



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Markéty Lehké, Ph.D. a soudců JUDr. Petra Černého, Ph.D. a Mgr. Václava Trajera v právní věci **žalobce: Edl a partneři, v.o.s.**, IČ 24203319, se sídlem Na Zahrádkách 268/18, Hradec Králové - Věkoše, insolvenční správce společnosti ARMO Steel s.r.o., IČ 25448242, se sídlem Dušní 112/16, Praha 1, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 8.7.2009, č.j. 7459/09-1300-501078, č.j. 7460/09-1300-501078 a č.j. 7461/09-1300-501078,

t a k t o :

- I. Žaloba se **zamítá**.
- II. V řízení o žalobě a v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 24.2.2010, č.j. 15 Ca 142/2009-53, **nemá** žádný z účastníků právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í

Původní žalobce společnost ARMO Steel s.r.o., na kterou byl dne 5.6.2012 prohlášen konkurs a zároveň byla ustanovena společnost Edl a partneři, v.o.s. jakožto její insolvenční správce, se v žalobě podané v zákonem stanovené lhůtě domáhal zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 8.7.2009, č.j. 7459/09-1300-501078, kterým byl na základě odvolání žalobce změněn dodatečný platební výměr Finančního úřadu v Lounech na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2005 ze dne 3.9.2008, č.j. 57539/08/201923/0340, v řádcích 210, 310, 390, 510, 730 a 750, když celkově vyměřená

daňová povinnost uvedená v dodatečném platebním výměru v celkové částce 500.549,- Kč se nezměnila.

Dále se původní žalobce domáhal zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 8. 7. 2009, č.j. 7460/09-1300-501078, kterým byl na základě odvolání žalobce změněn dodatečný platební výměr Finančního úřadu v Lounech na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2005 ze dne 3.9.2008, č.j. 57540/08/201923/0340, v rádcích 210, 310, 390, 510, 730 a 750, když celkově vyměřená daňová povinnost uvedená v dodatečném platebním výměru v celkové částce 270.246,- Kč se nezměnila.

Konečně se původní žalobce domáhal zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 8. 7. 2009, č.j. 7461/09-1300-501078, kterým byl na základě odvolání žalobce změněn dodatečný platební výměr Finančního úřadu v Lounech na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2005 ze dne 3.9.2008, č.j. 57542/08/201923/0340, v rádcích 210, 310, 390, 510, 730 a 750, když celkově vyměřená daňová povinnost uvedená v dodatečném platebním výměru v celkové částce 294.408,- Kč se nezměnila.

Dne 1.1.2013 vstoupil v účinnost zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „o Finanční správě“), kterým byla zrušena všechna finanční ředitelství, včetně Finančního ředitelství v Ústí nad Labem. Podle ustanovení § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“), ve spojení s ustanoveními § 5, § 7 písm. a), § 20 odst. 2 zákona o Finanční správě se od 1.1.2013 místo původního žalovaného Finančního ředitelství v Ústí nad Labem stalo žalovaným Odvolací finanční ředitelství.

