

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Kuchynky a soudců JUDr. Václava Roučky a Mgr. Jaroslava Škopka v právní věci **žalobkyně: Professional Building, s.r.o.,** IČ 27965031, se sídlem Plzeň, Karlovarská 563/83, *zastoupené Mgr. Vladimírem Kolářem, advokátem, se sídlem Plzeň, Goethova 5,* proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Brno, Masarykova 427/31, v řízení o spojených žalobách proti rozhodnutím žalovaného **ze dne 3. 12. 2013, čj. 30279/13/5000-14306-701226, čj. 30281/13/5000-14306-701226, čj. 30300/13/5000-14306-701226, čj. 30301/13/5000-14306-701226,**

t a k t o :

I. Žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 12. 2013, čj. 30279/13/5000-14306-701226, se z a m í t á .

II. Žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 12. 2013, čj. 30281/13/5000-14306-701226, se z a m í t á .

III. Žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 12. 2013, čj. 30300/13/5000-14306-701226, se z a m í t á .

IV. Žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 12. 2013, čj. 30301/13/5000-14306-701226, se z a m í t á .

V. Žalobkyně je povinna nahradit žalovanému náklady řízení ve výši 3.173,- Kč, do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku .

[I] Předmět řízení

Žalobou ze dne 17. 12. 2013 se žalobkyně domáhala zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 3. 12. 2013, čj. 30279/13/5000-14306-701226, kterým bylo k odvolání žalobkyně částečně změněno rozhodnutí – dodatečný platební výměr – Finančního úřadu Plzeň-sever ze dne 5. 12. 2011, čj. 124765/11/145920403311 (žaloba původně vedená pod sp.zn. 57Af 51/2013).

Žalobou ze dne 17. 12. 2013 se žalobkyně domáhala zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 3. 12. 2013, čj. 30281/13/5000-14306-701226, kterým bylo k odvolání žalobkyně částečně změněno rozhodnutí – dodatečný platební výměr – Finančního úřadu Plzeň-sever ze dne 5. 12. 2011, čj. 124775/11/145920403311 (žaloba původně vedená pod sp.zn. 30Af 39/2013).

Žalobou ze dne 17. 12. 2013 se žalobkyně domáhala zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 3. 12. 2013, čj. 30300/13/5000-14306-701226, kterým bylo k odvolání žalobkyně částečně změněno rozhodnutí – dodatečný platební výměr – Finančního úřadu Plzeň-sever ze dne 5. 12. 2011, čj. 124776/11/145920403311 (žaloba původně vedená pod sp.zn. 30Af 40/2013).

Žalobou ze dne 17. 12. 2013 se žalobkyně domáhala zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 3. 12. 2013, čj. 30301/13/5000-14306-701226, kterým bylo k odvolání žalobkyně částečně změněno rozhodnutí – dodatečný platební výměr – Finančního úřadu Plzeň-sever ze dne 5. 12. 2011, čj. 124778/11/145920403311 (žaloba původně vedená pod sp.zn. 30Af 41/2013).

Daňové řízení bylo upraveno zákonem č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „*zákon o správě daní a poplatků*“ nebo „*ZSDP*“), resp. zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „*daňový řád*“).

Problematika daně z přidané hodnoty byla upravena zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro rok 2009 (dále též jen „*zákon o DPH*“ nebo „*ZDPH*“).

[II] Žaloby

Žalobkyně podala celkem čtyři žaloby původně vedené pod sp.zn. 30Af 39/2013, 30Af 40/2013, 30Af 41/2013 a 57Af 51/2013. Žaloby byly následně spojeny ke společnému projednání pod sp.zn. 30Af 40/2013. Žaloby obsahovaly jednak námitky specifické pro každou jednu věc, jednak námitky společné všem čtyřem žalobám.

[IIa] Žaloba proti rozhodnutí ze dne 3. 12. 2013, čj. 30279/13/5000-14306-701226

Žalobou původně vedenou pod sp.zn. 57Af 51/2013 žalobkyně zpochybnila závěry správců daně obou stupňů stran faktury č. 470020 ze dne 1. 5. 2007 na částku 22.200,- Kč a daň z přidané hodnoty 4.218,- Kč vystavené subjektem ŠELEST - družstvo. Správce daně

v odůvodnění svého rozhodnutí konstatoval, že ŠELEST - družstvo, je nekontaktní, takže u tohoto subjektu nemohlo být ověřeno provádění prací pro daňový subjekt. Správce daně správně zjistil, že práce, které byly žalobkyni fakturovány společností ŠELEST - družstvo, byly žalobkyní dále přefakturovány společnosti ABK - STAVBY, s.r.o., která práce prováděné pro žalobkyni společností ŠELEST - družstvo jako subdodavatelem převzala a žalobkyni uhradila. V průběhu daňového řízení tak bylo nepochybně zjištěno, že práce, fakturované společností ŠELEST - družstvo žalobkyni byly provedeny a předány koncovému odběrateli. Během řízení uvedl v rámci své svědecké výpovědi jednatel společnosti ABK-STAVBY, s.r.o. pan S.A., že společnost nezjišťovala vztah mezi pracovníky skutečně realizujícími stavbu a žalobkyní jako zhotovitelem stavby. Následně k písemnému dotazu žalobkyně S.A. písemně potvrdil, že na stavbě se podílela subdodavatelsky společnost ŠELEST - družstvo jako subdodavatel žalobkyně, když tento listinný důkaz byl předložen správci daně v průběhu řízení. Správce daně však v odůvodnění svého rozhodnutí k tomuto důkazu nepřihlížel, ani se k němu jakkoliv nevyjádřil. Podle § 68 odst. 3 správního řádu má správce daně jako správní orgán povinnost uvést v odůvodnění důvody výroku nebo výroků rozhodnutí, podklady pro jeho vydání, úvahy, kterými se správní orgán řídil při jejich hodnocení a při výkladu právních předpisů, a informace o tom, jak se správní orgán vypořádal s návrhy a námitkami účastníků a s jejich vyjádřením k podkladům rozhodnutí. Tím, že se správce daně nevypořádal s důkazy předloženými daňovým subjektem v průběhu řízení, je rozhodnutí správce daně stiženo podstatnou vadou, která sama o sobě způsobuje vadnost vydaného rozhodnutí, které je tím nepřezkoumatelné.

Z výsledku dokazování v průběhu řízení navíc bylo prokázáno, že práce fakturované žalobkyní byly provedeny. Žalobkyně předložila správci daně důkazy o tom, že v letech 2007 a 2008 neměla zaměstnance, kteří by mohli zrealizovat stavební zakázky prováděné žalobkyní, takže je očividné, že tyto práce musela realizovat prostřednictvím subdodavatelů, což také činila. Náklady žalobkyně spočívající v úhradě faktury za provedené práce společností ŠELEST – družstvo tak zcela prokazatelně sloužily k dosažení příjmů žalobkyně, když tyto práce byly dále fakturovány třetí sobě, společnosti ABK-STAVBY, s.r.o. Správce daně k výše uvedeným závěrům dochází v odůvodnění svého rozhodnutí sám, ale zcela nesprávně je aplikuje, když žalobkyni v podstatě vytýká pouze nekontaktnost společnosti ŠELEST - družstvo. Práce provedené společností ŠELEST - družstvo pro žalobkyni byly prokazatelně provedeny, což ani správce daně nezpochybňuje. Závěr správce daně o tom, že nebylo prokázáno, že by práce prováděl nějaký konkrétní subdodavatel, založený pouze na nemožnosti správce daně zajistit vyjádření tohoto subjektu, je zcela v rozporu se zásadami správního řízení stanovenými správním řádem. Při výkladu závěrů správce daně *ad absurdum* by tak bylo možné neuznat daňovým subjektům obecně veškeré náklady, které byly vynaloženy na faktury zaniklých nebo zanikajících subjektů, které tedy nemohou být jakkoliv kontaktní ve vztahu ke správci daně.

Správce daně poukazuje v odůvodnění svého rozhodnutí na podobnost faktur vystavených žalobkyni společnostmi ŠELEST - družstvo, a VABERO, s.r.o. Pouze a jen o podobnost těchto faktur opírá správce daně svůj závěr o tom, že práce nebyly provedeny těmito subdodavateli. Sám zástupce žalobkyně i svědci P.K. a K.H. v řízení uvedli, že za výše uvedené subdodavatele jednala tatáž osoba, a to pan M.H. na základě plné moci. Tito

subdodavatelé tedy mohli být a zřejmě i byli nějakým způsobem personálně propojeni, což vysvětluje i podobnost vystavených účetních dokladů.

V protokolu o seznámení s předběžnými výsledky kontroly ze dne 5. 9. 2011 (str. 13 a 18) správce daně konstatuje, že považuje za prokázané práce prováděné subdodavatelsky společností ŠELEST - družstvo a VABERO, s.r.o. žalobkyni, a to na základě výpovědi svědka K.H. Tento svědek mimo jiné uvedl, že za obě společnosti jednal navenek na základě plné moci pan M.H. Správce daně tak na jednu stranu zcela očividně má za prokázané propojení obou subdodavatelů minimálně osobou M.H., a na straně druhé uvádí v odůvodnění svého rozhodnutí, že tyto společnosti nebyly jakkoli propojeny a podobnost jejich faktur tak odůvodňuje závěr, že fakturované práce pro žalobkyni nebyly těmito subdodavateli provedeny. Správce daně tak popírá své vlastní závěry učiněné na základě provedených důkazů. Z odůvodnění rozhodnutí správce daně přitom nevyplývá, že by faktury vystavené subjektem ŠELEST - družstvo za práce tímto subjektem provedené byly vystaveny za jiné práce prováděné tímto subjektem nebo jinými subdodavateli žalobkyně. Jediným rozdílem, který zjevně vedl správce daně k vydání napadeného rozhodnutí, spočívá v tom, že subjekt ŠELEST- družstvo ukončil svou činnost a nesplnil řádně svou daňovou povinnost, což však nemůže být kladeno za vinu žalobkyni a k její tíži. Žalobkyně nade vší pochybnost převzala práce provedené subjektem ŠELEST - družstvo, tyto práce řádně uhradila. Pokud sám správce daně připouští, že v některých případech subjekt ŠELEST - družstvo práce pro žalobkyni provedl, uznal tak existenci spolupráce mezi těmito dvěma subjekty a z toho důvodu zde nevyvstává pochybnost o oprávněnosti faktur uhrazených žalobkyní, které byly vystaveny družstvem ŠELEST - družstvo.

Správce daně po provedené kontrole vytýká žalobkyni, že se v jejím účetnictví nachází faktury vystavené jinými právnickými osobami, když těmito fakturami jsou fakturovány stavební práce, které dle tvrzení správce daně nebyly nikdy provedeny, přestože správce daně nezpochybnil a nerozporuje tvrzení žalobkyně, že tyto faktury byly řádně uhrazeny výše uvedeným právnickým osobám. Žalobkyně naopak v průběhu řízení uváděla, že všechny fakturované práce byly uvedenými právnickými osobami jako subdodavateli daňového subjektu provedeny, vyfakturovány a řádně uhrazeny, o čemž svědčí i to, že žalobkyně provedla, vyfakturovala a uhradila stavební a související práce poskytnuté třetím osobám jako objednatelům, na kterých se jako subdodavatelé podílely právě uvedené právnické osoby. Správce daně ani nerozporuje výše uvedenou skutečnost a lze tedy uzavřít, že žalobkyně provedla svým jménem a na své náklady práce a zhotovila díla dle jednotlivých smluv o dílo spočívajících ve stavební činnosti, které následně řádně předala objednatelům těchto prací a využila při tom práce třetích osob, ať už fyzických nebo právnických, které jako subdodavatelé daňového subjektu tyto práce provedly. Žalobkyně předložila v průběhu řízení důkazy o tom, že v roce 2007 neměla žádné zaměstnance a v roce 2008 měla maximálně pět zaměstnanců, přičemž všichni tito zaměstnanci vykonávali většinou administrativní úkony a nepodíleli se na realizaci zakázek tím, že by přímo vykonávali stavební a související práce. Z toho je zřejmé, že žalobkyně byla nucena v roce 2007 a 2008 pro všechny své stavební zakázky využít práce subdodavatelů, a to mj. i subjektů výše popsaných. Z provedeného dokazování je zřejmé, že žalobkyně nemohla provést stavební práce v letech 2007 a 2008 svými vlastními prostředky, protože takovými prostředky nedisponovala.

