



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Markéty Lehké, Ph.D. a soudců Mgr. Václava Trajera a Ing. Mgr. Martina Bruse v právní věci **žalobkyně: STRABAG Rail, a. s.** (dříve Viamont DSP, a. s.), IČ: 25429949, se sídlem Železničářská 1385/29, Ústí nad Labem, zastoupené daňově poradenskou společností MAC, s. r. o., IČ: 62581571, se sídlem Těšnov 1163/5, Praha 1, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 4. 6. 2012, č. j. 5647/12-1300-500853,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

Žalobkyně se žalobou podanou prostřednictvím své zástupkyně v zákonem stanovené lhůtě domáhala zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem (dále jen „původní žalovaný“) ze dne 4. 6. 2012, č. j. 5647/12-1300-500853, jímž bylo zamítnuto její odvolání a potvrzeny níže uvedené dodatečné platební výměry Finančního úřadu v Ústí nad Labem (dále jen „správce daně“) ze dne 7. 9. 2011. Dodatečným platebním výměrem č. j. 260065/11/214913505081 správce daně podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 12. 2009 (dále jen „zákon o DPH“), doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období červenec 2008 ve výši 295.876 Kč

a penále podle § 37b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), ve výši 59.175 Kč. Dodatečným platebním výměrem č. j. 260107/11/214913505081 správce daně doměřil žalobkyni DPH za zdaňovací období srpen 2008 ve výši 423.171 Kč a penále 84.634 Kč. Dodatečným platebním výměrem č. j. 260111/11/214913505081 správce daně doměřil žalobkyni DPH za zdaňovací období září 2008 ve výši 536.625 Kč a penále 107.325 Kč. Dodatečným platebním výměrem č. j. 260116/11/214913505081 správce daně doměřil žalobkyni DPH za zdaňovací období říjen 2008 ve výši 393.363 Kč a penále 78.672 Kč. Dodatečným platebním výměrem č. j. 260119/11/214913505081 správce daně doměřil žalobkyni DPH za zdaňovací období listopad 2008 ve výši 173.885 Kč a penále 34.777 Kč. Dodatečným platebním výměrem č. j. 260120/11/214913505081 správce daně doměřil žalobkyni DPH za zdaňovací období prosinec 2008 ve výši 1.477.115 Kč a penále 295.423 Kč. Dodatečným platebním výměrem č. j. 260122/11/214913505081 správce daně doměřil žalobkyni DPH za zdaňovací období leden 2009 ve výši 112.508 Kč a penále 22.501 Kč. Dodatečným platebním výměrem č. j. 260125/11/214913505081 správce daně doměřil žalobkyni DPH za zdaňovací období únor 2009 ve výši 190.398 Kč a penále 38.079 Kč. Dodatečným platebním výměrem č. j. 260128/11/214913505081 správce daně doměřil žalobkyni DPH za zdaňovací období březen 2009 ve výši 482.471 Kč a penále 96.494 Kč. Dodatečným platebním výměrem č. j. 260130/11/214913505081 správce daně doměřil žalobkyni DPH za zdaňovací období duben 2009 ve výši 379.493 Kč a penále 75.898 Kč. Dodatečným platebním výměrem č. j. 260131/11/214913505081 správce daně doměřil žalobkyni DPH za zdaňovací období květen 2009 ve výši 301.887 Kč a penále 60.377 Kč. Dodatečným platebním výměrem č. j. 260132/11/214913505081 správce daně doměřil žalobkyni DPH za zdaňovací období červen 2009 ve výši 354.666 Kč a penále 70.933 Kč. Dodatečným platebním výměrem č. j. 260133/11/214913505081 správce daně doměřil žalobkyni DPH za zdaňovací období červenec 2009 ve výši 785.981 Kč a penále 157.196 Kč. Dodatečným platebním výměrem č. j. 260137/11/214913505081 správce daně doměřil žalobkyni DPH za zdaňovací období srpen 2009 ve výši 498.614 Kč a penále 99.722 Kč. Dodatečným platebním výměrem č. j. 260139/11/214913505081 správce daně doměřil žalobkyni DPH za zdaňovací období září 2009 ve výši 1.711.081 Kč a penále 342.216 Kč. Dodatečným platebním výměrem č. j. 260141/11/214913505081 správce daně doměřil žalobkyni DPH za zdaňovací období říjen 2009 ve výši 839.274 Kč a penále 167.854 Kč. Dodatečným platebním výměrem č. j. 260144/11/214913505081 správce daně doměřil žalobkyni DPH za zdaňovací období listopad 2009 ve výši 543.593 Kč a penále 108.718 Kč. Současně se žalobkyně domáhala, aby soud uložil žalované straně povinnost nahradit jí náklady soudního řízení.

