skutečnosti, že svému objednateli za dílo zaplatil. Příjmové doklady o zaplacení v hotovosti, ani v souvislosti s ostatními důkazními prostředky, tedy neprokazují tvrzení žalobce o tom, že společnost REALSTEEL s.r.o. žalobci dodala materiál a provedla montážní práce na stavbách, že tedy bylo zdanitelné plnění společností REALSTEEL s.r.o. pro žalobce fakticky uskutečněno.

V souvislosti s posouzením oprávněnosti uplatnění odpočtu na DPH bylo dále bez významu, jaké povahy bylo právní jednání spočívající v převodu obchodního podílu na P. K., a to již z toho důvodu, že k němu došlo dle veřejně dostupných údajů v obchodním rejstříku až v březnu 2010. Jaký vliv by měla mít povaha převodu obchodního podílu společnosti REALSTEEL s.r.o. v roce 2010 na uskutečnění deklarovaných zdanitelných plnění v roce 2008, není ze žalobní námitky patrné. Nad rámec soud poukazuje na to, že je již ustáleně judikováno, že daňové účinky může vyvolávat i závazek vzniklý na základě absolutně neplatného právního úkonu, pokud tento závazek fakticky existoval a odrazil se v majetkové sféře daňového subjektu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 8. 2013 ve věci sp. zn. 1 Afs 11/2013). Soud proto argumentaci žalobce rozumí tak, že by neměl být postihován za nedostupnost účetnictví této společnosti či za nepravdivou výpověď bývalého jednatele, neboť pozdější jednatel P. K. s předmětnými transakcemi nic společného neměl. Nedostupnost účetnictví údajného dodavatele i případně nepravdivá výpověď F. V. však nemůže zbavit žalobce povinnosti doložit svá vlastní daňová tvrzení.

K žalobní námitce, že zpráva o daňové kontrole nemůže obstát jako podklad dodatečných platebních výměrů, neboť neobsahuje úvahy správce daně k předloženým důkazním prostředkům, soud uvádí, že podle § 88 odst. 1 písm. d) daňového řádu o zahájení, průběhu a ukončení daňové kontroly sepíše správce daně zprávu o daňové kontrole, která obsahuje výsledek kontrolního zjištění, včetně hodnocení důkazů zjištěných v průběhu daňové kontroly, a odkaz na protokoly nebo úřední záznamy, mimo jiné také na seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění. Citované ustanovení daňového řádu správce daně dodržel; poukazoval-li žalobce konkrétně na chybné hodnocení důkazních prostředků, to je vyčerpávajícím způsobem ve vztahu k dani z přidané hodnoty provedeno na straně 26 až 30 zprávy o daňové kontrole. Zpráva o daňové kontrole tedy netrpí žádnou vadou, která by mohla způsobit nezákonnost dodatečného platebního výměru.

Podle § 88 odst. 2 daňového řádu správce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření.

Podle § 88 odst. 3 daňového řádu stanoví správce daně na žádost daňového subjektu přiměřenou lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění. Nedojde-li na základě tohoto vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhopat jeho další doplnění.

Namítal-li žalobce, že se správce daně řádně nezabýval jeho návrhy ve vyjádření ke kontrolnímu zjištění, aniž by žalobce specifikoval, kterými konkrétními návrhy se správce daně „nezabýval“, pak této námitce nelze přisvědčit. Z obsahu správního spisu vyplývá, že dne 5.12.2012 písemností č.j. 398875/12/303936705637, správce daně vyzval žalobce k seznámení se stanoviskem správcem daně, k vyjádření žalobce ke kontrolnímu zjištění a podepsání zprávy o daňové kontrole s tím, že zároveň sdělil, že na základě vyjádření žalobce k výsledkům kontrolního zjištění nedošlo ke změně výsledků kontrolního zjištění. V odpovědi na stížnost proti postupu správce daně ze dne 12.12.2012, č.j. 401598/12/303930700184, správce daně žalobci sdělil, že shledal postup správce daně v souladu s § 88 odst. 2 a 3 daňového řádu, neboť ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění žalobce neuvedl žádné nové důkazní prostředky ani žádné nové skutečnosti, které by správci daně nebyly známy již v průběhu daňové kontroly.

Soud tak neshledal žádný z uplatněných žalobních bodů důvodným a nad rámec uplatněných žalobních bodů nezjistil žádnou vadu, jež by měla za následek nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí a k níž by musel přihlížet z úřední povinnosti.

Soud proto žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

V. Náklady řízení

O nákladech účastníků řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, a proto mu nenáleží právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšným byl žalovaný, tomu však podle obsahu soudního spisu nevznikly v řízení o žalobě žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti. Proto soud rozhodl, že žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

P o u ě n í :

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

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

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

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

V Brně dne 8. října 2015

Za správnost vyhotovení:
Romana Lipovská

David Raus, v.r.
předseda senátu