



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Markéty Lehké, Ph.D. a soudců JUDr. Petra Černého, Ph.D. a Mgr. Václava Trajera v právní věci **žalobce: Metalreal a.s. (dříve CANNONEER a.s.)**, IČ 25417151, sídlem v Praze, Biskupský dvůr 2095/8, zastoupeného JUDr. Dušanem Rendlem, advokátem, se sídlem v Mostě, SNP 1872, **proti žalovanému: Odvolacímu finančnímu ředitelství**, Masarykova 31, Brno, **v řízení o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 1.7.2011, č.j. 6078/11-1300-506002,**

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě domáhal zrušení rozhodnutí původního žalovaného Finančního ředitelství v Ústí nad Labem (dále jen „původní žalovaný“) ze dne 1.7.2011, č.j. 6078/11-1300-506002, jímž bylo zamítnuto odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu v Litvínově (dále jen „správce daně“) ze dne 2.8.2010, č.j. 37484/10/207971505917, kterým byla žalobci vyměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období roku 2009 ve výši 193 337,- Kč.

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.

V žalobě konstatoval, že správce daně vyloučil za zdaňovací období srpen 2009 mimo jiné nárok na odpočet daně z přidané hodnoty v celkové výši 950 683,- Kč ze základu daně 5 003 595,- Kč z faktur vystavených společností Fojtík s.r.o. a dále žalobce nesouhlasí s tím, že správce daně vyloučil za zdaňovací období srpen 2009 mimo jiné nárok na odpočet daně z přidané hodnoty v celkové výši 66 500,- Kč ze základu daně 350 000,- Kč z faktury č. 78 vystavené společností „AMOS“ obchodní spol. s r.o. Závěry původního žalovaného jsou z velké části pouze spekulativní a jsou v rozporu s předloženými listinnými důkazy, jakož i dalšími důkazy, které byly v rámci řízení provedeny. Žalobce veškeré rozhodné skutečnosti prokázal a došlo tudíž k přenesení důkazního břemene z daňového subjektu na správce daně. Žalobce nesouhlasí s tím, že byť žalobce prokázal nárok na odpočet daně daňovými doklady a dalšími listinnými důkazními prostředky, neprokázal, že došlo k faktickému přijetí zdanitelných plnění od plátců daně. Žalobce dle jeho názoru splnil podmínky stanovené § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“). K vyloučení nároku na odpočet DPH v celkové výši 950 683,- Kč z faktur vystavených společností Fojtík s.r.o. uvedl, že z bezpočtu listinných a jiných důkazů (např. svědecké výpovědi) vyplývá, že žalobce koupil předmět plnění od společnosti Fojtík s.r.o., předmět plnění dodala společnost Fojtík s.r.o., za kterou jednal pověřený zástupce E. F., na předmětu plnění realizoval žalobce svoji podnikatelskou činnost a za dodání předmětu plnění zaplatil žalobce kupní cenu včetně DPH, a to bankovním převodem na účet společnosti Fojtík s.r.o. Ohledně vyloučení nároku na odpočet DPH v celkové výši 66 500,- Kč z faktury vystavené společností „AMOS“ obchodní spol. s r.o. uvedl, že z bezpočtu listinných důkazů i jiných důkazů (např. svědecké výpovědi) vyplývá, že předmět plnění byl poskytnut společnosti „AMOS“ obchodní spol. s r.o., předmět plnění realizoval žalobce v rámci svojí podnikatelské činnosti a za dodání předmětu plnění žalobce řádně zaplatil cenu za dílo včetně DPH. Správce daně a původní žalovaný svým postupem porušily ustanovení § 2 odst. 1 a 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“), a to zejména tím, že přihlédli ke svědecké výpovědi F. F., a to i přes to, že v jejích jednotlivých výpovědích byly evidentní a markantní rozpory. Tato výpověď byla upřednostněna před ostatními zcela věrohodnými důkazními prostředky (např. fakturami, vážnými listy nebo výpisy z bankovních účtů či výpověďmi statutárního orgánu žalobce). Správce daně ani původní žalovaný neprovedli výslech E. F., což je dle názoru žalobkyně klíčový důkaz v celém daňovém řízení.