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

V žalobě žalobkyně předaslala, že správce daně vydal shora označené dodatečné platební výměry na základě daňové kontroly DPH za zdaňovací období červenec 2009 až prosinec 2010 [*míněno červenec 2008 až prosinec 2009, pozn. soudu*], kterou u žalobkyně

uskutečnil ve dnech 21. 3. 2011 až 2. 9. 2011. Při daňové kontrole správce daně neuznal nárok na odpočet DPH u daňových dokladů vystavených společností Energetické a dopravní stavby, a. s., IČ: 47676370, se sídlem Osvobození politických vězňů 379, Kladno (dále jen „společnost EDS“), v celkové výši 9.500.001 Kč.

Podstatné vady napadeného rozhodnutí spatřovala žalobkyně v tom, že původní žalovaný komplikovaně zdůvodňoval svůj výrok, aniž se vypořádal s meritorními skutečnostmi uvedenými v odvolání. Zejména se jedná o to, jak daňové orgány hodnotily důkazní prostředky získané svědeckými výpověďmi a tvrzeními žalobkyně ve srovnání s listinnými důkazními prostředky ve věci postoupení práv vyplývajících ze smlouvy o sdružení uzavřené podle § 829 a násl. zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský zákoník“). Daňové orgány se při svém rozhodování neřídily zásadou objektivit a důkazy hodnotily podle své úvahy, kterou apriori motivovaly konstrukcí, že došlo k úmyslnému krácení daně od samého počátku účasti ve veřejné soutěži. To žalobkyně považovala za porušení § 8 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Podle žalobkyně o tom svědčí i skutečnost, že ještě před pravomocným ukončením daňového řízení podal správce daně dne 22. 9. 2011 trestní oznámení pro podezření ze spáchání trestného činu krácení daně. Zmíněnou hypotézu (úmyslné krácení daně) však daňové orgány neprokázaly, ani nemohly prokázat hodnověrnými důkazy [§ 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu].

Žalobkyně namítala, že se daňové orgány vůbec nezabývaly skutečností, zda DPH z částek, u kterých žalobkyně uplatnila nárok na odpočet DPH, byla přiznána poskytovatelem služeb, tj. společností EDS, v přiznáních k DPH za příslušná zdaňovací období. Daňové orgány rovněž odmítly jako důkaz výpovědi svědků, podle kterých se společnost EDS vzdala svého podílu na realizaci zakázky za sjednanou úplatu, aniž skutečnosti obsažené v těchto výpovědích věrohodně vyvrátily [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Podle těchto výpovědí i tvrzení žalobkyně společnost EDS původně sjednaný 30% podíl ve sdružení postoupila zbývajícím účastníkům sdružení [žalobkyně a společnost JHP, spol. s r. o., IČ: 45798290, se sídlem Ústřední 423/62, Praha 10 (dále jen „společnost JHP“)] za 50.000.000 Kč, což odpovídá 11,6% ohodnocení celé zakázky, jejíž hodnota byla 431.361.186,95 Kč. Uvedená úplata byla sjednána svobodně a všichni účastníci sdružení se touto dohodou prokazatelně řídili, což původní žalovaný nezpochybnil. Přestože byla předmětná částka ve fakturách uváděna odlišně, měly daňové orgány vycházet ze skutečného obsahu právního úkonu doloženého svědeckými výpověďmi. Žalobkyně připustila, že formulace ve smlouvě o sdružení, v jejích dodatcích i v následných dokumentech (fakturách) jsou nešťastné, neodporují však původně zamýšleným a realizovaným ekonomickým výsledkům. Pokud původní žalovaný tvrzení žalobkyně odmítl, bylo jeho povinností je vyvrátit v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu.

Podle žalobkyně neobstojí ani argumentace daňových orgánů, že se podle dodatků ke smlouvě o sdružení měnil poměr rozdělení nákladů a výnosů mezi účastníky sdružení (žalobkyně a společnost JHP) z 30 % a 70 % na 50 % a 50 %. Jak vyplývá z účetních dokladů, jimiž žalobkyně rozúčtovala podíl nákladů a výnosů z podnikatelské činnosti sdružení, byly od počátku realizace zakázky náklady a výnosy děleny v poměru 50 % a 50 %. Takový byl skutkový stav a obsah úkonů smluvních stran bez ohledu na dodatky smlouvy o sdružení. Podle žalobkyně tedy není pravdou, že docházelo k postupnému vývoji přerozdělování podílů. Tvrzení původního žalovaného, že z důkazních prostředků jednoznačně vyplývá úmysl účastníků sdružení převést na společnost EDS 11,6 % z ceny zakázky jako podíl na zisku, označila žalobkyně za nepravdivé. Původní žalovaný žádnými důkazy nedoložil, že se jednalo