Původní žalobce v žalobě namítl, že se Zprávou o daňové kontrole DPH vydané pod č.j. 50615/08/201932/5378, která byla podkladem pro výše uvedené dodatečné platební výměry Finančního úřadu v Lounech, resp. s jejími výsledky co do výše doměřené daně souhlasí, kromě zvýšení základu daně a vlastní daně v obdobích březen 2005, květen 2005 a říjen 2005. Namítl, že přijaté plnění, kterému odpovídalo DPH ve výši 894 203,- Kč, použil naprosto pro svou podnikatelskou potřebu a následné příjmy podléhaly DPH. Materiál v hodnotě 4 706 333,- Kč přitom nebyl zahrnut na sklad z naprosto zřejmého důvodu, který již původní žalobce správci daně vysvětlil. Předmětný materiál byl dodáván přímo na konkrétní stavby (zakázky) prováděné původním žalobcem. Nebyl tak nikdy fyzicky ani na okamžik na skladu. Žádný odpovědný pracovník za sklad u původního žalobce by ho tak nemohl na sklad přijmout, když ho nikdy na skladě neměl a fyzicky ho z tohoto důvodu neviděl. O tomto materiálu tak nebylo účtováno v rámci skladu, ale byl zúčtováván přímo na spotřebu materiálu, neboť při jeho dodání byl již současně (ihned, následně) zapracováván do jednotlivých akcí původního žalobce. Předmětný materiál byl přitom dle požadavků daňového subjektu přímo dodáván na jím prováděné dílo „Silnice I/6 Karlovy Vary – západ, 2. stavba, SO 201, estakáda přes Rolavu, levý pás“. Na předmětné dílo byla uzavřena řádná smlouva o dílo dne 11.3.2005 s objednatelem Sangreen, spol. s r.o. Čas plnění pak byl dle této smlouvy v období od března 2005 do listopadu 2006, s tím, že společnost prováděla vždy dílčí fakturaci. Vynaložené náklady ve výši 4 706 333,- Kč plně sloužily k zajištění dosažení výnosů z této smlouvy o dílo, které byly přiznány a zdaněny v daňovém přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2005. Přijaté zdanitelné plnění v základu daně 4 706 333,- Kč a následně uplatněný odpočet daně ve výši 894 203,- Kč tak plně sloužily k zajištění uskutečněných zdanitelných plnění (tj. dosažení výnosů z této smlouvy o dílo), které byly přiznány a zdaněny v jednotlivých daňových přiznáních k DPH za období od

měsíce března 2005 až do ukončení předmětné smlouvy o dílo. Původní žalobce souhlasil v rámci provedené a ukončené daňové kontroly se všemi nálezy správce daně kromě jediného nálezu, a to neuznání částky 894 203,- Kč jako odpočtu přijatého plnění u původního žalobce, přičemž se jednalo o přijatá plnění v souvislosti s nakoupeným materiálem na výše uvedenou zakázku, kde byl původní žalobce zhotovitelem.

Původní žalobce v této souvislosti namítl, že z jeho strany nebyl žádný důvod, aby správci daně prokazoval na jeho výzvu jiné skutečnosti, než skutečnosti, které se přímo dotýkají této předmětné zakázky a prokázání účelnosti a potřeby takto vynaložených nákladů a přijatých zdanitelných plnění. Veškeré účetní doklady včetně všech zakázek měl správce daně k dispozici a nevracel je původnímu žalobci ani v zákonem uložených lhůtách. Daňovou kontrolou nebyly žádné jiné zakázky zpochybněny a postup správce daně nemá žádnou relevantnost v předmětné věci.

Původní žalobce dále namítl, že nesouhlasí s důvody původně žalovaného, pro které neuznal nárok na odpočet DPH z výše uvedených zdanitelných plnění. Z protokolu o výsledku svědka P. H. ze dne 27.2.2008 vyplývá, že tento svědek uvedené faktury – daňové doklady vystavoval a zboží uvedené na fakturách žalobci dodal v roce 2005 i 2006. Z uvedeného dle názoru původního žalobce zcela jasně vyplývá, že správce daně sám osvědčil na základě výpovědi tohoto svědka, že k přijetí zdanitelných plnění došlo.