Původní žalovaný v písemném vyjádření k žalobě navrhl její zamítnutí a odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Po stručné rekapitulaci dosavadního řízení uvedl, že v daném případě dospěl k závěru, že v případě přijatého plnění od společnosti Fojtík s.r.o. nebyla splněna podmínka pro uplatnění nároku na odpočet DPH zakotvená v ustanovení § 72 zákona o DPH, protože předmětné plnění nebylo přijato od osoby plátce uvedené v dokladech, tzn., že nebylo žalobcem přijato od společnosti Fojtík s.r.o. Žalobce nekonkretizoval, v čem spočívá porušení ustanovení § 2 odst. 1 a 3 ZSDP, správce daně se však správně a dostatečně zabýval jednotlivými předloženými důkazními prostředky a prováděl na návrh žalobce svědecké výpovědi. Napadené rozhodnutí nebylo ovlivněno toliko svědeckou výpovědí F. F., ale původní žalovaný sám hodnotil každý důkaz jednotlivě a

zároveň všechny důkazy ve vzájemné souvislosti. Prověřením údajů v obchodním rejstříku bylo zjištěno, že pan F. nebyl statutárním orgánem společnosti Fojtík s.r.o. a tudíž neměl oprávnění jednat a vystavovat jakékoliv doklady jménem této společnosti. Skutečnost, že pan F. byl pověřen k jednání za společnost Fojtík s.r.o., nebyla žalobcem žádnými relevantními důkazními prostředky doložena. Naopak žalobce ve svém vyjádření ze dne 21.3.2011 uvedl, že po panu F. plnou moc k zastupování společnosti Fojtík s.r.o. nepožadoval. Paní F. pak uvedla, že žádné doklady nevystavovala a s druhotným odpadem neobchodovala. Formálně bezvadné daňové a účetní doklady nejsou samy o sobě důkazem o tom, že došlo k přijetí zdanitelného plnění od společností Fojtík s.r.o. a od společnosti „AMOS“ obchodní spol. s r.o. V daném případě tak žalobce neunesl své důkazní břemeno. Nad rámec námitek uvedených v odvolání žalobce namítl, že nebyl proveden klíčový výslech E. F.. Žalobce však v řízení nenavrhoval provést tento výslech, přesto správce daně prováděl úkony směřující k vyslechnutí E. F., avšak neúspěšně. Vzhledem k tomu, že se nepodařilo pana F. o konání výslechu vyrozumět, nebyl tento výslech proveden. Sám žalobce v daňovém řízení uvedl, že po panu F. žádné písemnosti, které by ho opravňovaly k jednání za společnost Fojtík s.r.o., nevyžadoval z důvodu osobní známosti a že žádnou plnou mocí nedisponuje.

Při jednání soudu právní zástupce žalobce odkázal na podanou žalobu a dále uvedl, že z obsahu správního spisu zřetelně vyplývá, že žalobce při obchodování se společnostmi Fojtík s.r.o. a „AMOS“ obchodní spol. s r.o. přijal plnění od obou společností, přičemž toto plnění souviselo s jeho podnikatelskou činností a z tohoto přijetí plnění žalobce řádně odvedl DPH. K dotazu soudu, zda žalobce v rámci daňového řízení sám navrhoval provedení výslechu svědka E. F., právní zástupce žalobce uvedl, že mu tato skutečnost není známa, přičemž ani nemá k dispozici listinu prokazující tuto případnou iniciativu žalobce. K tomu dodal, že má za to, že výslech svědka E. F. hodlal provést správce daně ze své iniciativy, a proto za této situace se žalobce již neangažoval. Právní zástupce žalobce navrhl, aby soud ve věci přikročil k dokazování, a to jednak výslechem E. F., „X“, a jednak dotazem na OSSZ, zda v případě společnosti Fojtík s.r.o. byl v období od 1.7.2009 do 31.8.2009 E. F. u této společnosti zaměstnán a zda ve společnosti „AMOS“ obchodní spol. s r.o. byli zaměstnání příslušní ukrajinští pracovníci. Dále právní zástupce žalobce uvedl, že ve svědecké výpovědi F. F. jsou rozpory, avšak žalovaná strana nepřipustně zvýhodnila tento důkazní prostředek. Ve vztahu ke společnosti „AMOS“ obchodní spol. s r.o. uvedl, že svědeckými výpověďmi bylo prokázáno, že se nejednalo o zaměstnance žalobce a ani o OSVČ, nýbrž že ukrajinští zaměstnanci byli zaměstnáni právě u společnosti „AMOS“ obchodní spol. s r.o., s nímž byl žalobce ve smluvním vztahu. Žalobci prokazatelně v obou případech vznikl nárok na odpočet DPH, a proto napadené rozhodnutí nemůže obstát.

