



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Milana Podhrázkého a soudců Mgr. Jitky Zavřelové a Mgr. Ing. Petra Šuránka v právní věci **žalobce: O., s. r. o.**, IČ: , se sídlem , zastoupeného Mgr. MUDr. Zdeňkem Kubickou, advokátem se sídlem Revoluční 1, Praha 1, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze ze dne 4. 9. 2012, čj. 4675/12-1300-204884,

t a k t o :

- I.** Rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze ze dne 4. 9. 2012, čj. 4675/12-1300-204884, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II.** Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 18.036 Kč, a to k rukám Mgr. MUDr. Zdeňka Kubici, advokáta.

O d ů v o d n ě n í

Žalobce se žalobou podanou u Městského soudu v Praze dne 21. 11. 2012 domáhá zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze označeného v záhlaví tohoto rozsudku. Napadeným rozhodnutím finanční ředitelství zamítlo odvolání žalobce a potvrdilo napadené rozhodnutí Finančního úřadu Praha-západ (dále též „správce daně“, nebo „správní orgán I. stupně“) ze dne 1. 6. 2011, čj. 296421/11/060915208371. Tímto rozhodnutím finanční úřad doměřil žalobci daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2009 ve výši 81.172 Kč a sdělil penále v částce 16.234 Kč. Žalobce navrhuje i zrušení uvedeného rozhodnutí finančního úřadu, a to „*v případě obou rozhodnutí v části týkající se odpočtu na základě daňového dokladu č. 2901032 ze dne 29. 6. 2009, dodavatele E. C., s. r. o. “*

Městský soud v Praze usnesením ze dne 30. 11. 2012, čj. 7 Af 17/2012-18, věc postoupil Krajskému soudu v Praze jako soudu místně příslušnému.

Žalobce předně uvádí, že žalobou napadené rozhodnutí finančního ředitelství rozdělilo ve svém odůvodnění nárok na odpočet daně, jehož se týká rozhodnutí správce daně, podle jednotlivých daňových dokladů na 3 části. Žalobce se domáhá toliko zrušení napadeného rozhodnutí v části týkající se daňového dokladu č. 2901032 ze dne 29. 6. 2009 dodavatele E. C., s. r. o. Správce daně neuznal nárok žalobce na uvedený odpočet s odůvodněním, že žalobce neprokázal faktické uskutečnění fakturovaných plnění dodavatelem uvedeným na fakturách a jejich využití pro ekonomickou činnost. Finanční ředitelství pak v rámci odvolacího řízení dospělo k závěru, že nelze vyloučit nárok na odpočet z důvodu prokázání přijetí fakturovaného plnění od uvedené společnosti, tedy dalo za pravdu žalobci v tom, že k fakturovaným plněním fakticky došlo. Nicméně potvrdilo rozhodnutí správce daně s odůvodněním, že se žalobci nepodařilo prokázat použití předmětného plnění pro jeho ekonomickou činnost. Podle finančního ředitelství žalobce neunesl důkazní břemeno dle § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), ohledně prokázání všech zákonných podmínek k uplatnění nároku na odpočet daně. Tento závěr byl založen na tom, že žalobce nereagoval na výzvy správce daně ze dne 2. 9. 2010 a ze dne 15. 12. 2010. Podle žalobce však veškeré výzvy, které se týkaly prokázání uskutečňování ekonomické činnosti, byly sepsány pouze obecně a nebylo z nich zřejmé, o jakých skutečnostech má správce daně pochybnosti, a i z celého průběhu řízení a chování správních orgánů nebylo zřejmé, jaké skutečnosti by měly být doloženy.

Podle žalobce již z obsahu samotného spisu plyne, že plnění, jež bylo fakturováno shora označenou fakturou, bylo plněním použitým pro ekonomickou činnost žalobce. Předmětem podnikání žalobce je provádění staveb, jejich změn a odstraňování, což lze zjistit z veřejně dostupného obchodního rejstříku. Z předmětné faktury a její přílohy je patrné, že fakturovaným plněním byly terénní úpravy na vile v Praze 10, tedy práce spadající do obvyklého předmětu podnikání žalobce. Není tedy zřejmé, z čeho správní orgány dovodily pochybnosti o tom, že by fakturované plnění nemuselo být plněním použitým v rámci ekonomické činnosti žalobce, protože fakturované plnění bylo evidentní subdodávkou stavebních prací v rámci předmětu podnikání žalobce. Do spisu byl žalobcem založen stavební deník, z něhož je zjevné, že investorem (hlavním objednatelem stavby) byl Ing. Z. Z toho je tedy jasné, že žalobce vykonával v rámci předmětu podnikání stavební práce spočívající v terénních úpravách pro třetí osobu, Ing. Z., a tyto byly subdodávány subdodavatelem, tedy společností E. C. Již ve spise založené důkazy považuje žalobce za dostatečné k prokázání toho, že uvedené fakturované plnění bylo dodáno pro účely jeho ekonomické činnosti. Z obecné výzvy, aby žalobce prokázal, že plnění fakturované uvedenou fakturou bylo použito v rámci jeho ekonomické činnosti, nikdy nevyplývalo alespoň rámcové poučení o tom, v jakém směru má správce daně pochybnosti a jaké skutečnosti by měly být prokázány. Tyto výzvy byly velmi obecné a nekonkrétní a pouze parafrázovaly zákonný požadavek. Bez bližší specifikace vágního pojmu „pro ekonomickou činnost“ si žalobce vůbec nebyl vědom, k čemu je vyzván. Uvedené nejasnosti nebyly odstraněny ani v průběhu ústních jednání. Zmocněnci žalobce byly kladeny dotazy za účelem zjištění skutkového stavu potřebného pro rozhodnutí, veškeré dotazy se však týkaly vztahu ke společnosti E. C. a pochybností o reálnosti plnění ze strany této společnosti. Proto i veškeré důkazní prostředky a skutková tvrzení soustředil žalobce na vztah mezi ním a uvedenou společností a na prokázání jejich obchodních vztahů. Žalobce proto ani nenapadlo, že obecně položená výzva by mohla směřovat k prokazování použití fakturovaných plnění pro ekonomickou činnost, a že by měl prokazovat další osud fakturovaných plnění a že tato měla sloužit k dosažení zisku od