Konečně původní žalobce namítl, že správce daně nikdy neuvedl, komu a jakým způsobem měl původní žalobce další plnění poskytovat, když z výpovědi všech svědků – Ing. J. Z., A. G. a P. Č. jasně vyplynulo, že původní žalobce byl dle uzavřené obchodní smlouvy oprávněn fakturovat a tedy předávat plnění pro účely DPH pouze taková, která odpovídala přesně daným parametrům. Zákon o dani z přidané hodnoty přitom nepovažuje za uskutečněné zdanitelné plnění opakovanou výrobu nesprávně vyhotovených polotovarů nebo výrobků či díla. Původní žalobce uvedl, že zejména při zahájení realizace zakázky měl problémy s kvalitou a včasností provádění prací. U některých plnění odběratel nepřevzal dílo a v takových případech spotřebovaný materiál musel být původním žalobcem vynaložen dvakrát. Pouze obchodní partner H. respektoval, že úhrada takto narychlo opatřovaný materiál bude uhrazena až při dodání a nepožadoval dřívější úhradu svých již splatných pohledávek. Navíc tento partner dokázal předmětný materiál dodat v potřebné době přímo na místo dané akce. Dále původní žalobce uvedl, že asi 100 tis. kg oceli, která nesplnila požadavky kvality, musela být nahrazena. Tato špatně použitá ocel pak byla použita v roce 2005 jako pomocná ocel nejen na dané zakázce, ale i na jiných zakázkách.

Původní žalobce je přesvědčen, že prokázal oprávněnost uplatnění nároku na odpočet u předmětných přijatých zdanitelných plnění.

Původně žalovaný ve svém písemném vyjádření k podané žalobě navrhl její zamítnutí v plném rozsahu.

Původně žalovaný uvedl, že Finanční úřad v Lounech zahájil u původního žalobce dne 12.12.2007 kontrolu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až prosinec roku 2005. Na základě výsledku daňové kontroly vyměřil dodatečnými platebními výměry ze dne 3.9.2008, č.j. 57539/08/201923/0340, daň z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2005 v celkové výši 500 549,- Kč, č.j. 57540/08/201923/0340, daň z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2005 v celkové výši 270 246,- Kč, č.j. 57542/08/201923/0340, daň z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2005 v celkové výši 294 408,- Kč. Proti těmto dodatečným platebním výměrům se původní žalobce odvolal. Původně žalovaný vydal

žalobou napadená rozhodnutí, kterými změnil rozhodnutí správce daně. Vydání napadených rozhodnutí předcházelo řádné přezkoumání rozhodnutí správce daně i řízení, které vydání těchto rozhodnutí předcházelo. Původně žalovaný trval na tom, že přihlížel ke všemu, co v řízení vyšlo najevo a údaje uvedené ve výše uvedených dodatečných platebních výměrech na některých řádcích změnil, přičemž nedošlo ke změně výše daně vyměřené dodatečnými platebními výměry. Původně žalovaný shledal rozhodnutí správce daně v souladu se zákonem, odpovídající zjištěnému skutkovému stavu a nezjistil žádnou skutečnost odvoláním neuplatněnou, která by odůvodňovala jinou změnu původních rozhodnutí správce daně, než změny výše uvedené.

K námitce původního žalobce, že zákon o dani z přidané hodnoty nepovažuje za uskutečněné zdanitelné plnění opakovanou výrobu nesprávně vyhotovených polotovarů nebo výrobků či díla, původně žalovaný uvedl, že s tímto názorem původního žalobce lze souhlasit pouze za podmínky, že je prokázáno, že se skutečně jednalo o opakovanou výrobu nesprávně vyhotovených polotovarů nebo výrobků. Původní žalobce však tuto skutečnost neprokázal, ačkoliv ho k tomu správce daně vyzval.

Pokud se jedná o námitku původního žalobce, že prokázal oprávněnost uplatnění nároku na odpočet u předmětných přijatých plnění, lze jen konstatovat, že původní žalovaný první zákonnou podmínku pro uplatnění nároku na odpočet daně nezpochybnil (přijetí zdanitelného plnění od plátce daně), ale v daném případě byla zpochybněna druhá zákonná podmínka, tj. prokázání, že předmětná přijatá plnění původního žalobce použil při uskutečňování své ekonomické činnosti. Toto nebylo původním žalobcem v daňovém řízení prokázáno.