o podíl na zisku. Společnost EDS nepožadovala podíl na zisku sdružení, ale úhradu za postoupení svých práv, která pro ni z účasti na veřejné zakázce původně vyplývala. Existenci těchto práv prokazuje již samotná smlouva o sdružení a výkazy zisku a ztráty, založené ve sbírce listin, které dokládají, že společnost EDS disponovala dostatečnými kapacitami (v období od 1. 1. 2008 do 30. 6. 2009 vykázala výkony 233.829 tisíc Kč, v období od 1. 7. 2009 do 30. 6. 2010 výkony 234.099 tisíc Kč). Jestliže se společnost EDS vzdala svých práv ve prospěch zbývajících účastníků sdružení, logicky jí vzniklo právo na úhradu za postoupení těchto práv. Cena tohoto plnění byla svobodně sjednána a v souladu s ujednáním uhrazena. Podle žalobkyně se jedná o poskytnutí služby podle § 14 odst. 1 písm. d) zákona o DPH, kterou žalobkyně použila ke své ekonomické činnosti, a proto jí vznikl nárok na odpočet DPH.

Žalobkyně konstatovala, že pokud původní žalovaný zpochybňoval její tvrzení podložená svědeckými výpověďmi a vykládal je jinak, byl povinen přezkoumatelným způsobem prokázat, že skutečný obsah úkonů žalobkyně byl jiný. Z výše uvedeného podle žalobkyně vyplývá, že daňové orgány postupovaly při zjištění skutkového stavu způsobem, který nemohl vést k vydání rozhodnutí na základě objektivně zjištěného skutkového stavu. Tvrzení původního žalovaného, že daňové orgány hodnotily všechny důkazy podle své úvahy a přihlédly ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo, označila žalobkyně za nepravdivé, neboť osvědčovaly pouze důkazy, které směřovaly k napadeným rozhodnutím, aniž vzaly v úvahu relevanci důkazních prostředků, které jsou s nimi v rozporu. Tím porušily § 8 odst. 1 daňového řádu a také § 8 odst. 3 téhož zákona, podle kterého je správce daně povinen vycházet ze skutečného obsahu právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní. Došlo tak k porušení principu legality a k ohrožení principu spravedlivého procesu. Takový postup podle žalobkyně vyvolává zásah do práva chráněného čl. 11 Listiny základních práv a svobod a je v rozporu s § 5 odst. 5 daňového řádu.

Žalovaný k výzvě soudu předložil správní spis a písemné vyjádření k žalobě, v němž navrhl její zamítnutí pro nedůvodnost. Uvedl, že správce daně oprávněně neosvědčil svědecké výpovědi jako důkaz v daňovém řízení, který potvrzuje oprávněnost zahrnutí předmětné částky do nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů [*v tomto řízení se nejedná o daně z příjmů, nýbrž o DPH, pozn. soudu*]. Správce daně zjistil, že na účetních dokladech je uveden jako obsah plnění koordinace a technická pomoc ve výstavbě. Ani dodatek ke smlouvě o sdružení, uzavřený dne 27. 6. 2008, ani dodatek ke smlouvě o sdružení, uzavřený dne 15. 5. 2009, neuvádí, že částky v těchto dodatcích uvedené představují jakoukoli formu úplaty za přenechání práv. Z výpovědí svědků přitom vyplynulo, že společnost EDS žádné služby neprováděla.

Žalovaný konstatoval, že se daňové orgány zabývaly všemi předloženými důkazními prostředky, včetně svědeckých výpovědí. Informace získané výpověďmi svědků přitom neodpovídaly skutečností zjištěným v daňovém řízení. Ve výpovědích se podle žalovaného vyskytovaly neodstranitelné rozpory, svědci např. podepisovali účetní doklady, podložené soupisem provedených prací, ale do protokolu o ústním jednání před správcem daně sdělili, že předmětné služby nebyly provedeny. Tvrzení žalobkyně, že daňové orgány věrohodně nevyvrátily výpovědi svědků o tom, že se společnost EDS vzdala svého podílu na realizaci zakázky za sjednanou úplatu, označil žalovaný za zavádějící. Správce daně porovnáním časové posloupnosti uzavírání smluv a dodatků mezi účastníky sdružení prokázal, že koordinace a technická pomoc při výstavbě, kterou společnost EDS deklarovala na svých fakturách, nebyla provedena. Zároveň ověřil, že v účetnictví žalobkyně nikdy nebylo

zachyceno žádné úplatné postoupení jakýchkoli práv. Podle žalovaného je proto zjevné, že správce daně prokázal, že společnost EDS neměla reálný podíl na stavebních pracích, který by mohla žalobkyni převést.