hlavního objednatele. Pokud by správní orgány svoji výzvu upřesnily, nebylo by pro žalobce těžké prokázat, že má uzavřenou smlouvu o dílo s objednatelem – vlastníkem předmětné nemovitosti a že fakturované plnění představuje pouhou subdodávku tohoto díla. To žalobce dokazuje například smlouvou o dílo uzavřenou s Ing. Z. dne 21. 5. 2009, kterou k žalobě přiložil, a může poskytnout i řadu faktur dalších vystavených v souvislosti s prováděním daného díla. V návaznosti na shora uvedené žalobce dovozuje jednak nesprávné zjištění skutkového stavu a jednak procesní vadu spočívající v nedostatku poučení ze strany správních orgánů. Obsah spisu dokládá, že žalobce odebíral fakturovaná plnění v rámci svého předmětu podnikání pro třetí osobu, což jsou skutečnosti osvědčující, že uvedená plnění byla použita v rámci ekonomické činnosti žalobce. Na druhou stranu, pokud měl správní orgán určité pochybnosti o tom, že plnění byla použita pro ekonomickou činnost žalobce, měl jej poučit o tom, které konkrétní skutečnosti jsou sporné či pochybné, aby žalobce mohl povinnosti tvrzení i důkazní řádně dostát. Správní orgány podle žalobce porušily poučovací povinnost stanovenou v § 6 odst. 3 daňového řádu, přičemž nedostatek poučení v daném případě představuje procesní vadu, která vedla k nesprávnému rozhodnutí.

Žalobce současně upozornil na to, že v průběhu daňové kontroly došlo ke změně procesních předpisů, kdy nabyl účinnosti daňový řád. S odkazem na § 28 odst. 1 a odst. 2 daňového řádu, ve spojení s přechodnými ustanoveními § 264 odst. 1 a odst. 2 téhož zákona, pak uvádí, že byl v řízení zastoupen zmocněncem O. V. na základě generální plné moci ze dne 17. 4. 2008. Tato plná moc zmocňuje zmocněnce k zastupování ve všech věcech ke třetím osobám a statutárním orgánům a bez jakékoliv bližší specifikace (včetně rozsahu zmocnění) pro řízení před správcem daně. V rozporu s § 28 daňového řádu tedy není zřejmé, k jakým úkonům řízení nebo jiným postupům byla udělena. Fikce, že se za takových okolností jedná o neomezenou plnou moc, již v daňovém řádu obsažena není. Správní orgány do dnešního dne zmocněnce k předložení nové plné moci nevyzvaly, a tím porušily svoji zákonnou povinnost plynoucí z § 264 odst. 2 daňového řádu. Od 1. 1. 2011 žalobce nebyl v daňovém řízení řádně zastoupen, ačkoliv výlučně s uvedeným zmocněncem správní orgány jednaly a pouze jemu doručovaly. Toto pochybení správních orgánů způsobilo závažnou vadu řízení, která měla za následek nezákonnost rozhodnutí správních orgánů.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě nejprve upozornil na to, že napadené rozhodnutí bylo zástupci žalobce doručeno dne 17. 9. 2012, z fotokopie žaloby však plyne, že tato byla Městskému soudu v Praze doručena dne 21. 11. 2012, přičemž posledním dnem pro její podání byl 19. 11. 2012. Upozorňuje tedy na to, že zde může existovat důvod pro odmítnutí žaloby. Dále shrnul průběh daňového řízení a s odkazem na § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále též „zákon o DPH“), dodal, že nárok na odpočet daně lze oprávněně uplatnit pouze při současném splnění dvou podmínek. První podmínkou je přijetí zdanitelného plnění, jinak řečeno, faktické uskutečnění předmětného plnění plátcem uvedeným na přijatém daňovém dokladu. Žalovaný v tomto ohledu shrnul provedené dokazování a dodal, že svědeckými výpověďmi G. S., zaměstnané v daném období u žalobce, bylo potvrzeno provádění stavebních prací na zakázce v Praze-K. společností E. C., žalovaný proto dospěl k závěru, že z uvedeného důvodu a s přihlédnutím k přetrvávajícímu stavu důkazní nouze nelze i přes existující pochybnosti stran důvěryhodnosti uvedené společnosti (osoba bývalého jednatele je vedena v celostátním pátrání pro různou trestnou činnost), vyloučit žalobcem uplatněný nárok na odpočet daně z důvodu neprokázání přijetí fakturovaného plnění od uvedené společnosti. Druhou podmínkou pro oprávněné uplatnění nároku je pak podle žalovaného použití dokladem deklarovaného plnění pro ekonomickou činnost. Odcitoval v této souvislosti § 72 odst. 2 zákona o DPH a dodal, že správce daně prováděl u žalobce kontrolu DPH za zdaňovací období 1. a 2. čtvrtletí 2009 a z protokolu o