Pověřená pracovnice žalovaného při tomtéž jednání uvedla, že se správce daně v daňovém řízení soustředil na to, zda žalobce skutečně přijal plnění od deklarovaných plátců DPH. Žalobce sice předložil formálně bezvadné faktury, ovšem tyto bylo nutné podložit faktickým stavem. Důkazní břemeno v tomto směru nesl žalobce, a proto měl i povinnost prokázat od koho ve skutečnosti plnění obdržel. Jednatelka společnosti Fojtík s.r.o. přitom výslovně vypověděla, že společnost nevykonávala žádnou obchodní činnost a nevyhotovovala rozporované faktury. Žalobce v žalobě uplatňuje i nové námítky, které nevznášel v daňovém řízení, žalovaný se tak k nim nemohl v rámci daňového řízení vyjádřit, a proto by se soud jimi ve smyslu § 75 s.ř.s. neměl zabývat. Dále dodala, že k výslechu E. F. mělo dojít skutečně z iniciativy správce daně, avšak k tomuto výslechu nedošlo, jelikož se tohoto svědka nepodařilo dohledat. Má za to, že napadené rozhodnutí není nezákonné a netrpí vadami řízení.

V případě žalobce došlo k řádnému zhodnocení veškerých důkazů, rozhodnutí ve věci bylo náležitě odůvodněno a svědecká výpověď F. F. nebyla nijak zvýhodněna.

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.

Soud posuzoval, zda v řízení nebyly vzneseny námitky nové, dříve neuplatněné, a dospěl k závěru, že tomu tak nebylo. Žalobce v žalobě pouze hodnotil dosavadní skutková zjištění, která shledal nedostatečnými. Těmito námitkami se soud bude zabývat níže v rámci hodnocení skutkového stavu.

Soud si vyžádal u původního žalovaného spis a po přezkoumání skutkového a právního stavu dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

Spornou otázkou mezi stranami se stalo, zda se žalobci podařilo prokázat uskutečnění zdanitelného plnění vyplývajícího z faktur od společnosti Fojtík s.r.o., a to č. CAN18/2009, CAN19/2009, CAN20/2009, CAN21/2009, CAN22/2009, CAN23/2009, CAN24/2009, k nákupu druhotného odpadu (šrotu) a dále, zda prokázal zdanitelné plnění z faktury č. 78 od společnosti „AMOS“ obchodní spol. s r.o., a to přípravné a úklidové práce na akci „Demolice – Kralupy nad Vltavou“.

Ve věci přijetí plnění od společnosti Fojtík s.r.o. žalobce své tvrzení doložil shora uvedenými fakturami (CAN18/2009 - CAN24/2009), příjemkami na sklad, vážními lístky, výdejkami ze skladu a bankovními výpisy, z nichž jsou patrné převody peněz na účet označený jako Fojtík s.r.o. K prokázání dlouhodobé spolupráce s E. F. a Fojtíkem s.r.o. žalobce předložil i kupní smlouvu ze dne 6.5.2009, kterou žalobce prodal společnosti Fojtík s.r.o., sídlo Chomutovská 71, Otvice, IČ 28694571, nákladní automobil DAF. Dále je třeba uvést, že všechny shora uvedené doklady jsou vystaveny dodavatelem nebo na dodavatele společnost Fojtík s.r.o. Shora uvedené faktury jsou opatřeny razítkem společnosti Fojtík s.r.o. K návrhu žalobce byli slyšeni následující svědci.