Námítku úmyslné kriminalizace případu žalovaný považoval za nedůvodnou. Připomněl, že správce daně je podle § 8 odst. 1 zákona č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „trestní řád“), vázán oznamovací povinností vůči orgánům činným v trestním řízení. Trestní a daňové řízení často probíhají souběžně, nicméně na sobě nezávisle. Tvrzení žalobkyně, že trestní oznámení mělo následovat až po dokončení daňového řízení, není v souladu s právními předpisy. Z popsaného povinného postupu správce daně nelze dovozovat podsouvanou předpojatost správce daně a relativizaci jeho objektivitu.

Žalovaný shrnul, že žalobkyně nedokázala doložit svědecké výpovědi jiným důkazním materiálem a všechny předložené důkazní prostředky jsou s těmito výpověďmi v rozporu. Skutečnost, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno uložené zákonem, nelze rozhodně přičítat k tíži daňových orgánů. Žalovaný připomněl, že žalobkyně po celé řízení obhajovala názor, že společnost EDS zůstala účastníkem sdružení. Pokud žalobkyně podepsala smlouvu o sdružení a její dodatky, měl správce daně za to, že deklaruje skutečnou vůli smluvních stran. Pokud žalobkyně opakovaně přijímala a hradila faktury za práce spočívající v koordinaci a technické pomoci, nechovala se v souladu se svým tvrzením, že se jednalo o úplatný převod práva na realizaci zakázky. Tvrzení žalobkyně, že vůli smluvních stran byl jiný skutkový stav, nebylo prokázáno předloženými důkazními prostředky, neboť tyto neodpovídaly žalobkyní tvrzeným skutečnostem. Daňové orgány poskytly žalobkyni dostatek časového prostoru k předložení potřebných dokumentů. K namítanému přechodu důkazního břemene na správce daně nedošlo. Žalovaný uzavřel, že žalobkyně se poněkud paradoxně dovolává toho, že při jejím jednání vědomě nebyla skutečná vůle v souladu s formou jejího projevu, což navíc není schopna doložit.

Žalobkyně v replice k vyjádření vyslovila, že žalovaný opakovaně neuznává jako důkazy výpovědi svědků, kteří uváděli, že ve skutečnosti společnost EDS postoupila svá práva ze sdružení za sjednanou úplatu. Důkazem potvrzujícím tato tvrzení jsou podle žalobkyně minimálně všechna smluvní ujednání, která mezi sebou v této věci účastníci sdružení uzavřeli. Pokud svědci podle správce daně vědomě a úmyslně nemluvili pravdu, měl správce daně z úřední povinnosti bezodkladně zahájit správní řízení ve smyslu § 67 zákona č. 200/1990 Sb., o přestupcích, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o přestupcích“), ve kterém by se jednoznačně prokázalo, zda je výpověď svědků pravdivá, či nikoliv. Daňové orgány tedy ignorovaly jim známá smluvní ujednání a svědecké výpovědi, aniž současně činily kroky, které logicky odpovídají jejich postoji k jednání svědků. Podle žalobkyně daňové orgány nezkoumaly skutečný stav a obsah úkonů ve smyslu § 8 odst. 3 daňového řádu. Skutečný obsah byl doložen svědeckými výpověďmi, které nebyly v daňovém řízení vyvráceny. Žalovaný ignoroval listinné důkazy – smluvní ujednání, z jejichž geneze je zřejmé, že pravou vůli stran bylo nejprve spolupracovat a později spolupráci ukončit. Žalobkyně postrádala zdůvodnění toho, proč původní žalovaný osvědčil jako důkazy jen určité listinné důkazy a ostatní listinné důkazy a svědecké výpovědi jako důkazy neosvědčil.

Podle žalobkyně tvrzení žalovaného, že správce daně prokázal, že společnost EDS neměla reálný podíl na stavebních pracích, nevyvrací doloženou skutečnost, že tato společnost uzavřela smlouvu o sdružení a měla v úmyslu se podílet na zakázce. Změnou smlouvy o sdružení přišla společnost EDS o očekávaný zisk ze získané zakázky a částka vyplacená

v její prospěch odpovídá kompenzaci za tento úkon. Podle žalobkyně není podstatné, zda se úkon pojmenuje převod práv, strpění závazku, či jinak, protože se vždy jedná o poskytnutí služby ve smyslu zákona o DPH. Žalobkyně trvala na tom, že je-li prokazatelné, že poskytovatel služby přiznal daň na výstupu a přijal úplatu za poskytnutou službu podle § 14 odst. 1 písm. d) zákona o DPH, měl by být na základě principu neutrality uznán nárok na odpočet daně příjemci této služby. Navíc je nepochybné, že pokud správce daně označí plnění za neuskutečněné, platí to i pro druhého účastníka takového plnění, a v takovém případě by měl správce daně činit kroky k vrácení daně vybrané u poskytovatele služby. Jinak se podle žalobkyně jedná o úmyslné neoprávněné obohacování státu. Žalobkyně podotkla, že podle jejích informací správce daně neučinil žádné kroky k vrácení daně, tudíž na straně poskytovatele evidentně považoval zdanitelné plnění za uskutečněné v souladu s příslušnými předpisy.

O žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez jednání, neboť žalobkyně s tímto postupem výslovně souhlasila a žalovaný uvedl, že jednání ve věci nepožaduje.

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

Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu a po prostudování obsahu předloženého správního spisu dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

Soud se nejprve zabýval žalobními body zpochybňujícími přezkoumatelnost napadeného rozhodnutí. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí spatřovala žalobkyně v tom, že se původní žalovaný nevypořádal s meritorními skutečnostmi uvedenými v odvolání. Soud z odůvodnění napadeného rozhodnutí zjistil, že původní žalovaný dospěl na základě skutkových zjištění učiněných správcem daně k jiným závěrům než správce daně. Argumentace původního žalovaného založená na tom, že plnění ze strany společnosti EDS nejsou předmětem DPH, učinila většinu odvolacích námitek bezpředmětnými. Soud shledal, že se původní žalovaný náležitě vypořádal s relevantními odvolacími námitkami i s tvrzeními, která žalobkyně uplatnila v průběhu odvolacího řízení v reakci na seznámení se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, resp. s přehodnocením důvodů pro neuznání odpočtu DPH. Své závěry původní žalovaný řádně odůvodnil. K ostatním námitkám, které soud z pohledu právního názoru původního žalovaného považuje za irelevantní, původní žalovaný uvedl jen to, že jsou nedůvodné, aniž je výslovně označil za bezpředmětné a tento závěr zdůvodnil. Tento nedostatek odůvodnění napadeného rozhodnutí nedosahuje podle názoru soudu takové intenzity, aby zakládal důvod pro zrušení rozhodnutí, neboť bezpředmětnost odvolacích námitek implicitně vyplývá z toho, že původní žalovaný zcela přehodnotil důvody pro

neuznání odpočtu DPH. Samotná skutečnost, že původní žalovaný dospěl k jiným závěrům, než jaké žalobkyně považuje za správné, nezpůsobuje nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí a bude předmětem posouzení jeho zákonnosti – viz níže.

K námitce, že se daňové orgány nezabývaly skutečností, zda společnost EDS ve svých přiznáních k DPH přiznala daň z částek, u kterých žalobkyně uplatnila nárok na odpočet DPH, soud podotýká, že předmětem daňového řízení byla DPH žalobkyně, nikoli DPH společnosti EDS, proto nebylo povinností daňových orgánů namítanou skutečnost zkoumat. Ostatně ani sama žalobkyně v daňovém řízení nic takového netvrdila a ani nenavrhovala provést v tomto směru dokazování. Vzhledem k odlišnému sídlu žalobkyně a společnosti EDS je v případě této společnosti místně příslušný jiný správce daně, za jehož činnost správce daně, který rozhodoval v projednávané věci, nemůže nést odpovědnost. Odkaz žalobkyně na princip neutrality daně a tvrzení žalobkyně, že správce daně neučinil žádné kroky k vrácení daně společnosti EDS, proto nemají nic společného s daňovou povinností žalobkyně a nemohou mít žádný vliv na přezkoumatelnost, zákonnost či správnost napadeného rozhodnutí.

Před posouzením důvodnosti dalších žalobních bodů považuje soud za nezbytné připomenout, že původní žalovaný uvedl v odůvodnění napadeného rozhodnutí jako hlavní argument skutečnost, že plnění fakturovaná žalobkyni společností EDS představují plnění v rámci činnosti sdružení podle smlouvy o sdružení, která nejsou předmětem DPH ve smyslu § 2 zákona o DPH, ani zdanitelným plněním ve smyslu dílu 3 téhož zákona a nelze z nich uplatnit odpočet DPH podle § 72 a § 73 zákona o DPH.

Původní žalovaný vycházel ve své argumentaci ze specifického režimu uplatňování nároku na odpočet DPH v případě, kdy plátcí daně uskutečňují zdanitelná plnění společně na základě smlouvy o sdružení podle § 829 a násl. občanského zákoníku. Podle § 100 odst. 3 zákona o DPH „*[p]látcí, kteří podnikají společně na základě smlouvy o sdružení nebo jiné obdobné smlouvy, jsou povinni vést evidenci pro účely daně podle odstavců 1 a 2 za činnost, pro kterou se sdružili, odděleně. Evidenci vede určený účastník sdružení, který za sdružení plní všechny povinnosti a uplatňuje práva vyplývající z tohoto zákona pro ostatní jednotlivé účastníky.*“ Tímto určeným účastníkem sdružení byla podle smlouvy o sdružení ze dne 12. 10. 2007, uzavřené mezi žalobkyní, společností JHP a společností EDS, právě žalobkyně. Podle § 101 odst. 5 zákona o DPH přitom platí, že „*[p]látcé, který jako určený účastník sdružení vede evidenci pro daňové účely za sdružení podle § 100 odst. 3, je povinen uvést ve svém daňovém přiznání zdanitelná plnění a daňovou povinnost ze své činnosti a zdanitelná plnění a daňovou povinnost z činnosti celého sdružení. Ostatní účastníci sdružení v daňovém přiznání uvádějí pouze zdanitelná plnění a daňovou povinnost ze své vlastní činnosti.*“