ústním jednání čj. 261466/09/060931201596 plyne, že mu byly předloženy doklady pouze za tyto dvě zdaňovací období. Předmětná faktura od dodavatele E. C. byla vystavena dne 29. 6. 2009, přičemž z kopií stavebního deníku je patrné, že práce na této zakázce probíhaly i ve 3. čtvrtletí téhož roku. Podle žalovaného je tedy zřejmé, že správce daně nemohl z předložených dokladů ověřit použití žalobcem přijatého plnění pro jeho ekonomickou činnost. Proto byl žalobce výzvami ze dne 2. 9. 2010 a 15. 12. 2010 opakovaně vyzván k předložení či navrzení důkazních prostředků, jimiž prokáže, že plnění deklarované na předmětném daňovém dokladu bylo použito pro uskutečňování jeho ekonomické činnosti v souladu s § 72 zákona o DPH. Na tento bod uvedených výzev však žalobce nikterak nereagoval a požadovanou skutečnost nedoložil a neprokázal. Žalobce se nevyjádřil ani ke kontrolním zjištěním plynoucím ze zprávy o daňové kontrole, ani nenavrl žádné důkazní prostředky prokazující požadovanou skutečnost. Daňová kontrola tedy byla uzavřena se závěrem, který žalovaný potvrdil, tedy že žalobce nárok na odpočet daně ve výši 76.559,46 Kč, dokládaný shora uvedenou fakturou, uplatnil neoprávněně, neboť neprokázal splnění podmínek ve smyslu § 72 zákona o DPH. Podle názoru žalovaného ve shora označených výzvách jsou jednoznačně formulovány skutečnosti, které měl žalobce správci daně prokázat a doložit. Účelovost tohoto tvrzení je navíc umocňována i tím, že se žalobcem byla podrobně projednána zpráva o daňové kontrole, přičemž žalobce se ke kontrolním zjištěním nijak nevyjádřil. S odkazem na § 92 odst. 3 daňového řádu žalovaný uvedl, že nositelem důkazního břemene je žalobce, který má nejen povinnost tvrzení, ale současně povinnost toto své tvrzení hodnověrným a nezpochybnitelným způsobem prokázat. Jestliže tedy žalobce uplatnil nárok na odpočet na základě uvedené faktury, bylo jeho povinností oprávněnost uplatněného nároku prokázat. Nestalo se tak a žalobce neunesl své důkazní břemeno. V kontextu výše uvedeného je pak zcela absurdní závěr žalobce, podle něhož bylo povinností správce daně poučit žalobce, jakým způsobem, popř. jakými konkrétními doklady, má žalobce požadovanou skutečnost prokázat.

Žalovaný pak jako nepodloženou odmítl i námitku týkající se vad zastoupení žalobce v daňovém řízení. Předně konstatuje, že uvedená plná moc ze dne 17. 4. 2008 byla žalobcem předložena dne 20. 5. 2010, tedy ještě za účinnosti zákona o správě daní a poplatků, žalobce však především zřejmě opomněl tu skutečnost, že dne 23. 8. 2010 předložil správci daně další plnou moc datovanou dnem 20. 8. 2010, z jejíž formulace je evidentní, že je nezpochybnitelná nejen podle zákona o správě daní a poplatků, ale obстоjí i dle daňového řádu. Závěrem proto žalovaný navrhl, nedospěje-li soud k závěru o odmítnutí návrhu, aby žalobu zamítl.

Žalobce v replice k vyjádření žalovaného předně konstatoval, že žaloba byla zaslána držitelem poštovní licence Městskému soudu v Praze dne 19. 11. 2012, lhůta k podání žaloby tedy byla zachována. Žalobce dále zopakoval, že shora označené výzvy správce daně byly formulovány zcela obecným způsobem a pouze parafrázovaly ustanovení zákona. K tomu žalobce neobdržel žádné poučení o tom, jaké konkrétní okolnosti mají být doloženy a prokázány. Z toho důvodu žalobce, který nemá právní vzdělání, nevěděl, k doložení jakých skutečností je vlastně vyzýván a k nápravě nedošlo ani při ústních jednáních se správcem daně. Pokud jde o plnou moc ze dne 20. 8. 2010, kterou zmiňuje žalovaný, žalobce uvedl, že v rámci nahlížení do příslušného spisu nebyl s uvedenou plnou mocí seznámen, a teprve po opětovném nahlédnutí do spisu se bude schopen k obsahu této plné moci vyjádřit.