[IIb] Žaloba proti rozhodnutí ze dne 3. 12. 2013, čj. 30281/13/5000-14306-701226

Žalobou původně vedenou pod sp.zn. 30Af 39/2013 žalobkyně zpochybnila závěry správců daně obou stupňů stran faktury č. 480195 ze dne 3. 6. 2008 na částku 96.120,- Kč a daň z přidané hodnoty ve výši 18.263,- Kč vystavenou VABERO, s.r.o. Finanční úřad považoval uplatněný odpočet DPH z této faktury za nezákonný, když, dle jeho názoru, nebylo prokázáno, že by fakturované práce byly skutečně provedeny. Dodavatelé, kteří rozporované faktury vystavili a kterým je žalobkyně uhradila, byli v době provádění kontroly nekontaktní, dlouhodobě neplní své daňové a jiné zákonné povinnosti a zřejmě ukončili svou faktickou činnost.

Žalobkyně k tomu uvedla, že v řízení před správním orgánem prvního stupně však bylo prokázáno, že předmětné práce byly žalobkyní dále přefakturovány společnosti VODÁRNA PLZEŇ, a.s., což kromě listinných důkazů bylo prokázáno i výslechem svědka Karla Kučery. Ten uvedl, že o společnosti VABERO, s.r.o. slyšel v souvislosti s realizací stavebních prací, ale se zástupci této společnosti nejednal. Provedenými důkazy tak bylo prokázáno, že společnost VABERO, s.r.o. se na předmětné stavební zakázce podílela jako subdodavatel žalobkyně. Správce daně se v odůvodnění svého rozhodnutí nevypořádal s tím, proč zcela ignoroval tvrzení uvedená ve svědecké výpovědi K.K., stejně jako to, že práce fakturované žalobkyni společností VABERO, s.r.o. byly prokazatelně provedeny a náklady na provedení těchto prací tak sloužily k dosažení zisku žalobkyně. S ohledem na nedostatečnost odůvodnění závěrů obsažených v seznámení s předběžnými výsledky kontroly není v podstatě možné, aby správce daně v rámci svého rozhodnutí v dané věci splnil zásadu legitimního očekávání zakotvenou v § 2 odst. 4 správního řádu, kterou je při svém rozhodování vázán.

Z výsledků dokazování v průběhu řízení navíc bylo prokázáno, že práce fakturované žalobkyní byly provedeny. Žalobkyně předložila správci daně důkazy o tom, že v letech 2007 a 2008 neměla zaměstnance, kteří by mohli zrealizovat stavební zakázky prováděné žalobkyní, takže je očividné, že ony práce žalobkyně musela realizovat prostřednictvím subdodavatelů, což také činila. Práce provedené společnostmi VABERO, s.r.o. a WOODCON, s.r.o. pro žalobkyni byly prokazatelně provedeny, což ani správce daně nezpochybnil. Jeho závěr o tom, že nebylo prokázáno, že by práce prováděl nějaký konkrétní subdodavatel žalobkyně, založený pouze na nemožnosti správce daně zajistit vyjádření tohoto subjektu, je zcela v rozporu se zásadami správního řízení stanovenými správním řádem. Při výkladu závěrů správce daně *ad absurdum* by tak bylo možné neuznat daňovým subjektům obecně veškeré náklady, které byly vynaloženy na faktury zaniklých nebo zanikajících subjektů a které tedy nemohou být jakkoliv kontaktní ve vztahu ke správci daně.

V protokolu o seznámení s předběžnými výsledky kontroly ze dne 5. 9. 2011 (str. 13 a 18) správce daně konstatoval, že považuje za prokázané práce prováděné subdodavatelsky pro žalobkyni společnostmi ŠELEST - družstvo, VABERO, s.r.o. a WOODCON, s.r.o., a to na základě výpovědi svědka K.H. Finanční úřad v protokolu uvedl, že považuje za prokázané veškeré práce, které společnosti ŠELEST - družstvo a VABERO, s.r.o. poskytly žalobkyni na akcích financovaných společností ŠKODA POWER, a.s. Faktury týkající se těchto stavebních akcí měl správce daně za prokázané s ohledem na svědeckou výpověď K.H, který uvedl, že se uvedené subjekty jako subdodavatelé na jednotlivých akcích podílely. Ze závěrů správce daně

však není zřejmé, proč stejným způsobem nepostupoval i v případě faktur vystavených těmito subdodavateli v ostatních případech. Finanční úřad vytýkal žalobkyni (po provedené kontrole), že se v jejím účetnictví nachází faktury vystavené jinými právnickými osobami, když těmito fakturami byly fakturovány stavební práce, které dle tvrzení správce daně nebyly nikdy provedeny, přestože správce daně nezpochybnil tvrzení žalobkyně, že tyto faktury byly jí řádně uhrazeny výše uvedeným právnickým osobám. Žalobkyně naopak v průběhu řízení uváděla, že všechny fakturované práce byly uvedenými osobami jakožto jejími subdodavateli provedeny, vyfakturovány a řádně uhrazeny, o čemž svědčí i to, že žalobkyně provedla, vyfakturovala a byly jí uhrazeny stavební a související práce poskytnuté třetím osobám jako objednatelům, na kterých se jako subdodavatelé podílely právě uvedené právnické osoby. Správce daně výše uvedenou skutečnost nerozporoval a lze tedy uzavřít, že žalobkyně provedla svým jménem a na své náklady práce a zhotovila díla dle jednotlivých smluv o dílo spočívajících ve stavební činnosti, které následně řádně předala objednatelům těchto prací a využila při tom práce třetích osob, ať už fyzických nebo právnických, které jako subdodavatelé žalobkyně tyto práce provedly. Žalobkyně předložila v průběhu řízení důkazy o tom, že v roce 2007 neměla žádné zaměstnance a v roce 2008 měla maximálně 5 zaměstnanců, přičemž všichni tito zaměstnanci vykonávali většinou administrativní úkony a nepodíleli se na realizaci zakázek tím, že by přímo vykonávali stavební a související práce. Z toho je zřejmé, že žalobkyně byla nucena v roce 2007 a 2008 pro všechny své stavební zakázky využít práce subdodavatelů, a to mj. i subjektů výše popsaných. Z provedeného dokazování je zřejmé, že žalobkyně nemohla provést stavební práce v letech 2007 a 2008 svými vlastními prostředky, protože takovými prostředky nedisponovala. Z výše uvedeného je tedy zřejmé, že *a)* žalobkyně provedla řádně zakázky, na nichž se měly podílet společnosti ŠELEST - družstvo, VABERO, s.r.o., WOODCON s.r.o.; *b)* žalobkyně neměla výrobní prostředky pro realizaci těchto zakázek vlastními silami; *c)* faktury vystavené subdodavateli žalobkyni za předmětné zakázky odpovídaly hodnotám předmětných zakázek a zisku žalobkyně ve výši v místě čase obvyklém.

Pokud správce daně tvrdil, že práce společností ŠELEST - družstvo, VABERO, s.r.o. a WOODCON, s.r.o. na předmětných zakázkách nebyly ze strany těchto subjektů provedeny, a přesto byly fakturované a uhrazené služby žalobkyní provedeny, pak měl ozřejmit, jakým způsobem žalobkyně předmětné zakázky realizovala, když je nebylo možné realizovat prostřednictvím vlastních zaměstnanců a jiné subdodávky obdobného charakteru pro jednotlivé zakázky žalobkyni fakturovány a tedy ani poskytnuty nebyly. Na základě této úvahy a provedených důkazů měl správce daně náklady uplatněné žalobkyní za faktury vystavené předmětnými právnickými osobami a jejich úhradu uznat jako oprávněné. Výše uvedené argumenty byly uvedeny v odvolání proti správnímu rozhodnutí prvého stupně a odvolací orgán se měl s těmito argumenty vypořádat, avšak neučinil tak.

[IIc] Žaloba proti rozhodnutí ze dne 3. 12. 2013, čj. 30300/13/5000-14306-701226

Žalobou původně vedenou pod sp.zn. 30Af 40/2013 žalobkyně zpochybnila závěry správců daně obou stupňů stran faktury č. 480461 ze dne 3. 11. 2008 na částku 278.710,- Kč a daň z přidané hodnoty 52.955,- Kč vystavené subjektem VABERO, s.r.o. Práce fakturované touto fakturou byly žalobkyní dále přefakturovány Ministerstvu obrany ČR. V řízení bylo prokázáno, že práce byly provedeny a koncovému odběrateli prací předány. S ohledem

na skutečnost, že žalobkyně neměla v době realizace prací zaměstnance, kteří by mohli práce provést, je zřejmé, že práce byly provedeny subdodavatelem žalobkyně. Tímto subdodavatelem byla společnost VABERO, s.r.o., když žalobkyně za provedení těchto prací nehradila jinému subjektu, než právě společnosti VABERO, s.r.o. Z výpovědi svědků P.K. a J.F. rovněž vyplynulo, že tato společnost poskytovala subdodávky žalobkyni. Proto není zřejmé, jak může nemít správce daně provedené práce ze strany VABERO, s.r.o. žalobkyni za prokázané. Pokud správce daně v odůvodnění svého rozhodnutí uvádí, že výpovědi svědků nelze brát jako potvrzení účasti společnosti VABERO, s.r.o. na předmětné zakázce, a současně zde není žádná pochybnost o tom, že zakázka byla provedena a že ji nemohla provést vlastními silami žalobkyně, ani nepoužila k její realizaci jiného subdodavatele, pak je takový závěr správce daně absurdní a nesprávný. Správce daně spatřuje rozpory v tom, že nebylo prokázáno vystavení povolení vjezdu ze strany Ministerstva obrany ČR do vojenského újezdu pro společnost VABERO, s.r.o. V řízení však nebylo prokázáno, že by takové povolení neexistovalo, naopak výpovědí svědka F. bylo prokázáno, že existovalo, pouze nebylo takové povolení dohledáno a provedeno k důkazu. Obecně lze říci, že účast společnosti VABERO, s.r.o. jako subdodavatele žalobkyně na akci „opravy fasády a oken PT Kolvín“ byla prokázána jednak výslechy svědků a jednak je zřejmá z dalších skutečností prokázaných během řízení, totiž, že žalobkyně nemohla akci realizovat vlastními silami a jiného subdodavatele pro předmětné práce prokazatelně nepoužila.

Z výsledku dokazování v průběhu řízení navíc bylo prokázáno, že práce fakturované žalobkyní byly provedeny. Žalobkyně předložila správci daně důkazy o tom, že v letech 2007 a 2008 neměla zaměstnance, kteří by mohli zrealizovat stavební zakázky prováděné žalobkyní, takže je očividné, že tyto práce musela žalobkyně realizovat prostřednictvím subdodavatelů, což také činila. Práce provedené společností VABERO, s.r.o. pro žalobkyni byly prokazatelně provedeny, což ani správce daně nezpochybňuje. Závěr správce daně o tom, že nebylo prokázáno, že by práce prováděl nějaký konkrétní subdodavatel, založený pouze na nemožnosti správce daně zajistit vyjádření tohoto subjektu, je zcela v rozporu se zásadami správního řízení stanovenými správním řádem. Při výkladu závěrů správce daně *ad absurdum* by tak bylo možné neuznat daňovým subjektům obecně veškeré náklady, které byly vynaloženy na faktury zaniklých nebo zanikajících subjektů, které tedy nemohou být jakkoli kontaktní ve vztahu ke správci daně.