Vlastní podmínky uplatnění nároku na odpočet DPH v případě sdružení upravuje § 73 odst. 10 zákona o DPH, podle kterého „*[u] plátců, kteří uskutečňují zdanitelná plnění společně na základě smlouvy o sdružení nebo jiné obdobné smlouvy, uplatňuje nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění použitých k činnosti sdružení určený účastník, který vede evidenci za sdružení podle § 100 odst. 3. Plátcí podnikající společně na základě smlouvy o sdružení mohou uplatňovat nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění použitých pro činnost sdružení jednotlivě, pokud uskutečňují zdanitelná plnění, ke kterým použijí tato přijatá zdanitelná plnění. Usutečněná zdanitelná plnění plátcí uvádějí ve svých daňových přiznáních. Jestliže je uplatňován nárok na odpočet daně jednotlivými účastníky*

sdužení, musí být těmito účastníky uplatněna daň na výstupu ve vztahu k určenému účastníkovi sdužení, který přiznává daň na výstupu za činnost celého sdužení.“

Původní žalovaný konstatoval, že z § 100 odst. 3 a z § 101 odst. 5 zákona o DPH vyplývá, že veškerá přijatá zdanitelná plnění a veškerá uskutečněná zdanitelná plnění přiznává za sdužení jeden účastník sdužení, v projednávané věci je jím žalobkyně. Plnění mezi účastníky sdužení, pokud se jedná o jakkoliv pojmenovaná finanční vyrovnání v rámci sdužení, nejsou podle původního žalovaného předmětem DPH. Odpočet DPH je možné uplatnit pouze z přijatých zdanitelných plnění, která byla předmětem DPH, což plnění mezi účastníky sdužení, vyplývající z činnosti v rámci tohoto sdužení, považovat nelze. Určený účastník sdužení (žalobkyně) měl podle původního žalovaného vzít doklady za všechna přijatá zdanitelná plnění jednotlivých účastníků sdužení poskytnutých jim subjekty mimo sdužení v rámci činnosti sdužení (např. faktury za subdodávky, nákup materiálu, apod.) a za všechna uskutečněná zdanitelná plnění za sdužení pro osoby mimo sdužení (faktury konečnému odběrateli) a na základě nich vykázat tato přijatá a uskutečněná zdanitelná plnění ve svých daňových přiznáních na DPH, a to za celé sdužení bez ohledu na to, který účastník sdužení tato plnění přijal či uskutečnil.

Ustanovení § 73 odst. 10 věty druhé a třetí zákona o DPH se podle původního žalovaného projednávané věci netýká, neboť k vyfakturovanému plnění vůči žalobkyni neexistovala žádná plnění přijatá společností EDS a podle zjištění správce daně existují pochybnosti o tom, zda žalobkyně vůbec nějaké plnění od společnosti EDS přijala. V žádném případě se nejednalo o fakturaci (přefakturaci) přijatých zdanitelných plnění společností EDS určenému účastníkovi sdužení, ale o fakturaci něčeho, co společnost EDS od nikoho nepřijala a neuplatnila si z toho odpočet DPH na vstupu.

Soud shledal, že žalobkyně v podané žalobě tuto klíčovou argumentaci původního žalovaného nikterak nezpochybňovala a drtivá většina žalobních bodů se s tímto hlavním důvodem zamítnutí odvolání proti dodatečným platebním výměrům zcela mýjí. Při absenci příslušných žalobních tvrzení nemohl soud s ohledem na výše popsanou dispoziční zásadu předmětnou argumentaci původního žalovaného věcně přezkoumat. Pouze pro pořádek soud nad rámec potřebného odůvodnění dodává, že se plně ztotožňuje se závěrem původního žalovaného, že plnění, ze kterých žalobkyně uplatnila nárok na odpočet DPH, nejsou zdanitelnými plněními ve smyslu zákona o DPH a nárok na odpočet z nich uplatnit nelze. Uplatňování nároku na odpočet DPH v případě sdužení podle § 829 a násl. občanského zákoníku má totiž specifická pravidla upravená v § 73 odst. 10, § 100 odst. 3 a § 101 odst. 5 zákona o DPH, která původní žalovaný podrobně popsal v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Podstatou této úpravy je to, že všechny povinnosti týkající se DPH za sdužení plní a práva vyplývající ze zákona o DPH pro ostatní účastníky sdužení uplatňuje určený účastník sdužení, přičemž – až na výjimky stanovené v § 73 odst. 10 větě druhé a třetí zákona o DPH – plnění mezi účastníky sdužení v rámci činnosti sdužení nejsou předmětem DPH. To samozřejmě platí jak v případě faktur vystavených společností EDS na koordinaci a technickou pomoc při výstavbě, tak i za předpokladu, že by se jednalo o žalobkyní tvrzené postoupení práv na realizaci zakázky, a tím spíše, pokud by šlo o převedení podílu na zisku sdužení. Jak správně uvedl původní žalovaný, vždy se jedná o rozdělení příjmů a výdajů či výnosů a nákladů v rámci sdužení, tedy rozdělení pro účely daně z příjmů, nikoliv rozdělení přijatých a uskutečněných plnění pro účely DPH a zákona o DPH.