Při jednání u soudu účastníci setrvali na svých písemných podáních. Žalobce nad rámec žaloby toliko konstatoval, že pokud jde o jeho argumentaci vztahující se k plné moci, resp. jeho zastoupení v daňovém řízení, tak v době, kdy do příslušného správního spisu nahlížel, se žalovaným zmiňovaná plná moc v žalobci zpřístupněné části spisu nenacházela.

Krajský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán [§ 75 odst. 2 věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“)], jakož i řízení předcházející vydání rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 s. ř. s.). V důsledku nabytí účinnosti zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, se v průběhu řízení žalovaným stalo Odvolací finanční ředitelství, na něž přešla působnost zrušeného Finančního ředitelství v Praze (srov. § 69 s. ř. s.).

Před samotným věcným projednáním se soud s ohledem na žalovaným vyslovené pochybnosti zabýval včasností podané žaloby. Podle § 72 odst. 1 s. ř. s. lze žalobu proti rozhodnutí správního orgánu podat do dvou měsíců poté, kdy rozhodnutí bylo žalobci oznámeno doručením písemného vyhotovení. Jak plyne ze správního spisu, bylo žalobou napadené rozhodnutí doručeno zástupci žalobce fiktivně dne 17. 9. 2012. Lhůta pro podání žaloby tedy v souladu s § 40 odst. 2 s. ř. s. skončila dne 17. 11. 2012. Vzhledem k tomu, že tento den připadl na sobotu, je nutno aplikovat ustanovení § 40 odst. 3 téhož zákona s tím, že posledním dnem lhůty byl nejbližší následující pracovní den, tedy pondělí 19. 11. 2012. Jak soud ověřil, žalobce podal žalobu k poštovní přepravě dne 19. 11. 2012, žaloba tedy byla podána včas a v tomto ohledu tedy nic nebrání jejímu věcnému projednání.

Ve vztahu k námitce žalobce, že nebyl v průběhu daňového řízení řádně zastoupen, soud předeseílá, že podle ustanovení § 27 daňového řádu, který v průběhu daného daňového řízení nabyl účinnosti (od 1. 1. 2011), *„plná moc je vůči správci daně účinná od okamžiku jejího uplatnění u tohoto správce daně“* (odst. 2), přičemž *„plná moc je účinná i vůči jinému správci daně po změně místní příslušnosti, vůči správci daně, který provádí úkony na základě dožadání, jakož i vůči dalším správcům daně, pokud vedou řízení ve věci, pro kterou byla plná moc uplatněna“*. Jak plyne z ustanovení § 28 téhož zákona, na které odkazuje žalobce, *„Zmocnitel je povinen vymezit rozsah zmocnění tak, aby bylo zřejmé, k jakým úkonům, řízením nebo jiným postupům se plná moc vztahuje“*, přičemž *„není-li rozsah zmocnění vymezen nebo není-li vymezen přesně, vyzve správce daně zmocnitele k úpravě plné moci; ustanovení o vadách podání se použije obdobně. O nedostacích při vymezení rozsahu plné moci vyrozumí rovněž zmocněnce“* (odst. 2). Jak lze dovodit z přechodných ustanovení k citovanému zákonu *„v případě pochybností o rozsahu dříve udělené plné moci správce daně vyzve zmocnitele k předložení nové plné moci; do doby předložení nové plné moci nebo marného uplynutí lhůty stanovené ve výzvě, se takto udělené plné moci posuzují podle dosavadních právních předpisů“*.

Součástí správního spisu je v projednávané věci též „Generální plná moc“ ze dne 20. 8. 2010, která byla správci daně předložena dne 23. 8. 2010, z níž se především podává, že žalobce touto plnou mocí zplnomocňuje pana O. V. *„ke všem úkonům a jednáním před všemi správci daně i dalšími státními orgány, včetně doručování a přebírání pošty. Tímto se ruší všechny předcházející plné moci.“* S ohledem na takto formulovanou plnou moc založenou ve správním spise nelze mít podle názoru zdejšího soudu pochybnosti o tom, že žalobce řádně zastoupen byl, a pokud správce daně činil v řízení úkony (včetně doručování) ve vztahu k označenému zástupci, postupoval správně. Takto učiněné zmocnění podle názoru zdejšího soudu představuje zmocnění generální (neomezené), které nepochybně je i v souladu s výše citovaným ustanovením § 28 odst. 1 daňového řádu. Námitka žalobce spočívající v absenci řádného zastoupení v daňovém řízení tedy nemůže být důvodná.