Správce daně po provedené kontrole vytýkal žalobkyni, že se v jejím účetnictví nachází faktury vystavené jinými právnickými osobami, když těmito fakturami jsou fakturovány stavební práce, které dle tvrzení správce daně nebyly nikdy provedeny, přestože správce daně nezpochybnil a nerozporuje tvrzení žalobkyně, že tyto faktury byly žalobkyní řádně uhrazeny výše uvedeným právnickým osobám. Žalobkyně naopak v průběhu řízení uváděla, že všechny fakturované práce byly uvedenými právnickými osobami jako subdodavateli daňového subjektu provedeny, vyfakturovány a řádně uhrazeny, o čemž svědčí i to, že žalobkyně provedla, vyfakturovala a byly jí uhrazeny stavební a související práce poskytnuté třetím osobám jako objednatelům, na kterých se jako subdodavatelé podílely právě uvedené právnické osoby. Správce daně ani nerozporuje výše uvedenou skutečnost a lze tedy uzavřít, že žalobkyně provedla svým jménem a na své náklady práce a zhotovila díla dle jednotlivých smluv o dílo spočívajících ve stavební činnosti, které následně řádně předala objednatelům těchto prací a využila při tom práce třetích osob, ať už fyzických nebo

právnických, které (jako subdodavatelé) tyto práce provedly. Žalobkyně předložila v průběhu řízení důkazy o tom, že v roce 2007 neměla žádné zaměstnance a v roce 2008 měla maximálně pět zaměstnanců, přičemž všichni tito zaměstnanci vykonávali většinou administrativní úkony a nepodíleli se na realizaci zakázek tím, že by přímo vykonávali stavební a související práce. Z toho je zřejmé, že žalobkyně byla nucena v roce 2007 a 2008 pro všechny své stavební zakázky využít práce subdodavatelů, a to mj. i subjektů výše popsaných. Z provedeného dokazování je zřejmé, že žalobkyně nemohla provést stavební práce v letech 2007 a 2008 svými vlastními prostředky, protože takovými prostředky nedisponovala. Z výše uvedeného je tedy zřejmé, že *a)* žalobkyně provedla řádně zakázky, na nichž se měly podílet uvedené společnosti (ŠELEST - družstvo, VABERO, s.r.o., WOODCON s.r.o.); *b)* žalobkyně neměla výrobní prostředky pro realizaci těchto zakázek vlastními silami; *c)* faktury vystavené subdodavateli žalobkyně za předmětné zakázky odpovídají hodnotám předmětných zakázek a zisku žalobkyně ve výši v místě a čase obvyklém.

Pokud správce daně tvrdí, že práce společností ŠELEST - družstvo, VABERO, s.r.o. a WOODCON, s.r.o. na předmětných zakázkách nebyly ze strany těchto subjektů provedeny a fakturované a uhrazené služby byly žalobkyní provedeny, pak by měl správce daně ozřejmit, jakým způsobem žalobkyně předmětné zakázky realizovala, když je nebylo možné realizovat prostřednictvím vlastních zaměstnanců a jiné subdodávky obdobného charakteru pro jednotlivé zakázky fakturovány a tedy ani poskytnuty nebyly. Již na základě výše uvedené úvahy a provedených důkazů měl správce daně faktury vystavené předmětnými právnickými osobami a jejich úhradu uznat jako oprávněné.

[IId] Žaloba proti rozhodnutí ze dne 3. 12. 2013, čj. 30301/13/5000-14306-701226

Žalobou původně vedenou pod sp.zn. 30Af 41/2013 žalobkyně zpochybnila závěry správců daně obou stupňů stran faktur vystavených společnostmi VABERO, s.r.o. a WOODCON, s.r.o. Finanční úřad považoval uplatněný odpočet DPH z těchto faktur za nezákonný, když dle jeho názoru nebylo prokázáno, že by fakturované práce byly skutečně provedeny. Dodavatelé žalobkyně, kteří rozporované faktury vystavili a kterým žalobkyně tyto faktury uhradila, byli v době provádění kontroly nekontaktní, dlouhodobě neplnili své daňové a jiné zákonné povinnosti a zřejmě ukončili svou faktickou činnost.

Do účetnictví žalobkyně byla zahrnuta faktura č. 480553 ze dne 3. 12. 2008 na částku 102.317,- Kč a daň z přidané hodnoty ve výši 19.440,- Kč vystavená subjektem VABERO, s.r.o. Práce fakturované touto fakturou byly žalobkyní dále přefakturovány Ministerstvu obrany ČR. V případě této faktury se jednalo o práce provedené společností VABERO, s.r.o. při opravě dlažby a budovy kasáren „Čínská“. Pro prokázání účasti tohoto subdodavatele na stavbě byl proveden výslech několika svědků. Svědkyně Z.P. vypověděla, že se na stavbě pohybovalo několik osob ukrajinské národnosti a jedna osoba české národnosti jako dozor pověřený žalobkyní. Svědkyně dále uvedla, že žalobkyně nepředkládala seznam subdodavatelů na předmětné stavbě, takže ani svědkyně neměla odkud čerpat informaci o totožnosti konkrétních subdodavatelů a jejich zaměstnanců. Výpověď svědkyně P. je obsahově shodná i s dalšími výpověďmi svědků V.Š. a zejména M.O., který působil jako dozor žalobkyně nad zaměstnanci subdodavatele pro danou zakázku.

Žalobkyně neměla v roce 2008 zaměstnance v takovém počtu a struktuře, která by zajišťovala provedení stavebních prací daňovým subjektem, proto jednotlivé stavební práce v průběhu celého roku byly zajištěny subdodavatelsky. Svědek M.O. přitom přímo potvrdil účast subdodavatele VABERO, s.r.o. na předmětné stavbě. Přítomnost svědka jako dozoru žalobkyně zase potvrdila svědkyně P. V průběhu řízení nebyl proveden jediný důkaz, který by podporoval závěr správce daně o tom, že práce na předmětné stavební zakázce neprováděla společnost VABERO, s.r.o. V odůvodnění svého rozhodnutí se správce daně nevypořádal s tím, proč dospěl ke skutkovým závěrům zcela odlišným od výpovědí svědků. Pokud správce daně uvádí v odůvodnění svého rozhodnutí, že určitou část výpovědí svědků nelze brát jako potvrzení prokazovaných skutečností, není zřejmé z jakého důvodu tak správce daně činí, a především jde o zcela subjektivní dojem správce daně. Správní orgán je však ve správním řízení vázán zásadou oficiality a nemá tedy prostor, kromě správního uvážení, které však na posuzování důkazů nelze aplikovat, rozhodovat na základě svého subjektivního dojmu, bez existence jakýchkoli důkazů. V řízení byly provedeny důkazy svědčící o tom, že společnost VABERO, s.r.o. prováděla pro žalobkyni práce, které byly následně vyfakturovány a uhrazeny. O provedení a úhradě není přitom žádných pochyb, když toto není ani rozporováno správcem daně. Není zde přitom pochybnost o tom, že by práce pro žalobkyni na této zakázce prováděl jiný subdodavatel (nebo subdodavatelé), krom subdodavatelů žalobkyní výslovně uvedených. Proto je třeba výše uvedenou fakturu, která byla zahrnuta do účetnictví žalobkyně, hodnotit jako oprávněně vystavenou a uhrazenou.

Do účetnictví žalobkyně byly dále zahrnuty faktury č. 480491 ze dne 3. 11. 2008 na částku 752.124,- Kč a daň z přidané hodnoty 142.903,50 Kč; č. 480492 ze dne 12. 11. 2008 na částku 950.360,40 Kč a daň z přidané hodnoty 180.568,50 Kč; č. 480571 ze dne 13. 11. 2008 na částku 163.001,- Kč a daň z přidané hodnoty 30.970,- Kč; č. 480572 ze dne 19. 11. 2008 na částku 387.993,- Kč a daň z přidané hodnoty 73.718,50 Kč; č. 480576 ze dne 24. 11. 2008 na částku 231.179,- Kč a daň z přidané hodnoty 43.924,- Kč; a č. 480577 ze dne 28. 11. 2008 na částku 93.788,- Kč a DPH 17.819,50 Kč, všechny vystavené subjektem WOODCON, s.r.o. za práce provedené pro žalobkyni, a to jednak na akcích výše uvedených (kde tento subjekt prováděl práce pro žalobkyni společně se společností VABERO, s.r.o.), a dále na jiných stavebních akcích žalobkyně. Argumentace výše uvedená tedy odůvodňuje oprávněnost fakturace a úhrady těchto faktur žalobkyní. Kromě toho byl v průběhu řízení proveden výslech svědka T.B., který ve svědecké výpovědi potvrdil, že společnost WOODCON, s.r.o. jako subdodavatel prováděla práce pro žalobkyni. Svědek dále uvedl, že společnost WOODCON, s.r.o. tyto práce prováděla prostřednictvím dalšího subdodavatele, když nemněla vlastní kmenové zaměstnance, nebo jich měla jen malé množství. V každém případě však tento svědek potvrdil spolupráci mezi žalobkyní a WOODCON, s.r.o. Správce daně v odůvodnění svého rozhodnutí, v rozporu s právě uvedeným, konstatuje, že svědek B. vyvrátil, že by společnost WOODCON, s.r.o. prováděla práce pro daňový subjekt jako subdodavatel. Tento závěr správce daně lze odůvodnit buď jeho naprostou interpretační neschopností, nebo úmyslným zkreslování skutečností zjištěných ve správním řízení. Pokud svědek B. uvedl, že práce pro žalobkyni neprováděla společnost WOODCON, s.r.o. svými zaměstnanci, ale prostřednictvím dalšího subdodavatele, neznamená to, že by tato společnost sama nebyla subdodavatelem žalobkyně, nebo že by fakturace prací byla neoprávněná. Svědek B. potvrdil spolupráci žalobkyně a společnosti WOODCON, s.r.o., byť nebyl schopen

vyjmenovat všechny zakázky realizované touto společností pro žalobkyni, což i s ohledem na časový odstup nelze po svědkovi požadovat. Správce daně však výpověď svědka vykládá zcela účelové a se zřejmým úmyslem opatřit si argumentaci pro nesprávné rozhodnutí ve věci. I s ohledem na další výpovědi svědků je zřejmé, že společnost WOODCON, s.r.o. prováděla práce pro žalobkyni v rozsahu zkoumané fakturace. Pokud byly tyto práce prováděny prostřednictvím dalších subdodavatelů, pak to nelze klást k tíži žalobkyně a takový postup je zcela v mezích zákona.

Z výše uvedeného je tedy zřejmé, že *a)* žalobkyně provedla řádně zakázky, na nichž se měly podílet uvedené společnosti (ŠELEST - družstvo, VABERO, s.r.o., WOODCON, s.r.o.); *b)* žalobkyně neměla výrobní prostředky pro realizaci těchto zakázek vlastními silami; *c)* faktury vystavené subdodavateli žalobkyně za předmětné zakázky odpovídají hodnotám předmětných zakázek a zisku žalobkyně ve výši v místě čase obvyklém. Pokud správce daně tvrdil, že práce společností ŠELEST - družstvo, VABERO, s.r.o. a WOODCON, s.r.o. na předmětných zakázkách nebyly ze strany těchto subjektů provedeny, a přesto byly fakturované a uhrazené služby žalobkyní provedeny, pak měl správce daně ozřejmit, jakým způsobem žalobkyně předmětné zakázky realizovala, když je nebylo možné realizovat prostřednictvím vlastních zaměstnanců a jiné subdodávky obdobného charakteru pro jednotlivé zakázky žalobkyni fakturovány, a tedy ani poskytnuty, nebyly. Na základě výše uvedené úvahy a provedených důkazů měl správce daně náklady uplatněné žalobkyní za faktury vystavené předmětnými právnickými osobami a jejich úhradu uznat jako oprávněné. Výše uvedené argumenty byly uvedeny v odvolání proti správnímu rozhodnutí prvého stupně a odvolací orgán se měl s těmito argumenty vypořádat, avšak neučinil tak.

[IIe] Společná část žalob

Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí konstatuje, že pro vznik nároku na odpočet DPH je podstatné, zda žalobkyně použila zdanitelná plnění od jiného plátce pro uskutečňování své ekonomické činnosti. Dále výslovně konstatuje, že není sporné, že práce fakturované žalobkyni, za něž uplatnila nárok na odpočet DPH, byly skutečně provedeny. V řízení přitom bylo prokázáno, že žalobkyni byly jejími odběrateli uhrazeny faktury za stavební práce, které dle jejího tvrzení vykonávaly jí uvedené a správními orgány zpochybněné osoby. Tedy, žalobkyně použila nade vší pochybnost přijatá zdanitelná plnění ke své ekonomické činnosti a splnila tedy podmínky pro odpočet daně stanovené zákonem. V podstatě jedinou argumentací správních orgánů obou stupňů zůstává, že žalobkyně neprokázala, že by konkrétní zdanitelná plnění, tedy stavební práce, provedly právě jí uvedené společnosti VABERO, s.r.o., ŠELEST - družstvo a WOODCON, s.r.o. Protože se správním orgánům nepodařilo zajistit důkazy jiným způsobem (uvedení subdodavatelé byli nekontaktní; navržené svědky se nepodařilo předvolat nebo se nedostavili, neboť se jedná vesměs o cizozemce, kteří již mohli ukončit svůj pobyt na území ČR), byla přenesena důkazní povinnost na žalobkyni. Ta v reakci na tuto situaci prokázala, že v rozhodné době, tedy v letech 2007 a 2008, nedisponovala vlastními výrobními prostředky, zejména zaměstnanci, k provedení předmětných prací a musela tedy tyto práce zajistit subdodavatelsky. V řízení nebylo zjištěno, že by tyto práce byly provedeny jinými subdodavateli žalobkyně. Ta nemohla nijak tuto skutečnost sama prokázat, protože skutečnost, že určité práce nebyly provedeny určitý subjektem, je skutečností negativní a nedá se prokázat jinak, než důkazem opaku.