K námitce porušení principu legality soud uvádí, že původní žalovaný postupoval plně v souladu s příslušnými ustanoveními daňového řádu, tedy zákonně, neboť před vydáním napadeného rozhodnutí podle § 115 odst. 2 daňového řádu seznámil žalobkyni se svým hodnocením zjištěných skutečností a důkazů, které se odlišovalo od hodnocení správce daně. V tomto seznámení podrobně popsal své úvahy a závěry, které na základě skutkových zjištění učinil. Žalobkyni současně poskytl možnost vyjádřit se k popsanému přehodnocení důvodů pro neuznání odpočtu DPH z faktur vystavených společnostmi EDS. Této možnosti žalobkyně využila a přednesla argumenty, se kterými se původní žalovaný poté řádně vypořádal v odůvodnění napadeného rozhodnutí.

Následně soud přistoupil k vyhodnocení důvodnosti ostatních žalobních námitek. Námitku žalobkyně, že daňové orgány odmítly jako důkaz výpovědi svědků, soud neshledal důvodnou. Žalobkyní navržené svědky Ing. K. F., jednatele společnosti JHP, a Ing. B. Š., bývalého předsedu představenstva společnosti EDS, správce daně vyslechl a s jejich výpověďmi zacházel jako s ostatními provedenými důkazními prostředky. Daňové orgány výpovědi svědků hodnotily v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu podle své úvahy, a to jednotlivě i ve vzájemné souvislosti, přičemž přihlížely ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Zabývaly se přitom všemi důkazními prostředky včetně těch, které svědčily ve prospěch názoru žalobkyně, a své závěry řádně zdůvodnily.

Soud neshledal, že by daňové orgány při hodnocení svědeckých výpovědí nebo při rozhodování porušily zásadu objektivity, ani že by byly motivovány domněnkou správce daně, že došlo k úmyslnému krácení daně. Správce daně i původní žalovaný postupovali plně v souladu s příslušnými ustanoveními daňového řádu a jednotlivé důkazy hodnotili skutečně objektivně. Skutečnost, že ještě před právní mocí napadeného rozhodnutí podal správce daně trestní oznámení pro podezření ze spáchání trestného činu krácení daně, nemá žádný vliv na správnost, zákonnost a objektivitu postupu daňových orgánů v daňovém řízení. Neprodlené oznámení skutečností nasvědčujících tomu, že byl spáchán trestný čin, je povinností daňových orgánů vyplývající z § 8 odst. 1 trestního řádu. Kdyby správce daně čekal do právní moci rozhodnutí o odvolání, porušil by svou povinnost stanovenou trestním řádem.

K námitce žalobkyně, že správce daně, pokud se domníval, že svědci vědomě a úmyslně nemluvili pravdu, měl zahájit správní řízení ve smyslu § 67 zákona o přestupcích, ve kterém by se jednoznačně prokázalo, zda byla výpověď svědků pravdivá, soud podotýká, že pravdivost výpovědí svědků byl správce daně oprávněn a současně povinen hodnotit přímo v daňovém řízení v rámci hodnocení důkazů a nemusel k tomu zahajovat jiné řízení. Ostatně správce daně netvrdil, že svědci vědomě a úmyslně nemluvili pravdu, pouze poukázal na rozpory a nelogičnosti v některých částech jejich výpovědí; to však nic nevypovídá o tom, zda tak svědkové vypovídali vědomě a úmyslně, či nikoliv.

V dalších námitkách žalobkyně zdůrazňovala, že předmětem fakturace ze strany společnosti EDS bylo postoupení práv (podílu) na realizaci zakázky a daňové orgány byly povinny prokázat, že skutečný obsah jejích úkonů byl jiný, než žalobkyně tvrdila a dokládala svědeckými výpověďmi. Ve světle žalobkyní nerozporované argumentace původního žalovaného, že plnění mezi účastníky sdružení nejsou předmětem DPH, soud neshledal předmětné námitky způsobilými jakkoliv zpochybnit závěry, k nimž původní žalovaný dospěl.