Pokud jde o námitku týkající se oprávněnosti odpočtu uplatněného žalobcem, soud z příslušného správního spisu především zjistil, že protokolem ze dne 2. 3. 2010, čj. 248204/09/060931201596, byla u žalobce zahájena daňová kontrola na DPH za I. a II. čtvrtletí 2009. Výzvou ze dne 5. 8. 2010, čj. 196463/10/060931201596, správce daně vyzval žalobce „*k předložení důkazních prostředků a prokázání tvrzení ohledně skutečností uváděných v daňových přiznáních ... a prokázání oprávněnosti nároku na odpočet daně z přidané hodnoty ... Předložte správci daně důkazní prostředky, že plnění deklarované na uvedeném daňovém dokladě bylo prokazatelně uskutečněno společností E. C.*“. Uvedená výzva se týkala faktury č. 2901032, z níž se podává, že tato byla vystavena společností E. C. dne 29. 6. 2009, jako dodavatelem žalobci jako odběrateli, s tím že datum uskutečnění zdanitelného plnění je 29. 6. 2009 a že fakturovány jsou „*práce dle zjišťovacího protokolu č. 1 – terénní úpravy na oplocení vily v Praze 10 K.*“. Základ činí 402.944,50 Kč, DPH 76.559,46 Kč. Přílohou je „*zjišťovací protokol č. 1 o provedených stavebních pracích*“ za období 2. 6. 2009 - 29. 6. 2009, z něhož plyne, že dne 29. 6. 2009 zhotovitel předává a objednatel přejímá práce a dodávky dílčího plnění zde uvedené.

Správce daně následně vyzval žalobce výzvou ze dne 2. 9. 2010, čj. 210363/10/060931201596, mimo jiné k „*předložení či navržení důkazních prostředků, jimž prokážete, že plnění deklarované na předmětném daňovém dokladu bylo použito pro uskutečňování Vaší ekonomické činnosti v souladu s § 72 zákona č. 235/2004 Sb.*“. Tutéž výzvu a poučení pak obsahuje i II. výzva ze dne 15. 12. 2010, čj. 282934/10/060931201596. Zpráva o daňové kontrole byla se žalobcem projednána dne 25. 2. 2011 (protokol čj. 3539/11/060931201596), v rámci tohoto jednání žalobce ve vztahu k „*objasnění skutečností*“ souvisejících s daňovým dokladem č. 2901032 navrhl výslech svědkyně G. S., který se uskutečnil ještě téhož dne (protokol čj. 59588/11/060931201596). V rámci zprávy o daňové kontrole (čj. 9235/11/060931201596) pak dospěl správce daně k závěru, že žalobce „*neprokázal použití uvedeného přijatého plnění pro uskutečnění své ekonomické činnosti ... a dále neprokázal, že společnost, která je na uvedeném daňovém dokladu uvedena jako dodavatel, uvedený daňový doklad vystavila a plnění na něm deklarované uskutečnila.*“

Následně správce daně vydal dne 1. 6. 2011 dodatečný platební výměr čj. 296421/11/060915208371, kterým žalobci doměřil DPH za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2009 ve výši 81.172 Kč a sdělil penále v částce 16.234 Kč. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce dne 13. 7. 2011 odvolání, které Finanční ředitelství v Praze žalobou napadeným rozhodnutím ze dne 4. 9. 2012, čj. 4675/12-1300-204884, zamítlo a uvedený dodatečný platební výměr správce daně potvrdilo. Jak mimo jiné plyne z odůvodnění tohoto rozhodnutí, „*odvolací orgán dospěl k závěru, že ... nelze přes existující pochybnosti o důvěryhodnosti společnosti E. a jejího bývalého jednatele pana Ř., vyloučit uplatněný nárok na odpočet z důvodu neprokázání přijetí fakturovaného plnění od společnosti E.. Druhou neméně důležitou podmínkou pro uplatnění nároku na odpočet daně je použití dokladem deklarovaného plnění pro ekonomickou činnost. (...) Vy jste v daňovém přiznání uplatnili nárok na odpočet daně na základě přijaté faktury 2901032 a bylo tedy Vaší zákonnou povinností oprávněnost uplatněného nároku, jinými slovy, splnění všech zákonných podmínek pro jeho uplatnění, prokázat, což jste, jak je z výše uvedeného zřejmé, neučinili*“.

Spor je v projednávané věci veden v tom smyslu, zda správce daně (ne)mohl z dokladů žalobcem předložených ověřit použití žalobcem přijatého plnění na základě shora označené faktury pro jeho ekonomickou činnost. Jinak řečeno, zda žalobce prokázal splnění všech zákonných podmínek pro uplatnění odpočtu. Zatímco v případě samotného faktického uskutečnění zdanitelného plnění dospěl žalovaný k závěru, že žalobcem uplatněný nárok na

odpočet fakturovaného plnění od společnosti E. C. nelze vyloučit (tedy fakticky připustil, že plnění uvedenou společností bylo provedeno), použití přijatého plnění pro svoji ekonomickou činnost žalobce podle žalovaného neprokázal, ač k tomu byl opakovaně vyzván.