Žalobkyně tedy tuto skutečnost prokázat nemohla, což však nelze přičíst k její tíži, protože se jedná o skutečnost neprokazatelnou.

Vyjde-li se z toho, že *a)* práce byly provedeny, což správní orgány nerozporují; *b)* nebylo zjištěno, že nebyly provedeny jiným subjektem; a *c)* tyto práce byly žalobkyní uhrazeny uvedeným subdodavatelům, nelze než uzavřít, že žalobkyně v řízení prokázala oprávněnost odpočtů daně v rozhodném období a za rozhodná zdanitelná plnění. Žalovaný se ztotožnil s názorem, že nárok na odpočet daně nelze žalobkyni odepřít z důvodu nekontaktnosti jejích subdodavatelů a že žalobkyně neměla při uzavírání obchodně právních vztahů s těmito dodavateli legální možnost ověřit některé jimi uváděné údaje (např. čísla účtů) ani zajistit plnění jejich daňové povinnosti.

Žalovaný se zaměřil na prověření obchodních transakcí, které žalobkyně přijala od společností VABERO, s.r.o., WOODCON, s.r.o. a ŠELEST - družstvo, a z kterých si v přiznání k dani z přidané hodnoty za příslušná zdaňovací období uplatnila nárok na odpočet daně. Podle názoru žalovaného, žalobkyně věděla či musela vědět, že jediným rozumným vysvětlením pro okolnosti, za nichž se její pořízení služeb uskutečnilo, bylo, že transakce byly spojeny s podvodem na DPH. Tento svůj závěr opírá žalovaný o následující konstatování: a) žalobkyně, podle názoru žalovaného, nedostatečně popsala, jak navázala kontakt se zkoumanými subdodavateli; b) žalobkyně si neponechala originál plné moci, kterou se osoby jednající za subdodavatele prokazovali při jednání s ní; c) žalobkyně si neponechala originály smluv nebo objednávek uzavřených se subdodavateli; d) žalobkyně hradila subdodavatelům provedené práce před termínem splatnosti; e) žalobkyně hradila faktury subdodavatelům na jimi uváděná čísla účtů na fakturách; f) někteří svědci vyslýchaní správními orgány neznali nebo neuvedli názvy subdodavatelů žalobkyně na předmětných stavebních akcích; g) žalobkyně si nepočínala s péčí řádného hospodáře pro výše uvedené důvody.

V reakci na shora uvedené důvody žalobkyně uvedla, že s ohledem na časovou prodlevu od provedení jednotlivých prací není schopna přesně popsat okolnosti zahájení spolupráce se svými dodavateli, kterých má navíc poměrně velké množství. Ze stejného důvodu a také s ohledem na to, že práce prováděné zpochybněnými subdodavateli byly provedeny řádně a včas, žalobkyně nearchivovala plné moci a další listiny, jejichž archivaci jí zákon neukládá. Žalovaný vytýkal žalobkyni, že hradila faktury svým dodavatelům před lhůtou splatnosti, což je zcela nesmyslné, jelikož pokud by hradila tyto faktury po lhůtě splatnosti, vystavila by se možným sankcím za prodlení. Někteří ze svědků potvrdili účast žalobkyní uváděných subdodavatelů na jednotlivých akcích. Pokud někteří ze svědků tyto skutečnosti nepotvrdili ani nevyloučili, neznamená to, že se žalobkyní uvádění subdodavatelé na jednotlivých akcích nepodíleli. Žalobkyně si počínala s péčí řádného hospodáře, když práci po svých subdodavatelích kontrolovala, jak co do její kvality, tak termínu a úplnosti provedení; tuto práci řádně hradila na podkladě řádně vystavených faktur, k nimž má příslušné daňové doklady. Jinou povinnost zákon žalobkyni neukládal a žalobkyně sama pro svou činnost a pro plnění svých povinností daňových a jiných jiné kroky činit nemusela. Ostatně, v samém závěru svého rozhodnutí žalovaný konstatuje, že žalobkyně některé skutečnosti ani ověřovat nemohla. Žalobkyně tedy nade vší pochybnost s péčí řádného hospodáře jednala, ale za porušení povinností jiných subjektů nemůže odpovídat, ani nemůže být nucena shromažďovat nebo archivovat listiny, u nichž jí to zákon neukládá jen proto, že

tyto listiny po ní bez jakéhokoliv zákonného podkladu následně požaduje správce daně. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí opakovaně poukazoval na to, že pro posouzení nároku na odpočet daně je podstatné, zda jsou splněny podmínky dle § 72 až 79 zákona o dani z přidané hodnoty. Přitom však neuvedl, že by žalobkyně tyto podmínky nesplnila, resp. neuvedl, které konkrétní podmínky pro odpočet daně nebyly splněny. Žalobkyně nevěděla a nemohla vědět, že je součástí podvodného jednání, protože v době uskutečnění zdanitelných plnění, které zkoumal správce daně, jí nebyly známy žádné okolnosti, které by tomu nasvědčovaly.

Vzhledem ke shora uvedenému je zřejmé, že dodatečné platební výměry byly vydány nezákonně, respektive na základě nesprávných závěrů správního orgánu prvého stupně. Žalovaný ve svém rozhodnutí výslovně konstatoval, že dospěl k jinému právnímu názoru, než finanční úřad, nicméně s obdobnými dopady pro žalobkyni, takže rozhodnutí správce daně prvého stupně částečně změnil a stanovil žalobkyni nové povinnosti. Dle § 90 odst. 1 písm. c) správního řádu, odvolací orgán napadené rozhodnutí nebo jeho část změní, je-li v rozporu s právními předpisy nebo je nesprávné, avšak změnu nelze provést, pokud by tím některému z účastníků, jemuž je ukládána povinnost, hrozila újma z důvodu ztráty možnosti odvolat se. Žalovaný změnil rozhodnutí správce daně prvého stupně, stanovil žalobkyni jinou povinnost, než jí byla původně stanovena, a to na základě zcela nesprávného právního posouzení věci. Žalobkyně měla za to, že rozhodnutí žalovaného byla vydána v rozporu s § 90 odst. 1 písm. c) správního řádu, a žalovaný měl zřejmě postupovat podle § 90 odst. 1 písm. a) nebo písm. b) správního řádu. Z důvodů uvedených v bodech I. a II. žaloby měla žalobkyně za to, že napadené rozhodnutí jsou nezákonná (nezákonnost rozhodnutí správního orgánu prvého stupně vyslovil sám žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí).

[III] Vyjádření žalovaného

Žalovaný ve vyjádření k žalobě datovaném dne 18. 3. 2014 konstatoval, že dle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků (ve znění do 31. 12. 2010) platilo, že všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván, prokazuje daňový subjekt. Podle § 16 odst. 2 písm. e) zákona o správě daní a poplatků zároveň platilo, že daňový subjekt je povinen správci daně předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení v průběhu daňové kontroly. Obdobnou úpravu obsahuje v § 92 odst. 3 a v § 86 odst. 3 písm. c) rovněž daňový řád, jenž zákon o správě daní a poplatků s účinností od 1. 1. 2011 nahradil. Jak vyplývá z výše citovaných ustanovení příslušných právních předpisů i konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu (např. rozhodnutí ze dne 9. 2. 2005, čj. 1 Afs 54/2004-125, nebo rozhodnutí ve věci sp. zn. 2 Afs 148/2006), daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, nýbrž břemeno důkazní ve smyslu procesní odpovědnosti za prokázání jím tvrzených skutečností, spočívá na daňovém subjektu.

Podle § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném v předmětných zdaňovacích obdobích, plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven jiným plátcem. Existenci nároku daňového subjektu na uplatnění odpočtu daně z přidané hodnoty dle § 72 zákona o dani z přidané hodnoty nelze dovozovat z pouhé skutečnosti, že daný subjekt má v držbě a správci daně předloží byť formálně bezvadné

daňové doklady. Zároveň je totiž nezbytné, aby předmětným daňovým dokladem deklarovaný skutkový stav byl v souladu se stavem faktickým (např. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 3. 2007, čj. 2 Afs 148/2006-54, nebo ze dne 13. 8. 2008, č j. 9 Afs 204/2007-72). Prokazuje se tedy, že bylo provedeno plnění deklarované daňovým dokladem, v deklarovaném rozsahu, uskutečnilo se nejdříve ve zdaňovacím období, v němž je uplatňován nárok na odpočet nebo v němž byla přijata platba daňovým subjektem, poskytovatelem plnění byla osoba, jež daňový doklad vystavila, a jeho příjemcem byl daňový subjekt, který nárok na odpočet uplatnil. Obecně platí, že k prokázání nároku na uplatnění odpočtu daně postačí předložení formálně perfektních daňových dokladů. Vzniknou-li však správci daně pochybnosti o tom, že k provedení zdanitelného plnění došlo způsobem, který je těmito doklady deklarován, a pokud zároveň správce daně tyto své pochybnosti kvalifikovaným způsobem vyjádří, je daňový subjekt k prokázání svých tvrzení povinen předkládat další důkazní prostředky (viz rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 7. 2009, čj. 1 Afs 57/2009-83).

Správce daně není oprávněn důkazní povinnost na daňovém subjektu nijak vynucovat, důsledkem jejího nesplnění však může být neunesení důkazního břemene daňovým subjektem v tom smyslu, že daňový subjekt nepřesvědčí rozhodující správní orgán o správnosti svých tvrzení. Stejně tak lze o neunesení důkazního břemene hovořit v případě, že daňový subjekt sice na výzvu správce daně další důkazní prostředky navrhne, nicméně správce daně po jejich provedení neshledá, že tyto prokazují daňovým subjektem tvrzené skutečnosti, nebo k jejich provedení vůbec nepřistoupí, neboť je zjevné, že jejich provedení nemůže vést k prokázání daňovým subjektem tvrzených skutečností. Závěrem procesu dokazování správce daně přistoupí k hodnocení důkazů, které provádí v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů zakotvenou v § 8 odst. 1 daňového řádu tak, že posuzuje všechny důkazy opatřené v průběhu daňového řízení jednotlivě a zároveň v jejich vzájemné souvislosti, a přihlédne ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Žalovaný k věci shrnul, že u žalobkyně probíhala od 26. 1. 2010 daňová kontrola na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až prosinec 2008 a od 31. 3. 2010 za zdaňovací období březen až prosinec 2007. Na základě výsledků daňové kontroly byla po jejím ukončení žalobkyni Finančním úřadem pro Plzeň - sever dodatečnými platebními výměry podle § 143 a § 147 daňového řádu doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2007, května 2008, října 2008 a listopadu 2008, a zároveň žalobkyni vznikla dle § 37b odst. 1 písm. a) zákona o správě daní a poplatků ve spojení s § 264 odst. 13 daňového řádu povinnost z doměřené daně uhradit penále. Po provedení přezkumu odvoláním napadených rozhodnutí nadřízený správce daně, Odvolací finanční ředitelství, na základě doplněného dokazování dospěl k odlišným závěrům stran prokázání nároku na provedení odpočtu daně z přidané hodnoty v předmětných zdaňovacích obdobích a v tomto smyslu změnil rozhodnutí správce daně prvního stupně.

Žalovaný měl za to, že žalobkyně v daňovém řízení vedeném správci daně obou stupňů neprokázala soulad jí tvrzených skutečností se stavem skutečným. Přestože žalovaný neměl pochybnosti o tom, že byla uskutečněna plnění, z nichž byl uplatňován nárok na provedení odpočtu daně z přidané hodnoty, žalobkyně neodstranila pochybnosti správců daně obou stupňů, zda plnění proběhla způsobem deklarovaným daňovými doklady. Žalobkyně totiž nebyla schopna doložit, že jednotlivá plnění byla skutečně poskytnuta společnostmi VABERO, s.r.o., WOODCON, s.r.o. a ŠELEST - družstvo uvedenými jako vystavitelé daňových dokladů předložených žalobkyní.