Ostatně názor žalobkyně ohledně povinností daňových orgánů při dokazování neodpovídá základním principům dokazování v daňovém řízení, jak soud žalobkyni vysvětlil v rozsudku ze dne 30. 3. 2015, č. j. 15 Af 322/2012 - 45, vydaném ve skutkově související právní věci, kde to na rozdíl od projednávané věci mělo relevanci.

Pouze na dokreslení soud doplňuje další okolnosti vyplývající ze smlouvy o sdružení a jejích dodatků, na které upozornil správce daně ve zprávě o daňové kontrole. Smlouva o sdružení č. SD-07-004 byla uzavřena dne 12. 10. 2007 mezi účastníky sdružení žalobkyní, společností JHP a společností EDS. Podle čl. V. *Dělba práce mezi účastníky* měli v případě získání veřejné zakázky účastníci sdružení provádět jednotlivé stavební práce v rozsahu: žalobkyně 35 %, společnost JHP 35 % a společnost EDS 30 %. Dodatkem č. 1 ze dne 27. 6. 2008 byl čl. V. smlouvy o sdružení změněn tak, že se účastníci sdružení dohodli na následujícím rozdělení předmětu díla: žalobkyně 30 % a společnost JHP 70 %, přičemž společnosti EDS mělo za koordinaci a technickou podporu při výstavbě náležet 1,6 % z částky 431.361.186,95 Kč. Dodatkem č. 2 ze dne 15. 5. 2009 byl čl. V. smlouvy o sdružení (ve znění dodatku č. 1) změněn tak, že se účastníci sdružení dohodli na následujícím rozdělení předmětu díla: žalobkyně 50 %, společnost JHP 50 % a společnost EDS 0 %, přičemž této společnosti mělo za koordinaci a technickou podporu při výstavbě náležet 1,6 % z fakturované částky, max. do výše 50.000.000 Kč bez DPH.

Z popisu vývoje smluvního vztahu účastníků sdružení jednoznačně vyplývá, že společnost EDS nemohla postoupit svá práva na realizaci svého podílu zakázky žalobkyni, neboť podíly na realizaci zakázky se nejprve dne 27. 6. 2008 změnily ve prospěch společnosti JHP, která získala 70 % zakázky (přitom dokonce podíl žalobkyně klesl na 30 %), a teprve dne 15. 5. 2009 vzrostl podíl žalobkyně na 50 %. Jinými slovy, v okamžiku podpisu dodatku č. 2 ke smlouvě o sdružení, jímž došlo k navýšení podílu žalobkyně, nedisponovala společnost EDS žádným podílem na realizaci zakázky, neboť svůj podíl již předchozím dodatkem č. 1 ze dne 27. 6. 2008 převedla na společnost JHP. Tvrzení žalobkyně, že částky fakturované společností EDS představovaly úplatu za postoupení podílu této společnosti na realizaci zakázky, tak bylo vyvráceno mimo jiné tím, že společnost EDS již dříve postoupila svůj podíl na realizaci zakázky společnosti JHP, a tudíž jej nemohla postoupit žalobkyni a poté žalobkyni za postoupení práv (podílu na realizaci zakázky) fakturovat. I kdyby se čistě hypoteticky prokázalo tvrzení žalobkyně, že v projednávané věci šlo o postoupení práv na realizaci zakázky ze společnosti EDS na žalobkyni, nic by to nezměnilo na skutečnosti, že společnost EDS zůstala účastníkem sdružení, a tudíž by se stále jednalo o plnění mezi účastníky sdružení, které není předmětem DPH.

K obecné námitce porušení § 5 odst. 5 daňového řádu soud připomíná, že ustanovení § 5 tohoto zákona má pouze tři odstavce, upravující zásadu zákonnosti (legality), zásadu zákazu zneužití pravomoci a správního uvážení a zásadu přiměřenosti (proporcionality), která nabádá k šetření práv osob, vůči nimž směřují pravomoci správce daně. Porušení těchto ustanovení, ani namítané porušení § 8 odst. 1 a 3 daňového řádu soud neshledal. Nejistil ani ohrožení principu spravedlivého procesu, ani blíže nespecifikovaný zásah do práva vlastnit majetek upraveného v čl. 11 Listiny základních práv a svobod.

S ohledem na výše uvedené proto soud uzavírá, že dodatečné platební výměry a napadené rozhodnutí byly vydány v souladu s právními předpisy. Žalobu vyhodnotil soud jako zcela nedůvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch a žalovaný, jemuž nad rámec běžné úřední činnosti žádné náklady nevznikly, ani náhradu nákladů řízení nepožadoval, proto soud vyslovil, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení: 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). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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

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

V Ústí nad Labem dne 30. března 2015

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

Za správnost vyhotovení:

Iva Tovarová