Relevantní právní úpravu ve vztahu k této námitce představuje ustanovení § 72 zákona o DPH, ve znění účinném do 31. 12. 2009, tedy ve znění zákona č. 302/2008 Sb., podle něhož *„nárok na odpočet daně má plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Nárok na uplatnění odpočtu daně vzniká dnem, ke kterému vznikla povinnost přiznat daň na výstupu“* (odst. 1). *„Plátce má nárok na uplatnění odpočtu daně u přijatých zdanitelných plnění, která použije pro účely uskutečňování a) zdanitelných plnění, u kterých vzniká povinnost přiznat daň na výstupu, b) plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně, c) plnění v rámci své ekonomické činnosti s místem plnění mimo tuzemsko, pokud u těchto přijatých zdanitelných plnění by plátce měl nárok na odpočet daně, pokud by se zdanitelná plnění uskutečnila s místem plnění v tuzemsku, nebo d) plnění uvedených v § 54 odst. 1 písm. a) až j) a l) až u) a v § 55 pro zahraniční osobu, která neuskutečňuje ekonomickou činnost v tuzemsku, nebo pokud jsou taková plnění přímo spojena s vývozem zboží, e) plnění uvedených v § 13 odst. 8 a v § 14 odst. 5 písm. a) až d)“* (odst. 2).

Odpočtem daně je daň na vstupu, která odpovídá dani, jež je placena dodavatelem plnění s ohledem na zboží a služby jím dodané, za předpokladu, že se jedná o plnění uskutečněné v rámci ekonomické činnosti. Právo na odpočet daně ze zboží a služeb předpokládá, že náklady na tyto zboží a služby tvoří část nákladů zdanitelných plnění na výstupu, což je obecně důvodem, proč jsou tyto náklady vynaloženy (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 6. 2010, čj. 9 Afs 2/2010-243). Judikatura Soudního dvora EU v tomto ohledu dovozuje, že k tomu, aby nárok na odpočet daně na vstupu byl osobě povinné k dani přiznán a aby mohl být zjištěn rozsah takového nároku, je v zásadě nezbytná existence přímé a bezprostřední souvislosti mezi konkrétním plněním na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu, jež zakládají nárok na odpočet. Podle Soudního dvora nárok na odpočet daně, která zatížila pořízení zboží nebo služeb na vstupu, předpokládá, že náklady vynaložené na takové pořízení jsou součástí prvků spoluurčujících cenu plnění zdaněných na výstupu, která zakládají nárok na odpočet (srov. rozsudky ze dne 8. 6. 2000 ve věci C-98/98 *Midland Bank*, ze dne 22. 2. 2001 ve věci C-408/98 *Abbey National*, ze dne 27. 9. 2001 ve věci C-16/00 *Cibo Participations*, dne 26. 5. 2005 ve věci C-465/03 *Kretztechnik*, ze dne 8. 2. 2007 ve věci C-435/05 *Investrand*). Pokud jde o povahu „přímé a bezprostřední souvislosti“, která musí existovat mezi plněním na vstupu a plněním na výstupu, Soudní dvůr došel k závěru, že není realistické pokoušet se dosáhnout v tomto ohledu přesnější formulace. S ohledem na rozmanitost plnění v rámci obchodní a profesní činnosti je totiž nemožné poskytnout vhodnější odpověď, pokud jde o způsob, jak určit ve všech případech vztah, který musí existovat mezi plněními na vstupu a plněními uskutečněnými na výstupu, aby byla DPH odvedená na vstupu odpočitatelná.

Jak již bylo výše uvedeno, pro projednávanou věc je tedy rozhodné, zda žalobce použil přijaté zdanitelné plnění pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Ekonomickou činnost definuje zákon o DPH jako *„soustavnou činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně důlní činnosti a zemědělské výroby a soustavné činnosti vykonávané podle zvláštních právních předpisů, zejména nezávislé činnosti vědecké, literární, umělecké, výchovatelské nebo učitelů, jakož i nezávislé činnosti lékařů, právníků, inženýrů, architektů, dentistů a účetních znalců. Za ekonomickou činnost se také považuje využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů, pokud je tento majetek využíván soustavně“* (§ 5 odst. 2). Jinak řečeno, stěžejní je posouzení, zda žalobce přijaté plnění od společnosti E.

C., jehož faktické uskutečnění již není mezi účastníky sporné, použil pro uskutečňování zdanitelných plnění, u nichž vzniká povinnost přiznat daň na výstupu. Klíčovým je v této souvislosti zohlednění přímé a bezprostřední souvislosti mezi plněním na vstupu a plněním na výstupu. Žalovaný v projednávané věci dospěl k závěru, že práce na předmětné zakázce (oplocení vily v Praze K.) pokračovaly i v období po skončení uskutečněné daňové kontroly, a proto z předložených dokladů nemohl použití přijatého plnění pro ekonomickou činnost žalobce ověřit.