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

V předmětné věci již Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodoval rozsudkem ze dne 24.2.2010, č.j. 15 Ca 142/2009-53. V uvedeném rozhodnutí dospěl soud k závěru, že napadená rozhodnutí původně žalovaného ze dne 8.7.2009, č.j. 7459/09-1300-501078, č.j. 7460/09-1300-501078 a č.j. 7461/09-1300-501078, a jim předcházející dodatečné platební výměry Finančního úřadu v Lounech ze dne 3.9.2008, č.j. 57539/08/201923/0340, č.j. 57540/08/201923/0340 a č.j. 57542/08/201923/0340, jsou nezákonné. Nezákonnost těchto rozhodnutí spatřoval krajský soud v tom, že jimi byla pravomocně vyměřena daň až po uplynutí prekluzivní lhůty. Krajský soud vyšel z právního názoru Ústavního soudu vyjádřeného v nález ze dne 2.12.2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, dle něhož tříletá prekluzivní lhůta počíná běžet od konce zdaňovacího období, v němž daňová povinnost vznikla. Dále soud vyšel z právního názoru Ústavního soudu vyjádřeného v nález ze dne 18.11.2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07, ve kterém bylo judikováno, že má-li daňová kontrola být skutečně úkonem ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu, je nezbytné ji vázat na existenci jednoznačně

formulovaných důvodů pro její použití a musí tedy být ze strany správního orgánu dána konkrétní pochybnost, pro kterou se provádí daňová kontrola, a tato pochybnost musí být zachycena v protokolu o zahájení kontroly. Soud vyhodnotil protokol o zahájení daňové kontroly, který neobsahoval důvod zahájení kontroly, ve smyslu citovaných nálezů jako ryze formální úkon, který nebylo možno považovat za úkon ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu, který by přerušoval běh prekluzivní lhůty. V důsledku toho pak soud dospěl k závěru, že daň byla v předmětných věcech pravomocně doměřena až po marném uplynutí prekluzivní lhůty.

Uvedený rozsudek původně žalovaný napadl včasnou kasační stížností v plném rozsahu. Nejvyšší správní soud svým rozsudkem ze dne 5.8.2010, č.j. 7 Afs 58/2010-106, pak rozsudek Krajského soudu ze dne 24.2.2010, č.j. 15 Ca 142/2009-53, zrušil a věc Krajskému soudu v Ústí nad Labem vrátil k dalšímu řízení.

Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 5.8.2010, č.j. 7 Afs 58/2010-106, konstatoval, že Ústavní soud ve svém nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07 se dostatečně nevypořádal se všemi možnými a uplatněnými zásadními argumentačními pozicemi a zároveň z něj není patrné, že by tak činil záměrně. Především nezohlednil judikaturu Nejvyššího správního soudu, který vypracoval podrobný mechanismus procesních prostředků k ochraně proti případné svévoli při zahájení a v průběhu daňové kontroly. Nejvyšší správní soud má za to, že řešení, která v minulosti nabídl v rámci své judikatury, představují dostatečně účinný mechanismus proti případné svévoli ze strany správce daně v průběhu provádění daňové kontroly. Proto dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že je možné odchýlit se od právního názoru vyjádřeného v předmětném nálezu Ústavního soudu. Nejvyšší správní soud konstatoval, že k zahájení daňové kontroly v daném konkrétním případě nedošlo pouze formálním úkonem správce daně, který by účelově „prodlužoval“ lhůtu pro dodatečné vyměření daňové povinnosti na samém konci lhůt pro vyměření daně. Nejvyšší správní soud se následně zabýval otázkou běhu prekluzivní lhůty k vyměření či doměření daně a konstatoval, že v daném případě je nutno zahájení daňové kontroly považovat za reálný úkon, který splňuje požadavky na přetržení lhůty stanovené pro dodatečné vyměření daně ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu, že je nutno za tento úkon považovat i úkony provedené původním žalovaným v rámci odvolacího řízení a že v daném konkrétním případě byla daň z přidané hodnoty za jednotlivá kontrolovaná zdaňovací období původnímu žalobci pravomocně doměřena v rámci prekluzivní lhůty.