Žalobkyně, coby základní žalobní námitku, jenž je společná všem projednávaným žalobám, namítá neunesení důkazního břemene správcem daně, když uvádí, že „*pokud správce daně tvrdil, že práce společností ŠELEST — družstvo, VABERO s.r.o. a WOODCON s.r.o. na předmětných zakázkách nebyly ze strany těchto subjektů provedeny [...], pak měl správce daně ozřejmit, jakým způsobem žalobce předmětné zakázky realizoval.*“. Zároveň je toho názoru, že ona sama důkazní břemeno unesla a oprávněnost uplatňovaného nároku na daňový odpočet prokázala, neboť bylo zjištěno, že předmětné práce byly provedeny, žalobkyně neměla vlastní zaměstnance, z čehož je zřejmé, že tyto práce musela provést subdodavatelsky, provedla úhradu těchto prací a použila je k uskutečnění své ekonomické činnosti.

Dle názoru žalovaného je takto vznesená námitka důsledkem chybné interpretace nesení důkazního břemene v daňovém řízení, které se žalobkyně dopouští. Správce daně totiž v daňovém řízení neprokazuje opak tvrzení daňového subjektu, jak se žalobkyně mylně domnívá (viz např. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 4. 2013 ve věci sp.zn. 1 Afs 102/2012, který konstatoval, že „*správce daně není povinen prokázat, že se obchodní transakce neuskutečnila tak, jak to tvrdí daňový subjekt, či prokázat na místo daňového subjektu, jak se transakce uskutečnila*“). Naopak, primárním nositelem důkazního břemene, jak vyplývá z procesního předpisu i výše citované judikatury, je daňový subjekt, který nárok na daňový odpočet prokazuje dokladem vystaveným plátcem. Vzniknou-li však správci daně pochybnosti, zda tímto daňovým dokladem deklarovaný skutkový stav byl v souladu se stavem faktickým, a správce daně tyto své pochybnosti kvalifikovaným způsobem vyjádří, je daňový subjekt povinen navrhovat a předkládat další důkazní prostředky o tom, že plnění, z něhož je uplatňován nárok na daňový odpočet, bylo poskytnuto tak, jak je deklarováno daňovým dokladem. Tedy, že bylo poskytnuto plnění ve fakturovaném rozsahu, za cenu uvedenou na daňovém dokladu a poskytovatelem plnění byl subjekt, který je uveden jako vystavitel faktury. Na základě uvedeného je nutno dovodit, že v daném případě nenesl správce daně povinnost vyvracet tvrzení žalobkyně, ale důkazní břemeno stran prokázání oprávněnosti nároku na provedení daňového odpočtu nesla žalobkyně. Protože správci daně vznikly pochybnosti, zda plnění, z nějž je nárokován odpočet, proběhlo způsobem deklarovaným žalobkyní doloženými daňovými doklady, výzvou čj. 67369/10/145930403282 žalobkyni srozumitelným způsobem sdělil, z jakých důvodů nepovažuje předložené daňové doklady za průkazné. Povinnost prokázat soulad faktur se stavem faktickým nadále stíhala žalobkyni, přičemž po dokazování provedeném správci daně obou stupňů nebyla prokázána oprávněnost odpočtu nárokovaného žalobkyní.

Žalobkyně zdůrazňovala, že správce daně zamítl uznat oprávněnost nároku na daňový odpočet deklarovaného předloženými fakturami pouze na základě jediného argumentu, a totiž „*že žalobce neprokázal, že by konkrétní zdanitelná plnění, tedy stavební práce, provedly jím uvedené subjekty VABERO, s.r.o., ŠELEST - družstvo a WOODCON, s.r.o.*“. Domnívá se totiž, že pokud nebylo zároveň správcem daně prokázáno, že plnění poskytl odlišný subjekt, je nutno považovat nárok za oprávněný. K tomu žalovaný uvedl, že prokázání přijetí plnění právě od subjektu uvedeného jako vystavitel daňového dokladu je jednou z podmínek přiznání oprávněnosti nároku na daňový odpočet. Že byla žalobkyně coby daňový subjekt povinna prokázat i tuto skutečnost, lze dovodit i z judikátu Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 4. 2013 ve věci sp.zn. 1 Afs 102/2012, kde tento soud uvedl, že aby daňový subjekt byl s to unést důkazní břemeno ve vztahu k přijetí zdanitelných plnění, je po celou dobu trvání

lhůty pro vyměření, resp. doměření daně povinen mimo účetních dokladů a smluvní dokumentace uchovávat i další důkazní prostředky, jimiž by mohl prokázat faktické přijetí zdanitelných plnění od konkrétního daňového subjektu.

Následně žalobkyně rozporuje závěr správce daně, který na základě zjištěných objektivních okolností obchodních vztahů společnosti Professional Building, s.r.o. a společností VABERO, s.r.o., ŠELEST - družstvo a WOODCON, s.r.o., dovodil, že žalobkyně mohla a měla vědět, že prováděné transakce byly spojeny s podvodem na dani z přidané hodnoty. Žalobkyně konstatuje, že jí nelze klást za vinu, že nearchivovala doklady a nečinila další opatření, jež jí zákon neukládá. K tomu žalovaný odkázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 10. 2010 ve věci sp.zn. 9 Afs 18/2010, dle nějž „*povinností správních orgánu z hlediska posouzení nároku na odpočet daně je posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce a i* v *případě, že k neodvedení daně na určitém článku řetězce dojde, neodmítnout nárok na odpočet tomu, kdo* v *dobré víře získá nějaké zboží, přičemž o podvodu neví a ani vědět nemohl. Při tomto posuzování mají být vzaty* v *úvahu vždy právní, obchodní a osobní vazby mezi zúčastněnými subjekty.*“. V rozsudku ze dne 30. 7. 2010 ve věci sp.zn. 8 Afs 14/2010 pak Nejvyšší správní soud uvedl, že „*v případě pochybností je prodávající [resp. zde subjekt uplatňující nárok na daňový odpočet] povinen prokázat existenci dobré víry, že se svým jednáním neúčastnil daňového podvodu, tedy např. že v rámci svých obchodních aktivit přijal dostatečná opatření bránící riziku možného daňového podvodu.*“. Žalovaný je tedy toho názoru, že když odvolací orgán posoudil jednotlivé aspekty výše vymezených obchodních vztahů nikoli pouze v rozsahu zákonem výslovně stanovených povinností uložených žalobkyni coby daňovému subjektu, a když zároveň žalobkyně nepředložila takové důkazy, jimiž by osvědčila přijetí dostatečných opatření bránících riziku možného daňového podvodu, je nutno tuto žalobní námitku zamítnout jako nedůvodnou.

Další žalobní námitkou žalobkyně brojila proti procesnímu postupu správce daně, z něhož dovozuje nezákonnost žalobami napadených rozhodnutí, když konstatuje, že pokud „*žalovaný změnil rozhodnutí správního orgánu prvního stupně, stanovil žalobci jinou povinnost, než mu byla původně stanovena*“, pak „*rozhodnutí žalovaného bylo vydáno* v *rozporu s ust. § 90 odst. 1 písm. c) správního řádu a žalovaný měl zřejmě postupovat podle ust. § 90 odst. 1 písm. a) nebo písm. b) správního řádu.*“. K této námitce žalovaný uvádí, že odvolací orgán podle správního řádu vůbec nerozhodoval, neboť daňové řízení je upraveno samostatným procesním předpisem - daňovým řádem, a jak stanoví § 262 daňového řádu, správní řád se při správě daní nepoužije. Pokud tedy odvolací orgán změnil rozhodnutí prvostupňového správce daně, pak postupoval zcela v souladu s § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu, na nějž ostatně odkazuje ve výroku žalobami napadených rozhodnutí, i v souladu s konstantní judikaturou, kdy např. dle rozhodnutí ze dne 31. 5. 2006 ve věci sp.zn. 5 Afs 42/2004, nebo rozhodnutí ze dne 11. 3. 2010 ve věci sp.zn. 9 Afs 114/2008, platí, že „v *rámci odvolacího řízem může odvolací orgán výsledky daňového řízení doplňovat a není přitom vázán pouze návrhy odvolatele. Rozhodnutí finančních orgánů (správce daně a odvolacího orgánu) tak tvoří jeden celek.*“.

Žalobní námitkou směřující proti rozhodnutí čj. 30279/13/5000-14306-701226 žalobkyně namítala pochybení správce daně, který se nevypořádal s listinným důkazem předloženým žalobkyní - písemným potvrzením jednatele společnosti ABK-STAVBY s.r.o.

pana A., že na zakázce pro ABK-STAVBY s.r.o. se ŠELEST - družstvo podílelo jako subdodavatel žalobkyně. Tímto rozhodnutím odvolací orgán doměřil daň z přidané hodnoty ve výši neprokázaného nároku na daňový odpočet za plnění poskytnuté dle tvrzení žalobkyně právě subjektem ŠELEST - družstvo. Správci daně předloženou e-mailovou korespondencí mezi žalobcem a panem A. mělo být prokázáno, že předmětné plnění poskytlo ŠELEST - družstvo. Žalovaný nemůže přisvědčit důvodnosti této námitky, neboť je zjevně nepravdivá. Tento listinný důkaz nadřízený správce daně v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů posoudil v kontextu dvou svědeckých výpovědí poskytnutých rovněž panem Achacem v průběhu daňového řízení. Protože správce daně shledal rozpory v informacích takto postupně tímto svědkem poskytnutých, neosvědčil e-mailovou korespondenci jako důkaz prokazující poskytnutí plnění subjektem ŠELEST - družstvo. K hodnocení důkazu se pak vyjadřuje na str. 19 a 20 žalobou napadeného rozhodnutí.

Žalobními námitkami směřujícími proti rozhodnutí čj. 30281/13/5000-14306-701226 žalobkyně v první řadě zpochybňuje postup správce daně, který měl zcela ignorovat tvrzení ve svědecké výpovědi K.K. Touto svědeckou výpovědí mělo být dle žalobkyně osvědčeno poskytnutí plnění společností VABERO, s.r.o. Rovněž tato námitka je zjevně nepravdivá, neboť s obsahem svědecké výpovědi se vypořádal jak správce daně prvního stupně (na str. 5 a 6 zprávy o daňové kontrole), tak i odvolací orgán na str. 16 odvoláním napadeného rozhodnutí. Důvod, proč správce daně nepřihlédl ke svědecké výpovědi pana Kučery jako k důkazu, je ten, že tento svědek nebyl schopen ohledně tvrzeného plnění poskytnutého společností VABERO, s.r.o. podat žádné relevantní informace. Ve vztahu k tomuto rozhodnutí žalobkyně rovněž namítá, že správce daně nehodnotí stejně všechny faktury vystavené dodavatelem VABERO, s.r.o., když zčásti nárok na daňový odpočet u plnění fakturovaného touto společností uznal. Vzhledem k tomu, že žalobkyně tuto námitku vznesla již v odvolacím řízení, je nutno konstatovat, že i tato je nyní nedůvodná, neboť druhostupňový orgán v odvolacím řízení dospěl k odlišnému právnímu názoru oproti správci daně prvního stupně, a rovněž původně uznaný nárok uplatňovaný daňovými doklady č. 19/2008, č. 26/1998 a č. 27/1998 posoudil jako neoprávněný.

Ve vztahu k zákonnosti rozhodnutí čj. 30300/13/5000-14306-701226 žalobkyně namítá, že na základě svědecké výpovědi svědků P.K. a J.F. je nutno vzít za prokázané, že poskytovatelem plnění, z nějž byl uplatňován nárok na odpočet, byla společnost VABERO s. r. o. uvedená jako vystavitel faktury. Ohledně prokázání nároku se žalobkyně odvolává rovněž na údajně existující (byť nedoložené) povolení k vjezdu do vojenského újezdu. Žalovaný považuje tyto námitky za irelevantní. V předmětném zdaňovacím období říjen 2008, za nějž byla tímto rozhodnutím doměřena daň z přidané hodnoty, totiž žalobkyně nárok na odpočet daně z plnění, k jehož prokazování se námitky žalobkyně vztahují, neuplatňovala. Proto odvolací orgán o oprávněnosti tohoto nároku rozhodnutím čj. 30300/13/5000-14306-701226 vůbec nerozhodoval.