Pokud jde o žalovaným zmíněné hledisko „časové“ (pokračování stavebních prací i po skončení zdaňovacího období, v němž žalobce odpočet uplatnil), zde je třeba připomenout, že shora citované ustanovení § 72 odst. 1 věta druhá zákona o DPH (ani jiná ustanovení tohoto zákona), které jinak určuje okamžik, ke kterému vzniká žalobci veřejnoprávní nárok na odpočet daně, nestanoví, a to ani nepřímě, že by proto, aby nárok mohl vzniknout, musel by být v témže zdaňovacím období použit pro ekonomickou činnost plátce. Nejvyšší správní soud v této souvislosti upozornil ve svém rozsudku ze dne 16. 12. 2010, čj. 7 Afs 85/2010-226, na to, že ustanovení § 72 odst. 1 věta druhá zákona o DPH nevyjadřuje, ke kterému okamžiku musí být přijaté plnění použito pro ekonomickou činnost plátce, ale určuje okamžik, ke kterému vznikl nárok na odpočet daně, který je sjednocen s termínem (dnem), kdy dodavateli plnění přijatých žalobcem (v projednávané věci tedy společností E. C.) vznikla povinnost přiznat daň na výstupu za plnění uskutečněné vůči žalobci. Jak v tomto ohledu dále upozornil Nejvyšší správní soud v citovaném rozhodnutí, i jazykový význam slova použije (nedokonavý vid), od něž lze dovozovat, že směřuje do budoucnosti, tj. že postačí, pokud tato okolnost nastane někdy v budoucnu. Ostatně existuje v tomto směru i judikatura Soudního dvora EU, z níž vyplývá, že nárok na odpočet daně je oprávněný i v případě přípravných prací, kdy k použití předpokládané ekonomické činnosti nakonec nedojde, tedy nepovede ke vzniku zdanitelných plnění s povinností uplatnit DPH na výstupu (např. rozhodnutí ve věci C-32/03 *I/S Fini H*). Dle zjišťovacího protokolu o provedených stavebních pracích v projednávané věci odběratel (žalobce) přijal práce a dodávky dílčího plnění dne 29. 6. 2009 a nejpozději tímto dnem tedy vznikla povinnost plátcí (společnost E. C.) přiznat daň na výstupu [§ 21 odst. 1 a odst. 6 písm. a) zákona o DPH].

V projednávané věci je dále nutno především zdůraznit, že žalobce je obchodní společností, jejímž předmětem činnosti je mimo jiné „*provádění staveb, jejich změn a odstraňování*“, ostatně výpis z obchodního rejstříku týkající se žalobce, z něhož výše uvedené plyne, je taktéž součástí správního spisu. Faktura předložená žalobcem, na základě níž sporný odpočet uplatnil, pak byla vystavena za „*terénní úpravy na oplocení*“. Na základě výše uvedeného je možno předeslat, že si lze jen stěží představit, že by žalobce takto přijaté plnění použil pro jinou než svoji ekonomickou činnost, resp. že by provedené subdodavatelské práce, jejichž reálné uskutečnění společností E. C. žalovaný připouští, byly žalobcem použity jinak, než pro uskutečňování zdanitelných plnění, u nichž vzniká povinnost přiznat daň na výstupu.

Krajský soud v Praze samozřejmě nemohl přehlédnout, že žalobce v průběhu daňového řízení nereagoval na opakovanou výzvu správce k tomu, aby mimo jiné předložil či navrhl důkazní prostředky, jimiž prokáže, že plnění deklarované na předmětném daňovém dokladu bylo použito pro uskutečňování ekonomické činnosti žalobce. V této souvislosti rozhodně nelze přisvědčit žalobci v tom, že by z citovaných výzev nebylo zřejmé, k čemu je vyzván. Z hlediska formálního i obsahového dané výzvy nepochybně nezbytné náležitosti splňovaly, v rámci textu byly dostatečně rozlišitelné od jiných částí výzvy, přičemž žalobcem namítané absenci právního vzdělání jeho zástupce v tomto ohledu nemůže být přikládán

jakýkoliv význam. Je přitom současně zjevné, že v důsledku své pasivity ve vztahu k uvedeným výzvám žalobce zkomplikoval další průběh řízení před správcem daně. Na druhou stranu však zdejší soud upozorňuje na to, že důkazní povinnost daňových subjektů v daňovém řízení nemůže být bezbřehá (srov. např. závěry Ústavního soudu vyslovené v nálezu ze dne 1. 7. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/2005). Postup správce daně, resp. finančního ředitelství, které toliko s odkazem na absenci adekvátní reakce žalobce na citované výzvy dovodilo, že žalobce neprokázal splnění všech zákonných podmínek pro oprávněnost uplatněného odpočtu, pak nemůže podle názoru soudu v projednávané věci obstát. V tomto ohledu je třeba zdůraznit, jak již bylo výše naznačeno, že skutečnosti svědčící bezprostřednímu a přímému vztahu mezi uplatněným odpočtem a ekonomickou činností žalobce (plněními na výstupu, byť k nim zjevně došlo později) byly zjistitelné a ověřitelné již z podkladů obsažených ve správním spise, resp. plynou z povahy sporného plnění a z předmětu činnosti žalobce (viz výpis z obchodního rejstříku, kopie relevantních částí stavebního deníku, zjišťovací protokol o provedených stavebních pracích). Navíc je nutno upozornit na to, že žalobce nezůstal v daňovém řízení ve vztahu k výzvám správce daně zcela pasivní. V rámci projednávání zprávy o daňové kontrole žalobce vznesl obecně k otázce „objasnění skutečností“ souvisejících se sporným daňovým dokladem návrh na výslech svědkyně G. S. (jeho tehdejší zaměstnankyně). Uvedená svědkyně byla v průběhu celého řízení vyslechnuta hned dvakrát a měl-li správce daně (či finanční ředitelství) v průběhu daňového řízení pochybnosti o naplnění jakékoliv podmínky plynoucí z ustanovení § 72 odst. 1 zákona o DPH, existovala možnost tyto pochybnosti prověřit v rámci uvedeného výsledku. Správní orgány tak ovšem neučinily. To, že by v rámci řádně prováděného dokazování mohly být zjistitelné skutečnosti svědčící přímé a bezprostřední souvislosti mezi plněním na vstupu a plněním na výstupu, lze dovodit i ze smlouvy dílo č. 0520/2009, kterou žalobce v průběhu řízení před soudem předložil k důkazu. Jak z této smlouvy plyne, uzavřel ji žalobce dne 21. 5. 2009 jako zhotovitel s Ing. M. Z. jako objednatelem, přičemž předmětem smlouvy je „oplocení vily v Praze 10 – K.“ [zhotovitel se zavázal zhotovit dílo v období od 20. 4. 2009 do 7. 8. 2009, objednatel se zavázal dílo převzít a zaplatit za jeho provedení 1.789.952 Kč (základ pro DPH 1.504.161 Kč, DPH 285.791 Kč)].