Na tomto místě soud podotýká, že v novém soudním řízení je zdejší krajský soud podle ustanovení § 110 odst. 4 s.ř.s. vázán shora uvedenými právními názory Nejvyššího správního soudu obsaženými ve výše citovaném rozsudku. Proto soud přistoupil k věcnému projednání jednotlivých žalobcových námitek.

O věci následně soud rozhodoval na základě zmocnění uvedeného v ustanovení § 51 odst. 1 zák. č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s.ř.s.“), bez jednání, neboť původně žalovaný i stávající žalobce vyjádřili s tímto postupem výslovný souhlas.

Pro vyhodnocení předmětného případu má zásadní význam skutečnost, že zák. č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), rozumí uskutečněním zdanitelného plnění stav faktický, nikoli stav formálně vykazovaný, a proto daňový subjekt v průběhu daňového řízení musí doložit oprávněnost uplatněného nároku na odpočet daně

z přidané hodnoty. Obdobně jako pro účely daně z příjmů může daňový subjekt uplatnit jen takový výdaj, který má hospodářský účel, tedy byl vynaložen za účelem zajištění, dosažení a udržení příjmů, což bylo konstatováno i Nejvyšším správním soudem např. v jeho rozsudku ze dne 30. 4. 2008, sp. zn. 1 Afs 15/2008, který je dostupný na www.nssoud.cz.

S ohledem na námitky uplatněné žalobcem soud uvádí, že žalobce by měl vzít v potaz skutečnost, že daňové řízení je v České republice postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Toto své břemeno daňový subjekt plní v důkazním řízení, které vede správce daně. Podle ust. § 31 odst. 9 zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), 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. Toto ustanovení však, jak již vícekrát potvrdil Ústavní soud, a to např. v jeho nálezu ze dne 24. 4. 1996, Pl. ÚS 38/95, který je dostupný na www.usoud.cz, nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám. Pravidlo, že v daňovém řízení nese důkazní břemeno daňový subjekt, má některé výjimky, které představuje zejména ust. § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu, podle něhož správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem. Uvedená ustanovení daňového řádu v jejich ústavně konformním výkladu vytvářejí vyvážený komplex povinností tvrzení a povinností důkazních mezi daňovým subjektem a správcem daně.

Dále soud uvádí, že daňový subjekt má v první řadě povinnost tvrdit skutečnosti relevantní pro jeho daňovou povinnost. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení pak vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného, v daném případě z ust. § 72 odst. 1 zákona o DPH, ze kterého vyplývá, že nárok na odpočet daně má plátec, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Nárok na uplatnění odpočtu daně vzniká dnem, ke kterému vznikla povinnost přiznat daň na výstupu.

Způsob, jakým daňový subjekt plní svoji důkazní povinnost, tedy vyplývá z ust. § 31 odst. 8 písm. c) a odst. 9 daňového řádu. Daňový subjekt je povinen na základě příslušných zákonných ustanovení vést účetnictví (§ 1 zák. č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „zákon o účetnictví“) či jiné povinné záznamy či evidence (viz § 26 a násl. zákona o DPH). Smyslem a účelem účetnictví je poskytnout tomu, kdo je vede, i oprávněné třetí osobě (ve věcech daní tedy správci daně) věrohodný, úplný, průkazný a správný přehled o jeho předmětu [viz § 7 zákona o účetnictví a shora již zmíněný § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu], kterým je – zjednodušeně řečeno – hospodaření daňového subjektu. Z hlediska metod zaznamenávání se u účetnictví jedná o standardizovaný, formalizovaný a značně detailní přehled o hospodaření, který by, je-li veden předepsaným způsobem, neměl umožnit, aby o hospodaření dotyčného daňového subjektu byl podán zkreslený obraz. Daňový subjekt proto splní svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně předestře, prokáže-li tato tvrzení svým účetnictvím, ledaže správce daně prokáže [§ 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu], že ve vztahu k těmto tvrzením je účetnictví daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné.

Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Ne každá chyba v účetnictví proto bude způsobovat takto požadovanou intenzitu pochybností; budou to pouze

takové nesrovnalosti, jež přímo (nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním účetním případě) či nepřímo (celkovou nevěrohodností účetnictví, i když toto na první pohled o konkrétním účetním případě předepsané informace poskytuje) zatemní obraz o hospodaření daňového subjektu. Správce daně je zde povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen takto totiž může unést své důkazní břemeno vyplývající z § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu.

Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal. Důkazní prostředky zde budou pravidelně pocházet ze sféry mimo účetnictví a *de facto* nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví, což bylo konstatováno Nejvyšším správním soudem např. v jeho rozsudcích ze dne 30. 8. 2005, č.j. 5 Afs 188/2004 - 63, a ze dne 12. 4. 2006, č.j. 5 Afs 40/2005 - 72, které jsou dostupné na www.nssoud.cz.

K unesení důkazního břemene daňovým subjektem tak nestačí jen formálně zdánlivě bezvadné doklady o přijetí zdanitelného plnění a odeslání zdanitelného plnění. Důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, jak je plátcem deklarováno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu, jak opakovaně bylo vysloveno v nálezech Ústavního soudu např. ze dne 11. 2. 2008, sp. zn. I. ÚS 1841/07, ze dne 15. 05. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99, které jsou dostupné na www.usoud.cz, nebo v rozsudcích Nejvyššího správního soudu např. ze dne 21. 4. 2010, sp. zn. 9 Afs 111/2009, a ze dne 21. 4. 2010, sp. zn. 9 Afs 1/2010, které jsou dostupné na www.nssoud.cz.

V daném konkrétním případě daňové orgány dospěly k závěru, že žalobce neunesl důkazní břemeno ve vztahu ke skutečnosti, že rozporovaná zdanitelná plnění byla použita pro ekonomickou činnost žalobce.

Předmětem sporu byl odpočet daně, který si původní žalobce uplatnil na základě dokladu č. 05-017 ze dne 2.3.2005, evid. č. 251, datum uskutečnění zdanitelného plnění 2.3.2005, základ daně ve výši 328 750,- Kč, DPH ve výši 62 462,50 Kč; dokladu č. 05-018 ze dne 4.3.2005, evid. č. 252, datum zdanitelného plnění 4.3.2005, základ daně ve výši 330 065,- Kč, DPH ve výši 62 712,- Kč; dokladu č. 05-022 ze dne 14.3.2005, evid. č. 273, datum zdanitelného plnění 14.3.2005, základ daně ve výši 33 250,- Kč, DPH ve výši 62 937,50 Kč; dokladu č. 05-023 ze dne 18.3.2005, evid. č. 274, datum zdanitelného plnění 18.3.2005, základ daně ve výši 330 065,- Kč, DPH ve výši 62 712,35 Kč; dokladu č. 05-025 ze dne 21.3.2005, evid. č. 275, datum zdanitelného plnění 21.3.2005, základ daně ve výši 329 407,50 Kč, DPH ve výši 62 587,43 Kč; dokladu č. 05-028 ze dne 25.3.2005, evid. č. 276, datum zdanitelného plnění 25.3.2005, základ daně ve výši 327 435,- Kč, DPH ve výši 62 212,65,- Kč; dokladu č. 05-029 ze dne 28.3.2005, evid. č. 280, datum zdanitelného plnění 28.3.2005, základ daně ve výši 328 750,- Kč, DPH ve výši 62 462,50 Kč; dokladu č. 05-030 ze dne 30.3.2005, evid. č. 281, datum zdanitelného plnění 30.3.2005, základ daně ve výši 328 750,- Kč, DPH ve výši 62 462,50 Kč; dokladu č. 05-030 ze dne 2.5.2005, evid. č. 517, datum zdanitelného plnění 2.5.2005, základ daně ve výši 331 520,16 Kč, DPH ve výši 62 988,84 Kč; dokladu č. 05-031 ze dne 9.5.2005, evid. č. 532, datum zdanitelného plnění 9.5.2005, základ