Svědék J. W., zaměstnanec žalobce, uvedl, že pan E. F. spolupracoval se žalobcem a v srpnu roku 2009 pak spolupracoval se žalobcem jako firma E. F.. Nevěděl, zda společnost Fojtík s.r.o. obchodovala se žalobcem. Neví, zda je E. F. zaměstnancem společnosti Fojtík s.r.o. Pan E. F. se mu nikdy nepředstavil jako zaměstnanec společnosti Fojtík s.r.o., ale působil jako její majitel.

Svědék J. R., zaměstnanec žalobce, uvedl, že E. F. zná asi 3-4 roky, jako jednoho z dodavatelů. Pan E. F. měl menší nebo střední sběrnou drobného odpadu. E. F. zná jako fyzickou osobu, jestli má nějakou společnost, neví. Nezná společnost Fojtík s.r.o. E. F. se nikdy nepředstavil jako zaměstnanec společnosti Fojtík s.r.o.

Svědék P. K., zaměstnanec žalobce, uvedl, že E. F. zná od roku 2006 nebo 2007. Nezná společnost Fojtík s.r.o., jedině snad ve vztahu k prodeji nákladního automobilu.

Svědék M. T., zaměstnanec žalobce, uvedl, že E. F. zná asi 4-5 let, a to v souvislosti s dodávkami materiálu pro žalobce. Neví, zda v srpnu roku 2009 vystupoval jako dodavatel nebo zaměstnanec dodavatele. Společnost Fojtík s.r.o. nezná.

Svědék Z. O., zaměstnanec a člen představenstva žalobce, uvedl, že E. F. zná zhruba od roku 2006, jako jednoho z dodavatelů kovového odpadu. Do roku 2008 pravidelně pan F. dodával kovový odpad jako podnikající fyzická osoba. V létě roku 2008 s dodávkami přestal. V létě roku 2009 jednal s E. F. na základě dřívějších odběratelsko-dodavatelských vztahů. Svědek měl za to, že E. F. zastává ve společnosti Fojtík s.r.o. funkci jednatele. To si ale nikdy neověřoval a neuvědomuje si, že by mu sám E. F. někdy řekl, že je jednatelem této společnosti. Svědek si je jistý, že v minulosti pan F. uvedl, že je zaměstnancem společnosti Fojtík s.r.o. Ze společnosti Fojtík s.r.o. zná pouze E. F., a to za předpokladu, že jeho tvrzení o tom, že je jejím zaměstnancem, je pravdivé.

Z vlastní iniciativy správce daně provedl dne 22.3.2010 výslech jednatelky společnosti Fojtík s.r.o. F. F., která mimo jiné uvedla, že žalobce vůbec nezná a nikdy s ním nespolupracovala. Razítko společnosti Fojtík s.r.o. nikdy nepožadovala. Společnost Fojtík s.r.o. nikdy se žádným odpadem neobchodovala. Žádnou částku uvedenou na předložených fakturách (CAN18/2009 - CAN24/2009) neobdržela. Účet společnosti Fojtík s.r.o. nezřizovala a ani tím nikoho nepověřila. Číslo účtu jí nic neříká, nikdy z něj nepřijala žádné peníze. Společnost Fojtík s.r.o. nikdy žádnou činnost nevyvíjela. Dne 23.3.2011 se v odvolacím řízení uskutečnil další výslech F. F., při kterém opakovaně zdůraznila, že si už nic moc nepamatuje, protože asi před rokem měla mrtvičku a má problémy s pamětí. Uvedla však, že E. F. je jejím synem, nikoho ke sjednávání zakázek za společnost Fojtík s.r.o. nepověřovala, v době od července do září nebo října 2009 byla na Moravě u sestry, nezajímala se o to, zda v místě jejího bydliště v O. provozoval E. F. v létě 2009 obchod s kovovým odpadem. Na dvoře jejího domu bylo v létě roku 2009 železo, ale nezajímala se o to.