Rozhodnutím čj. 30301/13/5000-14306-701226 bylo rozhodováno o oprávněnosti nároku na daňový odpočet uplatňovaný fakturami společností VABERO, s.r.o. a WOODCON, s.r.o. Žalobkyně zpochybňuje zákonnost tohoto rozhodnutí argumentem, že v daňovém řízení bylo svědeckou výpovědí M.O. prokázáno poskytnutí plnění společností VABERO, s.r.o. uvedené na daňovém dokladu jako vystavitel. K tomu žalovaný uvádí, že tento svědek vypověděl pouze, že práci prováděla „*asi společnost VABERO a WOODCON*.“.

Správce daně však nevyhodnotil tuto výpověď jako průkaznou, neboť svědek nebyl schopen podrobněji konkretizovat skutečnosti, z nichž tuto domněnku dovodil. Žalobkyně dále namítá, že „*pokud správce daně uvádí* v *odůvodnění svého rozhodnutí, že určitou část svědeckých výpovědí nelze brát jako potvrzení prokazovaných skutečností*, *není zřejmé z jakého důvodu tak činí a především, jde o zcela subjektivní dojem správce daně.*“. Z takto obecně formulované námitky není žalovanému zřejmé, hodnocení které svědecké výpovědi žalobkyně považuje nedostatečně odůvodněné, proto žalovaný rovněž v obecné rovině konstatuje, že provedené hodnocení důkazů popsané v odůvodnění rozhodnutí považuje za dostatečně konkrétní, aby z něj bylo možno seznat důvody vedoucí správce daně k závěru o neuznání nárokovaného odpočtu a v tomto smyslu si dovoluje odkázat na žalobou napadené rozhodnutí.

Rovněž ve vztahu k prokázání plnění společností WOODCON, s.r.o. žalobkyně zpochybňuje hodnocení provedeného svědeckého výslechu, tentokrát svědka B., když tvrdí, že „*výslech svědka T.B. potvrdil, že společnost WOODCON, s.r.o. jako subdodavatel prováděla práce pro žalobce. Správce daně v odůvodnění svého rozhodnutí v rozporu s právě uvedeným konstatuje, že svědek B. vyvrátil, že by společnost WOODCON, s.r.o. prováděla práce pro daňový subjekt jako subdodavatel.*“. K tomu žalovaný uvádí, že svědecká výpověď tohoto svědka, jak je zjevné z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, byla značně nekonkrétní a vnitřně rozporná. Proto nebyla uznána ani jako důkaz o poskytnutí plnění tak, jak bylo deklarováno, nicméně, správce daně z ní rovněž nedovodil ani opak, jak se dle zde uvedeného mylně domnívá žalobkyně.

Žalovaný v dalších podrobnostech a k průběhu daňového řízení odkázal na žalobou napadená rozhodnutí a správní spis.

[IV] 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 prvé soud přezkoumá napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů.

Soud po provedeném jednání, při němž strany setrvaly na svých tvrzeních, **dospěl k závěru, že žaloby nejsou důvodné.**

Podstatou sporu mezi účastníky je, zda žalobkyně prokázala oprávněnost nároku na odpočet daně z přidané hodnoty s důrazem na otázku rozložení, resp. unesení důkazního břemene.

Ad bod [IIa]

Soud uvážil o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 12. 2013, čj. 30279/13/5000-14306-701226, následovně.

Soud v prvé řadě neshledal důvodnou námitku tvrzeného nevypořádání se s důkazem – výpovědí a písemným sdělením S.A. Žalovaný hodnotil svědeckou výpověď S.A. i jeho sdělení na str. 19 a 20 rozhodnutí ze dne 3. 12. 2013, čj. 30279/13/5000-14306-701226, kde k nim uvedl mj. toto: „(...) *Při místním šetření v sídle společnosti ABK dne 13. 10. 2010, které na základě dožádání správce daně provedl místně příslušný správce daně společnosti ABK, Finanční úřad v Plzni, a jehož cílem bylo ověřit, zda se předmětné zakázky uskutečnily a kdo se nich fakticky podílel, kdo s kým jednal, pan A. vypověděl, že odvolatel byl subdodavatelem společnosti ABK, že s odvolatelem spolupracovala spol. ABK dlouhodobě, že jednání byla vedena s p. K., že práce na stavbě řídili pracovníci ABK, kteří nezjišťovali vazby jednotlivých dělníků k dodavateli (odvolateli). Družstvo ŠELEST, popř. její zaměstnanci nebyli vůbec zmíněni. V průběhu daňové kontroly (podání evidované dne 3. 5. 2011) požadoval odvolatel osvědčit jako listinný důkaz realizace zakázky pro ABK družstvem ŠELEST, jako subdodavatelem odvolatele, svoji e-mailovou korespondenci s jednatelem ABK z 30. 3. 2011 a 1. 4. 2011. Odvolatel se p. A. dotazoval, zda je mu známo, že uvedená zakázka pro Intertell v Janovicích byla realizována subdodavatelsky družstvem ŠELEST a zda o něm byla společnost ABK informována. Jednatel ABK odpověděl, že vzhledem k opakované spolupráci s odvolatelem, je mu známo, že odvolatel spolupracuje s dalšími firmami na stavebním trhu, kde jednou z těchto firem byla firma ŠELEST, která se prezentovala na uvedené zakázce. Současně uvedl, že stavební práce (vyzdívka administrativní budovy) řídil a dodával odvolatel a že firma, která prováděla práce pro odvolatele, měla zejména ukrajinské dělníky, kteří však řízení a kontrole ze strany ABK nepodléhali. K výpovědi byl pan A. jako jednatel spol. ABK vyzván ještě jednou. Dne 15. 8. 2012 vypovídal jako svědek. Oproti e-mailové korespondenci jeho odpovědi nebyly tak jednoznačné. Opět vypověděl, že odvolatel byl jedním ze subdodavatelů, kteří se na zakázce podíleli. Dle svědka odvolatel dokázal zajistit pracovní sílu. Odvolatel byl pro ABK smluvním partnerem, měl subdodavatele, „asi nějakou firmu Šelest“. Ví, že se o firmách mluvilo, myslí si, že tam tato firma byla. Myslí si, že pracovníci od odvolatele hovořili ukrajinsky, ale současně uvedl, že on sám s nimi nemluvil, že to pouze slyšel od vedoucího stavby. Pro spol. ABK bylo rozhodující dosažení výsledku a že odvolatel dokázal jednat operativně. Dle odvolacího orgánu jsou v informacích získaných od jednatele ABK jasné rozpory, když nejprve se o družstvu ŠELEST vůbec nezmiňuje a později ve výpovědi zmiňuje firmu „Šelest“, ale přitom svoje tvrzení uvádí slovy „myslím si“, „asi“, „mluvilo se o tom“, „pouze jsem to slyšel“. Skutečnost, že svědek A. v e-mailové korespondenci s odvolatelem uvedl, že družstvo ŠELEST se na zakázce Intertell prezentovalo, nasvědčuje spíše tomu, že otázka odvolatele byla zcela sugestivní, neboť odvolatel se dotazovaného neptal, zda si pamatuje, kdo práce pro odvolatele subdodavatelsky zajišťoval, ale přímo se zeptal, zdaje mu známo, že tyto práce provádělo družstvo ŠELEST. V této souvislosti je rovněž třeba odkázat na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 28. 11. 2008, čj. 30 Ca 65/2007 - 48, kde je uvedeno: „(...) Svědecká výpověď v daňovém řízení má zcela jinou důkazní hodnotu než telefonát svědka, popř. písemné sdělení svědka, protože svědek ve výpovědi musí vypovídat pravdivě a nic nezamlčet (§ 8 odst. 1 zák. o správě daní a poplatků) a za porušení této povinnosti může být sankciován.“. Námitce odvolatele, že k listinnému důkazu, který odvolatel v průběhu kontroly předložil - písemnému potvrzení jednatele spol. ABK-STAVBY s.r.o. nebylo přihlédnuto, nelze s ohledem na doplnění odvolacího řízení přisvědčit. K tomuto důkazu přihlédl jak prvostupňový správce daně v rámci doplnění odvolacího řízení, tak i odvolací orgán* (...)“.

Z uvedeného je zřejmé, že žalovaný správní orgán zmíněné důkazy hodnotil a logicky a v souladu s jejich obsahem se s nimi vypořádal. Námitka nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí uplatněná v té souvislosti tak nebyla shledána důvodnou.

Obdobně soud posoudil i námitku, podle které žalovaný „*vytýká v podstatě žalobkyni **pouze** nekontaktnost společnosti ŠELEST – družstvo"*, resp., že „*správce daně poukazuje v odůvodnění svého rozhodnutí na podobnost faktur vystavených* (...) *společnostmi ŠELEST – družstvo a VABERO, s. r. o.*", přičemž „***pouze** a jen o podobnost těchto faktur opírá správce daně svůj závěr o tom, že práce nebyly provedeny těmito subdodavateli.*".

Taková tvrzení nejsou pravdivá. Odvolací finanční ředitelství na více než dvaceti stranách napadeného rozhodnutí podrobně osvětlilo, proč se žalobkyni nepodařilo prokázat oprávněnost jejího nároku na uplatnění odpočtu daně z přidané hodnoty. Nemůže být řeči o tom, že by hlavním, či dokonce jediným vytýkaným „pochybením" žalobkyně, byla „*nekontaktnost společnosti ŠELEST – družstvo*", příp. „*pouze a jen podobnost faktur*". Tyto okolnosti jsou předkládány jen jako jedny z řady těch, které vedly k oprávněným pochybnostem o tom, kým byly předmětné práce skutečně provedeny.

Dovolává-li se žalobkyně v té souvislosti „zásad správního řízení stanovených správním řádem", resp. jejich aplikace v řízení daňovém, pak soud musí zopakovat, že podle § 262 daňového řádu se správní řád při správě daní nepoužije. Žalovaný svým postupem nikterak nevybočil z mantinelů daných základními zásadami daňového řízení (§ 5 až § 9 daňového řádu) a pro své závěry snesl logickou a přehlednou argumentaci.

Rovněž nedůvodné bylo i tvrzení o tom, že správce daně popřel své vlastní závěry učiněné na základě provedených důkazů. Žalobkyně tuto námitku vznesla stran hodnocení vztahu M.H. ke společnostem ŠELEST – družstvo a VABERO, s.r.o., když dospěla k závěru, že jediným rozdílem, který vedl správce daně k vydání napadeného rozhodnutí, bylo ukončení činnosti ŠELEST – družstva a jeho neplnění daňových povinností, což však, dle žalobkyně, nemůže být kladeno k její tíži.

S posledně uvedeným – totiž nepřijatelností toho, aby neplnění daňových povinností ze strany ŠELEST – družstvo bylo kladeno k tíži žalobkyně – se dá jistě souhlasit. K ničemu takovému však ze strany správců daně obou stupňů nedošlo, jejich závěry se opíraly nikoliv o takové tvrzení, ale o ucelenou řadu jiných argumentů dokumentujících, že žalobkyně neprokázala oprávněnost nároku na uplatnění odpočtu daně z přidané hodnoty (k rozložení důkazního břemene viz níže). Dovolává-li se žalobkyně svědecké výpovědi K.H., pak je nutné uvést, že tento svědek nevypovídal ve vtahu k pracem přefakturovaným žalobkyní následně společnosti ABK – STAVBY, s.r.o., ale společnosti ŠKODA POWER a.s. Žalobkyně však učinila předmětem sporu fakturu č. 470020 ze dne 1. 5. 2007 vystavenou subjektem ŠELEST - družstvo, resp. práce, které byly žalobkyni fakturovány společností ŠELEST - družstvo a které ona dále přefakturovala společnosti ABK - STAVBY, s.r.o. A ve vztahu k nim, jak je uvedeno výše, žalovaný své závěry přesvědčivě odůvodnil.

Ad bod [IIb]

Soud uvážil o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 12. 2013, čj. 30281/13/5000-14306-701226, následovně.

Není pravdivá část žalobní námitky, podle které byla ignorována svědecká výpověď K.K., resp. tvrzení v ní obsažená.