daně ve výši 388 031,93 Kč, DPH ve výši 73 726,06,- Kč; dokladu č. 05-032 ze dne 13.5.2005, evid. č. 533, datum zdanitelného plnění 13.5.2005, základ daně ve výši 381 194,95 Kč, DPH ve výši 72 427,05 Kč; dokladu č. 05-034 ze dne 23.5.2005, evid. č. 534, datum zdanitelného plnění 23.5.2005, základ daně ve výši 321 596,63 Kč, DPH ve výši 61 103,37 Kč; dokladu č. 05-075 ze dne 14.10.2005, evid. č. 1279, datum zdanitelného plnění 14.10.2005, základ daně ve výši 327 659,66 Kč, DPH ve výši 62 255,34 Kč; a dokladu č. 05-077 ze dne 20.10.2005, evid. č. 1280, datum zdanitelného plnění 20.10.2005, základ daně ve výši 321 854,62,- Kč, DPH ve výši 61 152,38 Kč. Veškerá uvedená plnění byla od dodavatele Petra Hadrnici za dodání oceli o celkové hmotnosti 361 140 kg.

Mezi účastníky je nesporné, že ocel dodaná na základě výše uvedených dokladů neprošla skladovou evidencí původního žalobce. Dle tvrzení původního žalobce byla předmětná ocel dodána přímo na stavbu „Silnice I/6 Karlovy Vary – západ, 2. stavba, SO 201, estakáda přes Rolavu, levý pás“. Nesporná je rovněž mezi účastníky skutečnost, že dodavatel P. H. předmětné množství oceli na základě výše uvedených faktur skutečně žalobci dodal. Spornou zůstala otázka, zda předmětné množství oceli bylo použito pro ekonomickou činnost původního žalobce.

Správce daně vzhledem ke skutečnosti, že předmětná ocel neprošla skladovou evidencí původního žalobce a neexistoval žádný písemný doklad o způsobu jejího využití, měl důvodné pochybnosti o skutečnosti, že daná ocel byla použita ze strany původního žalobce pro jeho ekonomickou činnost. Tato skutečnost je podstatná pro možnost uplatnění odpočtu DPH, neboť dle § 72 odst. 1 zákona o DPH má plátce nárok na odpočet DPH, pokud zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Z dokladů předložených původním žalobcem nebylo dle správních orgánů zjiitelné v jakém rozsahu a zda vůbec byla ocel dodaná panem H. použita přímo jako materiál pro výstavbu předmětné stavby a v jakém rozsahu byla použita jako náhrada za nekvalitní ocel, a tedy jako materiál sloužící jako náhrada za původně použitý nekvalitní materiál v rámci odstranění nedostatků původního plnění. V případě náhrady za nekvalitní materiál použitý k odstranění nedostatků původního plnění by nebylo možné uplatnit odpočet DPH za tento materiál. V tomto směru dle názoru soudu správce daně v dostatečném rozsahu prokázal existenci pochybností a důkazní břemeno tak přešlo v souladu s výše uvedeným ustanovením § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu na původního žalobce.

Původní žalobce v rámci daňového řízení tvrdil, že zhruba 200 000 kg oceli bylo použito na danou zakázku a jednalo se o ocel, která musela být použita navíc oproti původnímu chybnému propočtu zakázky. Dalších zhruba 100 000 kg oceli dle původního žalobce bylo použito na výměnu nekvalitní oceli použité původně při stavbě na základě požadavku objednatele zakázky. Nahrazená nekvalitní ocel byla následně použita jako pomocná ocel nejen na této zakázce ale i na jiných zakázkách. K prokázání svých tvrzení původní žalobce navrhl provedení výsledků svědků Ing. J. Z., A. G. a P. Č. Dne 1.4.2009 proběhl výslech Ing. J. Z. a A. G. a dne 2.4.2009 proběhl výslech P. Č.