Krajský soud v Praze si je samozřejmě vědom toho, že co se týče dokazování, je procesní postavení účastníků řízení daňového, které je ovládáno zásadou formální pravdy, odlišné od postavení účastníků v řízení vedeném podle správního řádu a založeném na zásadě materiální pravdy. Aniž by přitom soud hodlal nahrazovat činnost správních orgánů při zjišťování skutkového stavu či zákonnou důkazní povinnost žalobce existující již v daňovém řízení (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, čj. 5 Afs 147/2004-89, č. 618/2005 Sb. NSS), je nutno dodat, že z takto provedeného listinného důkazu (smlouvy o dílo) je zjevné, že v dané věci existovaly okolnosti, které by byly při řádně vedeném dokazování zjistitelné, a to i na základě žalobcem vzneseného důkazního návrhu výsledku svědka, tím spíše, že navržený svědek (G. S.) se jako zaměstnanec žalobce „věnoval účetním věcem“ (viz protokol o výslechu svědka čj. 209301/12/060931201596). V návaznosti na výše uvedené je třeba ještě připomenout, že podle ustanovení § 1 odst. 2 daňového řádu je cílem správy daně mimo jiné správné zjištění a stanovení daní. Zatímco zákon o správě daní a poplatků vymezoval v § 1 odst. 2 cíl daňového řízení jako stanovení a vybrání daně, aby nebyly zkráceny daňové příjmy, současná úprava se dle důvodové zprávy snaží o vyváženější pojetí cíle správy daní. Za těchto okolností se krajský soud proto nemohl ztotožnit se závěry žalovaného, podle něhož žalobce v projednávané neprokázal použití přijatého plnění pro jeho ekonomickou činnost.

S ohledem na výše uvedené závěry má proto zdejší soud za to, že rozhodnutí finančního ředitelství je třeba zrušit pro vady řízení (§ 78 odst. 1 s. ř. s.) a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení. Vzhledem k neoddělitelnosti jednotlivých částí napadeného rozhodnutí soud zrušil napadené rozhodnutí jako celek s tím, že žalovaný je v dalším řízení vázán právním názorem vysloveným soudem v tomto zrušujícím rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.). Pokud jde o návrh žalobce na zrušení správního orgánu I. stupně (správce daně), k tomu soud nepřistoupil, neboť odvolací orgán je v průběhu odvolacího řízení při odstraňování vad předchozího řízení nebo při jeho prověřování či doplňování o nová zjištění oprávněn ke všem úkonům, jimiž je oprávněn zjišťovat skutkový stav věci správce daně I. stupně (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2009, čj. 7 Afs 36/2008-134).

O náhradě nákladů řízení soud rozhodl v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalovaný nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch. Žalobci, který byl ve věci úspěšný, přiznal soud náhradu nákladů řízení v celkové výši 18.036 Kč. Náhrada nákladů řízení v dané věci je představována žalobcem zaplaceným soudním poplatkem za žalobu a za návrh na přiznání odkladného účinku této žalobě v celkové výši 4.000 Kč a dále odměnou zástupce žalobce, která činí 14.063 Kč. Tato odměna je představována čtyřmi úkony právní služby spočívajícími v převzetí zastoupení, podání žaloby, sepsání repliky a účasti na jednání, tedy dvakrát 2.100 Kč [§ 7, § 9 odst. 3 písm. f), § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění účinném do 31. 12. 2012] a dvakrát 3.100 Kč [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. d) a g) téže vyhlášky, ve znění účinném od 31. 12. 2012], dále čtyřmi režijními paušály po 300 Kč (§ 13 odst. 3 citované vyhlášky), to vše navýšeno o odpovídající 21% DPH ve výši 2.436 Kč.

Poučení : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou 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 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 Praze dne 30. září 2014

JUDr. Milan Podhrázký, v. r.
předseda senátu

Za správnost:
Božena Kouřimová