Obsahem oné svědecké výpovědi se zaobíral jak správce daně ve zprávě o daňové kontrole čj. 114317/11/1459301 (na str. 5 a 6), tak i odvolací orgán na str. 16 rozhodnutí ze dne 3. 12. 2013, čj. 30279/13/5000-14306-701226. Správci daně obou stupňů dospěli (správně) k závěru, že svědecká výpověď K.K. nepotvrdila účast VABERO, s.r.o. na předmětné zakázce. Tento názor také odůvodnili (k tomu srov. např. str. 16 napadeného rozhodnutí: „*Ze zprávy o daňové kontrole čj. 114317/11/1459301 je zřejmé, že prvostupňový správce daně se podrobně na str. 5 a 6 výpovědí svědka K. zabýval a vyhodnotil ji tak, že tato výpověď účast spol. VABERO na předmětné zakázce nepotvrdila, když svědek K. uváděl, že jednal pouze s p. K., že odvolatel měl subdodavatele, ale názvy si nepamatoval, že se sice vedly seznamy pracovníků, ale nearchivují se. Na sugestivní otázku odvolatele, zda mu něco říká název spol. VABERO s.r.o., svědek K. odpověděl, že ten název pouze slyšel v souvislosti s akcemi pro VODÁRNY. Dle názoru odvolacího orgánu tvrzení odvolatele, že svědek K. potvrdil účast VABERA na předmětné zakázce, neodpovídá fakticky zjištěným skutečnostem.*“) a své závěry následně vtělili do kontextu ostatních zjištěných skutečností. Žalobkyně nenamítala nesprávné hodnocení výpovědi, ale to, že byla ignorována. To se však nestalo.

Stejně tak nebylo možné přisvědčit námitce, že byl ignorován fakt, že práce fakturované žalobkyni společností VABERO, s.r.o. byly „*zcela prokazatelně provedeny*“.

Ze strany daňových orgánů provedení konkrétních prací zpochybněno nebylo. Avšak existenci nároku daňového subjektu na uplatnění odpočtu daně z přidané hodnoty dle § 72 zákona o dani z přidané hodnoty však nelze dovozovat z pouhé skutečnosti, že plnění deklarované daňovým dokladem bylo provedeno. Zároveň je nezbytné, aby daňovým dokladem deklarovaný skutkový stav byl v souladu se stavem faktickým. Je třeba, aby bylo rovněž prokázáno, že plnění bylo provedeno v uvedeném rozsahu; uskutečnilo se nejdříve ve zdaňovacím období, v němž je uplatňován nárok na odpočet nebo v němž byla přijata platba daňovým subjektem; poskytovatelem plnění byla osoba, jež daňový doklad vystavila; a jeho příjemcem byl daňový subjekt, který nárok na odpočet uplatnil. Podstatou závěrů žalovaného, resp. správce daně prvního stupně, však nebylo zpochybnění provedení prací, ale to, zda poskytovatelem plnění byla osoba, jež daňový doklad vystavila.

Nedůvodná byla i námitka ohledně „*nedostatečného odůvodnění závěrů správce daně obsažených v seznámení s předběžnými výsledky kontroly*“.

Žalobkyně totiž nikterak nespecifikuje onu nedostatečnost odůvodnění, uplatněná námitka ustrnula v obecné, nekonkretizované podobě. Soud k tomu tak může konstatovat jediné – protokol o ústním jednání při správě daní ze dne 5. 9. 2011, čj. 106812/11/145980040144, jehož předmětem bylo seznámení s předběžnými výsledky kontroly, čítá celkem 20 stran, na kterých se správce daně podrobně věnuje kontrolovaným

zdanitelným obdobím, resp. konkrétním zakázkám. To je, dle názoru soudu, dostatečný rozsah podpořený obsahovou hutností. Nekonkrétní námitka tak ve světle řečeného nemohla být úspěšná. Ostatně, sama žalobkyně onu vznesenou námitku relativizuje, když na str. 2 a 3 žaloby obsáhle polemizuje právě se závěry správce daně vyjevenými v protokolu o ústním jednání při správě daní ze dne 5. 9. 2011, čj. 106812/11/145980040144.

Žalobkyně dále v souvislosti s nedostatečným odůvodněním seznámení s předběžnými výsledky kontroly namítala porušení (ze strany správce daně) zásady legitimního očekávání zakotvené v § 2 odst. 4 správního řádu.

Takto prezentovaný žalobní bod především prokazuje jistou míru neinformovanosti žalobkyně ohledně zásad vedení daňového řízení. Na to se totiž nevztahuje správní řád, ale je upraveno samostatným procesním předpisem - daňovým řádem. Jeho § 262 pak jednoznačně stanoví, že správní řád se při správě daní nepoužije.

Základní zásady daňového řízení jsou vymezeny v ustanoveních § 5 až § 9 daňového řádu. Žalobkyní zmíněná zásada legitimního očekávání je definována v § 8 odst. 2 („*Správce daně dbá na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly.*“). Žalobkyně porušení této zásady zmínila v kontextu toho, že zatímco práce subdodavatelsky dodané žalobkyni společnostmi Šelest – družstvo a VABERO, s.r.o. a žalobkyní následně přefakturovaných společnosti ŠKODA POWER a.s. správce daně považoval na základě výpovědi K.H. za prokázané, v případě „*faktur vystavených těmito subdodavateli v ostatních případech*“ takto nepostupoval. Vzhledem ke konkrétům dané věci se dá dovodit, že žalobkyně má na mysli jí tvrzené subdodavatelské práce společnosti VABERO, s.r.o. přefakturované žalobkyní společnosti VODÁRNA Plzeň, a.s.

I v tomto případě tkví problematičnost námitky v její nekonkrétnosti. Z textu námitky lze pochopit jediné - žalobkyní požadovaný „postup stejným způsobem“ je jí vnímán tak, že správce daně měl uznat oprávněnost i prací fakturovaných žalobkyní společnosti VODÁRNA Plzeň, a.s., protože tak učinil i v případě prací provedených pro společnost ŠKODA POWER a.s. Žalobkyně však nespecifikuje, co v jednotlivých věcech bylo hodnoceno jinak. V odůvodnění rozhodnutí obou stupňů je srozumitelně a logicky vyjeveno, proč nárok na odpočet DPH v případě faktury č. 480195 ze dne 3. 6. 2008 nebyl uznán za oprávněný. Chtěla-li žalobkyně úspěšně namítat porušení zásady legitimního očekávání, bylo na ní, aby tvrdila konkrétní rozdíly v hodnocení týchž skutečností v případě prací fakturovaných následně subjektu VODÁRNA Plzeň a.s., resp. subjektu ŠKODA POWER a.s. (např. zjevně odlišné hodnocení faktur se stejnými nedostatky). To, že správce daně posuzuje jinak různá plnění, přičemž jediným společným jmenovatelem je tvrzený poskytovatel takového plnění, není porušení zásady legitimního očekávání.

Stran námitky spočívající v tvrzení, že „*pokud správce daně tvrdil, že práce společností ŠELEST — družstvo, VABERO, s.r.o. a WOODCON, s.r.o. na předmětných zakázkách nebyly ze strany těchto subjektů provedeny* (...), *pak měl správce daně ozřejmit, jakým způsobem žalobce předmětné zakázky realizoval*“, soud považuje za důležité nejprve předestřít legislativní a judikatorní rámec týkající se důkazního břemene v daňovém řízení.

Podle § 31 odst. 9 ZSDP daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván. Podle § 31 odst. 8 písm. c) ZSDP správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem. Obdobná úprava je pak obsažena i v daňovém řádu. Podle jeho § 92 odst. 3 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.

Dlouhodobě konstantní je ohledně důkazního břemene i judikatura správních soudů. Nejvyšší správní soud například v rozsudku ze dne 27. 1. 2012, čj. 8 Afs 44/2011 – 103, 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 (nález 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, která 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 případu 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, nález 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 popsaným 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 odchylovat.

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, jak také konstatuje odvolací orgán v odůvodnění napadeného rozhodnutí. 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 § 31 odst. 8 písm. c) ZSDP, resp. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu], aby v uvedených ustanoveních popsaným způsobem takové pochybnosti vyjádřil. Důkazní břemeno pak přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen tvrzené skutečnosti prokázat zpravidla dalšími důkazními prostředky.

Protože správci daně vznikly pochybnosti, zda plnění, z nějž je nárokován odpočet, proběhlo způsobem deklarovaným žalobkyní doloženými daňovými doklady, výzvou čj. 67369/10/145930403282, žalobkyni srozumitelným způsobem sdělil, z jakých důvodů nepovažuje předložené daňové doklady za průkazné. Povinnost prokázat soulad faktur se stavem faktickým nadále stíhala žalobkyni a ta důkazní břemeno neunesla. Za takové situace

tak nebylo tedy povinností správce daně žalobkyni cokoliv ozřejmovat ve vztahu k tomu, jakým způsobem žalobkyně předmětné zakázky realizovala.

Ad bod [IIc]

Žalobou proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 12. 2013, čj. 30300/13/5000-14306-701226, žalobkyně zpochybnila závěry správce daně ohledně faktury č. 480461 ze dne 3. 11. 2008 na částku 278.710,- Kč a daň z přidané hodnoty 52.955,- Kč vystavené subjektem VABERO, s.r.o. Práce fakturované touto fakturou byly žalobkyní dále přefakturovány Ministerstvu obrany ČR.

Ve smyslu § 2 soudního řádu správního, soudy ve správním soudnictví poskytují ochranu veřejným subjektivním právům fyzických i právnických osob způsobem stanoveným tímto zákonem a za podmínek stanovených tímto nebo zvláštním zákonem a rozhodují v dalších věcech, v nichž tak stanoví tento zákon.

Žalobkyně žalobou původně vedenou pod sp.zn. 30Af 40/2013 snesla rozsáhlou argumentaci, proč žalovaný, potažmo správce daně prvního stupně, nepostupovali správně v řízení, jehož výsledkem byly dodatečný platební výměr ze dne 5. 12. 2011, čj. 124776/11/145920403311, resp. rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 12. 2013, čj. 30300/13/5000-14306-701226. Avšak nepostřehla, že ona rozhodnutí se plnění dokladovaného fakturou č. 480461 ze dne 3. 11. 2008, stran kterého byla žaloba podána, vůbec netýkala. Žalovaným ani prvostupňovým rozhodnutím proto nemohlo ve věci prací fakturovaných dokladem č. 480461 ze dne 3. 11. 2008 dojít k porušení veřejných subjektivních práv žalobkyně, a proto byla žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 12. 2013, čj. 30281/13/5000-14306-701226, shledána nedůvodnou.

Ad bod [IId]

Soud uvážil o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 12. 2013, čj. 30301/13/5000-14306-701226, následovně.

Žalobkyně primárně namítala pochybení daňových orgánů ve vztahu k faktuře č. 480553 ze dne 3. 12. 2008 na částku 102.317,- Kč a daň z přidané hodnoty ve výši 19.440,- Kč vystavená subjektem VABERO, s.r.o., přesně pak to, že „*v odůvodnění svého rozhodnutí se správce daně nevypořádal s tím, proč dospěl ke skutkovým závěrům zcela odlišným od výpovědí svědků*“, a dále, že správce daně nevysvětlil, z jakého důvodu nelze brát určitou část výpovědí svědků jako potvrzení prokazovaných skutečností. Žalobkyně v té souvislosti označila svědecké výpovědi Z.P., V.Š. a M.O. K výpovědi M. O. navíc uvedla, že svědek přímo potvrdil účast VABERO, s.r.o. na předmětné stavbě.

Především, soud musí odmítnout tvrzení žalobkyně o tom, že výpověď M.O. přímo potvrdila účast subdodavatele VABERO, s.r.o. na předmětné stavbě. M.O. v protokolu o výpovědi svědka ze dne 20. 7. 2011, čj. 97555/11/1459301, vypověděl, že na zakázce kamarádsky vypomáhal, avšak nepamatoval si přesné názvy firem, jejichž pracovníci práce prováděli. Připustil sice, že to mohly být společnosti VABERO, s.r.o. a WOODCON, s.r.o.,

což usoudil z nášivek na oděvech pracovníků, ale nedokázal popsat, jak tyto nášivky vypadaly co do barvy, tvaru a velikosti, ani na jaké části oděvu byly umístěny. Stejně tak neuměl říci, zda práce probíhaly v létě nebo v zimě.

Taková výpověď, zachycená v napadeném rozhodnutí na str. 14, ovšem nesplňuje parametry „přímého potvrzení účasti subdodavatele VABERO, s.r.o. na předmětné stavbě“, neboť obsahově se jedná pouze o svědkovy domněnky. Závěr žalovaného o nedostatečnosti takové výpovědi stran prokázání provedení předmětných prací společností VABERO, s.r.o. proto soud považoval za správný.