Z výpovědi Ing. J. Z., který byl na předmětné stavbě ve funkci stavbyvedoucího a následně ve funkci výrobního ředitele objednatele díla společnosti SANGREEN, spol. s r.o., vyplynulo, že původní žalobce měl zpočátku problémy s kvalitou odvedené práce a zejména s kvalitou ocelové výztuže. Následně se dodávky výrazně zlepšovaly. Přebírána byla v souladu se smlouvou o dílo pouze kvalitně odvedená práce. Z výpovědi svědka nevyplynulo, jaké množství oceli bylo vyměněno.

Z výpovědi A. G., který byl na předmětné stavbě ve funkci stavbyvedoucího zhruba od července 2005, vyplynulo, že nedostatky řešil s pracovníky původního žalobce telefonicky nebo osobně. Zajímalo jej vždy až konečné předání. Pokud by věci nebyly napraveny, potom by technický dozor zakázky nepřevzal a nepovolil další betonáž. Za jeho působení o reklamacích neexistovaly žádné písemné dokumenty. Nedokázal určit, jaké množství oceli od žalobce bylo vadné a muselo být vyměněno. Považuje to za nedohledatelné. Nebylo to pro něho důležité. Z výpovědi svědka nevyplynulo, jaké množství oceli bylo vyměněno.

Z výpovědi P. Č., který byl v roce 2005 na předmětné stavbě ve funkci stavbyvedoucího, vyplynulo, že původní žalobce patřil k větším subdodavatelům. Původní žalobce měl dle svědka problémy s kvalitou dodávek i ukládek. Pokud nechtěl technický dozor investora převzít dodávku a ukládku výztuže provedenou původním žalobcem, tak bylo nutné, aby to původní žalobce opravil. Potřebné opravy původní žalobce uznával a prováděl na své náklady. Údaje o dokončení jednotlivých etap se do stavebního deníku zapisovaly až v okamžiku, kdy byla jednotlivá část dokončena. Většina věcí se řešila telefonicky. Z výpovědi svědka nevyplynulo, jaké množství oceli bylo vyměněno.

Soud dospěl k závěru, že z výše uvedených výsledků svědků sice vyplynulo, že žalobce musel na předmětné stavbě opravovat výztuže pro betonáž, ovšem z výpovědí svědků nelze nijak dovodit rozsah těchto oprav a nelze ani dovodit, v jakém rozsahu byla využita ocel k opravám a v jakém rozsahu byla použita pro práce nezahrnuté původně v kalkulaci nabídky. Nelze rovněž s určitostí stanovit, že byla k opravám využívána právě ocel dodávaná Petrem Handrlícou. Z uvedeného tedy vyplývá, že se původnímu žalobci nepodařilo prokázat skutečnosti, o nichž vznikly správci daně důvodné pochybnosti, a v důsledku toho původní žalobce neunesl své důkazní břemeno. Dle názoru soudu daňové orgány správně vyhodnotily zjištěný skutkový stav. Námitky původního žalobce tak soud vyhodnotil jako zcela nedůvodné.

S ohledem na výše uvedené soud uzavírá, že námitky původního žalobce nebyly shledány jako důvodné. Samotná podaná žaloba proto není důvodná, a soud ji tedy ve výroku I. rozsudku podle ustanovení § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

Současně v souladu s ust. § 60 odst. 1 věty první s.ř.s. ve spojení s § 110 odst. 2 věty první s.ř.s. nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení v řízení o předmětné žalobě ani v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu ze dne 24.2.2010, č.j. 15 Ca 142/2009-53, neboť žalobce neměl ve věci úspěch a žalovanému žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti podle obsahu správního spisu vůbec nevznikly. Pro posouzení úspěchu ve věci má význam míra úspěchu v konečném rozhodnutí ve věci a nikoli úspěch v některé z fází řízení.

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

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

posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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

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

V Ústí nad Labem dne 20. října 2014

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

Za správnost vyhotovení:
Iva Tovarová