Nedůvodné je i tvrzení, že se žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí nevypořádal s tím, proč dospěl ke skutkovým závěrům zcela odlišným od výpovědí svědků, resp. že správce daně nevysvětlil, z jakého důvodu nelze brát určitou část výpovědí svědků jako potvrzení prokazovaných skutečností.

Napadené rozhodnutí má celkem 33 strany, přičemž vlastní odůvodnění je zachyceno na str. 8 – 33. Žalobkyně nespecifikovala ony namítané odlišnosti, příp. co konkrétně nebylo vysvětleno. Opět, jako ostatně několikrát ve všech žalobách, ustrnula na obecném tvrzení. Za takové situace proto soud nemůže jinak, než oponovat závěrem, že obsáhlé a přehledné odůvodnění napadeného rozhodnutí detailně a trpělivě vysvětluje, k jakým závěrům a proč žalovaný v rámci odvolacího řízení došel. Toto odůvodnění obsahuje i rozbor jednotlivých svědeckých výpovědí hodnocených v kontextu s ostatními zjištěnými skutečnostmi a žalovanému nebylo lze po této stránce cokoliv vytknout.

Ve vztahu k fakturám vystaveným společností WOODCON, s.r.o. se žalobkyně dovolávala výpovědi svědka T.B., která měla „potvrdit spolupráci mezi žalobkyní a společností WOODCON, s.r.o.“. S tímto názorem soud nemohl souhlasit.

Výpověď T.B. byla zachycena v protokolu o výslechu svědka ze dne 24. 2. 2011, čj. 18207/11/145930. T.B. sice vypověděl, že v roce 2008 jednal se společností žalobkyně za společnost WOODCON, s.r.o. (za kterou rovněž zajišťoval stavební zakázky), ale zároveň uvedl, že WOODCON, s.r.o. měla v roce 2008 „minimum zaměstnanců“, přičemž „zakázky dělala najatá firma“. Na název oné firmy si nevzpomněl, k její bližší specifikaci uvedl pouze to, že to byla „najatá firma z Prahy, stavební parta lidí“.

S žalobkyní se dá souhlasit pouze co do výpovědí potvrzené spolupráce mezi žalobkyní a WOODCON, s.r.o. T.B. však v žádném případě neuvedl, že by inkriminované práce provedla WOODCON, s.r.o. Právě naopak. Žalovaný se s výpovědí svědka vypořádal přesvědčivě a její obsah vyhodnotil správně, nikoliv účelově. Jistě, žalobkyně má pravdu v tom, že i WOODCON, s.r.o. mohla práce pro žalobkyni realizovat prostřednictvím dalších subdodavatelů, když nedisponovala potřebným množstvím vlastních zaměstnanců (což svědek potvrdil). Avšak chtěla-li žalobkyně v takovém případě uplatnit nárok na odpočet dně, musela za situace, kdy ji stíhalo důkazní břemeno, snést přesvědčivé důkazy o tom, kdo tyto práce skutečně provedl. Svědecká výpověď T.B. však takovým důkazem nebyla.

Stran námitky uplatněné i v žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 12. 2013, čj. 30301/13/5000-14306-701226, a spočívající v tvrzení, že „*pokud správce daně tvrdil, že práce společností ŠELEST — družstvo, VABERO s, r, o. a WOODCON s. r. o. na předmětných zakázkách nebyly ze strany těchto subjektů provedeny* (...), *pak měl správce daně ozřejmit, jakým způsobem žalobce předmětné zakázky realizoval*“, soud odkazuje na své závěry ohledně této námitky uplatněné v žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 12. 2013, 30281/13/5000-14306-701226 (viz část rozsudku „***Ad bod IIb***“*).*

Ad bod [IIe]

V obsahově totožných částech všech žalob žalobkyně především namítá, že prokázala, že v rozhodné době, tedy v letech 2007 a 2008, nedisponovala vlastními výrobními prostředky, zejména zaměstnanci, k provedení předmětných prací a musela tedy tyto práce zajistit subdodavatelsky. V řízení nebylo zjištěno, že by tyto práce byly provedeny jinými subdodavateli žalobkyně. Ta nemohla nijak tuto skutečnost sama prokázat, protože skutečnost, že určité práce nebyly provedeny určitý subjektem, je skutečností negativní a nedá se prokázat jinak, než důkazem opaku. Žalobkyně tedy tuto skutečnost prokázat nemohla, což však nelze přičíst k její tíži, protože se jedná o skutečnost neprokazatelnou.

Soud tento názor nesdílí. Fakt, že žalobkyně v letech 2007 a 2008 neměla dostatečný počet vlastních zaměstnanců, mohl být (nikdo to nezpochybnil) hlavním důvodem pro subdodavatelskou realizaci zakázek. Ze strany správců daně však byla žalobkyně vždy vyzývána k prokázání pozitivních skutečností, tedy k prokázání toho, kdo reálně provedl fakturované práce. Cílem daňového řízení nebylo zjišťovat, že práce byly provedeny někým jiným, než tvrdí žalobkyně, ale prokázat, že je provedly subjekty, které žalobkyně označila. A důkazní břemeno leželo na žalobkyni.

Nedůvodná byla i ta část žalob tvrdící nedostatečné odůvodnění napadených rozhodnutí ve vztahu k určení toho, jaké konkrétní podmínky pro odpočet daně nebyly ze strany žalobkyně splněny.

Soud je přesvědčen, a vyslovil to v tomto rozsudku již několikrát, že správci daně obou stupňů detailně vysvětlili, proč dospěli k závěru, že se žalobkyni nepodařilo prokázat oprávněnost jejího nároku na uplatnění odpočtu daně z přidané hodnoty. V podrobnostech soud odkazuje na odůvodnění jednotlivých žalobami napadených rozhodnutí, s nimiž se ztotožňuje.

K názoru žalobkyně, že nemůže být nucena shromažďovat nebo archivovat listiny, u nichž jí to zákon neukládá, jen proto, že tyto listiny po ní bez jakéhokoliv zákonného podkladu následně požaduje správce daně, soud uvádí následující.

Žalobkyně opět (jako několikrát v žalobách) nekonkretizovala listiny, které po ní byly vyžadovány „bez zákonného podkladu“. Soud je toho názoru, že stěžejním problémem ve věci je nesprávné chápání žalobkyně celé problematiky uplatnění nároku na odpočet daně. Ano, byť zákon neukládal žalobkyni povinnost archivovat některé listiny (např. plné moci, smlouvy, objednávky), bylo v jejím zájmu je v daňovém řízení předložit, chtěla-li prokázat

oprávněnost svého nároku. Bylo na ní, čím onu oprávněnost prokáže. Pokud žalobkyně přistoupila k věci stylem „co nemusím archivovat, nemám“, sama si významně zúžila možnost vlastní nárok prokázat. A to bez ohledu na to, zda věděla, či mohla vědět, zda je součástí podvodného jednání.

Stran posledního žalobního bodu namítajícího porušení postupu podle § 90 správního řádu, soud uvážil následovně.

Jak již bylo výše uvedeno, podle § 262 daňového řádu se správní řád při správě daní nepoužije. Daňové odvolací řízení je upraveno v § 109 a násl. daňového řádu. Podle § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu, odvolací orgán napadené rozhodnutí změní. Podle § 116 odst. 1 písm. b) daňového řádu, odvolací orgán napadené rozhodnutí zruší a zastaví řízení. Podle § 116 odst. 1 písm. c) daňového řádu, odvolací orgán odvolání zamítne a napadené rozhodnutí potvrdí.

Žalovaný správní orgán postupoval v souzených věcech podle § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu. Komentáře k daňovému řádu se shodují v tom, že v daňovém odvolacím řízení je důsledně uplatňován princip apelační, který nedává odvolacímu orgánu možnost zrušit rozhodnutí a vrátit věc správci daně prvního stupně k novému rozhodnutí. Náprava vad rozhodnutí i vad řízení, jež vydání daňového rozhodnutí předcházela, tak musí proběhnout v rámci odvolacího řízení. Možnost změny prvostupňového rozhodnutí výrokem odvolacího rozhodnutí je výrazem toho, že prvostupňové a odvolací řízení tvoří spolu jeden celek a teprve odvolacím rozhodnutím je o předmětu řízení pravomocně rozhodnuto. Projevuje se zde, že odvolací orgán v odvolacím řízení vystupuje ve dvojí roli. Jednak je orgánem, který přezkoumává zákonnost rozhodnutí správce daně prvního stupně a správnost jeho postupu v předchozím daňovém řízení, zároveň však, pokud se ukáže, že postup správce daně v předchozím řízení byl vadný, popř. bylo vadné rozhodnutí, je tím, kdo tyto vady odstraňuje a napravuje. Důvodem pro změnu napadeného rozhodnutí mohou být otázky skutkové i otázky právní. O právní vady napadeného rozhodnutí, které odvolací orgán může napravit, půjde tam, kde v prvostupňovém řízení byl sice správně zjištěn skutkový stav, ten však byl správcem daně nesprávně podřazen pod příslušné normy hmotného, popř. procesního práva. O vady skutkové půjde tam, kde skutkový stav byl v prvostupňovém řízení zjištěn nedostatečně a neúplně, popř. tam, kde správce daně rozhodl v rozporu se skutkovými zjištěními; právní zjištění odvolacího orgánu po doplnění dokazování pak bude vycházet z jiného skutkového stavu, jehož výsledkem bude i jiné právní posouzení.

Z uvedeného je zřejmé, že ani v tomto případě žalovaný nepochybil, když zvolil postup podle § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu. Ani poslední žalobní námitka tak nebyla důvodná.

[V] Celkový závěr a náklady řízení

Na základě výše uvedeného soud dospěl k závěru, že **žaloby nejsou důvodné, a proto je podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.**

Žalovaný správní orgán, který měl ve věci plný úspěch, má podle § 60 odst. 1 věty prvé soudního řádu správního právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení

před soudem proti žalobci, který ve věci úspěch neměl. Žalovaný specifikoval výši nákladů jako součet cestovních náhrad za cestu k soudu z Brna do Plzně a stravného pověřeného zaměstnance.

Náhrada nákladů řízení dále sestává ***a)*** z náhrady cestovních nákladů v celkové výši ***3.106,- Kč*** za cestu z Brna do Plzně na jednání soudu a zpět dne 10. 12. 2014 a představující celkem 592 km při použití osobního vozu tov. zn. Škoda Octavia s průměrnou spotřebou paliva dle technického průkazu 4,3 litru nafty motorové na 100 km. Uvedená náhrada je složena ze základní náhrady za 1 km jízdy ve výši 3,70 Kč, což v daném případě činí ***2.190,- Kč*** [3,70 Kč x 592 km^{-2}], a z náhrady za spotřebované pohonné hmoty, což v daném případě činí ***916,- Kč*** {[(4,3 litru x 36 Kč)/100] x 592 km^{-2}}, to vše ve smyslu zákona č. 262/2006 Sb., zákoníku práce, ve znění pozdějších předpisů, a § 1 písm. b) a § 4 písm. c) vyhlášky č. 435/2013 Sb., o změně sazby základní náhrady za používání silničních motorových vozidel a stravného a o stanovení průměrné ceny pohonných hmot pro účely poskytování cestovních náhrad (účinné od 1. 1. 2014), když cena nafty motorové stanovená v § 4 písm. c) vyhlášky č. 435/2013 Sb. činí 36 Kč/1 litr a sazba základní náhrady za 1 km jízdy činí podle § 1 písm. b) vyhlášky č. 435/2013 Sb. u osobních silničních motorových vozidel 3,70 Kč.

Součástí náhrady nákladů řízení bylo dále ***b)*** stravné pověřeného zaměstnance ve výši ***67,- Kč*** ve smyslu § 2 písm. a) vyhlášky č. 435/2013 Sb., podle něhož za každý kalendářní den pracovní cesty poskytne zaměstnavatel zaměstnanci stravné podle § 163 odst. 1 zákoníku práce nejméně ve výši 67 Kč, trvá-li pracovní cesta 5 až 12 hodin.

Ke splnění povinnosti nahradit náklady řízení byla žalobci určena pariční lhůta podle § 160 odst. 1 část věty za středníkem o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s.

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 10. prosince 2014

JUDr. PhDr. Petr Kuchynka, Ph.D., v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Helena Kováříková