Správce daně se opakovaně z vlastní iniciativy snažil předvolat k výslechu E. F., avšak nepodařilo se mu předvolání pro neznámý pobyt svědka doručit.

Z vyjádření žalobce ze dne 14.3.2011 v průběhu odvolacího řízení dále plyne, že plnou moc k jednání za společnost Fojtík s.r.o. nebo jiný průkaz oprávnění E. F. jednat za tuto společnost nemá k dispozici. Dále uvedl, že po E. F. tuto plnou moc ani nevyžadoval.

Na podporu svých tvrzení ohledně přijetí plnění od společnosti „AMOS“ obchodní spol. s r.o. žalobce předložil objednávku č. 05062009 ze dne 5.6.2009 na provedení pomocných a úklidových prací na akci „Demolice – Kralupy nad Vltavou“, dále smlouvu o dílo ze dne 4.5.2009 na přípravné práce pro stavby, dokončovací pomocné stavební a úklidové práce a pomocné práce při odstraňování staveb s tím, že rozsah prací bude sjednán dodatečně a dále předložil stavební deník a fotodokumentaci stavby. Dále předložil účetní deník za období červen 2009 až říjen 2009 a záznam o školení BOZP.

K návrhu žalobce správce daně vyslechl svědky, a to V. S., zaměstnance žalobce, který uvedl, že pracoval jako obsluha bagru na zakázce „POLYBUTADIEN – Příprava území“ v areálu společnosti SYNTHOS Kralupy a.s. Vedle dalších zaměstnanců žalobce, a to J. G. a L. O., tam byli ještě Ukrajinci, a to Y. K., O. M., V. M.. Myslí si, že to jsou

zaměstnanci žalobce, někteří říkají, že pracují na živnostenský list, ale neví kteří. Nezná společnost „AMOS“ obchodní spol. s r.o.

Svědék J. G., zaměstnanec žalobce, uvedl, že jeho náplní je obsluha nakladače nebo bagru a pracoval na zakázce „POLYBUTADIEN – Příprava území“ v areálu společnosti SYNTHOS Kralupy a.s., potvrdil, že na zakázce vedle zaměstnanců žalobce pracovali i čtyři Ukrajinci, neví, zda pracovali na pracovní smlouvu nebo sami na sebe. Pokud by jako subdodavatel na této zakázce pracoval někdo další, tak by to zřejmě věděl. Nezná společnost „AMOS“ obchodní spol. s r.o.

Svědék L. O., zaměstnanec žalobce, uvedl, že pracuje jako obsluha bagru a podílel se na zakázce „POLYBUTADIEN – Příprava území“ v areálu společnosti SYNTHOS Kralupy a.s., kromě V. S. a J. G. pracovali na stavbě i čtyři Ukrajinci, zná je podle jmen, nikoliv podle příjmení. Nezná společnost „AMOS“ obchodní spol. s r.o.

Správce daně opatřil mimo jiné i vstupní karty osob do areálu společnosti SYNTHOS Kralupy a.s. v období červen až červenec 2009, přičemž zjistil, že osoby Y. K., O. M., Y. M. a V. M. vstupovaly do uvedeného areálu pod společností FIRECLAY, spol. s r.o., která byla objednavatelem prací u žalobce.

Dále správce daně vyslechl Ing. L. H., jednatele a zaměstnance společnosti FIRECLAY, spol. s r.o., který uvedl, že společnost FIRECLAY, spol. s r.o. spolupracuje se žalobcem, jediná spolupráce, která se týká demoličních prací byla pro společnost SYNTHOS Kralupy a.s. Práce prováděli zaměstnanci žalobce, ale jestli tam byli i subdodavatelé, to neví. Svědek nevyloučil, že osoby Y. K., O. M., Y. M. a V. M. byli subdodavateli žalobce.

V přípise označeném „Doplnění protokolu o ústním jednání č.j. 24224/10/207930501795,“ navázal Ing. H. na svůj výsledek a uvedl, že osoby Y. K., O. M., Y. M. a V. M. pracovaly pro žalobce a vstupy do areálu pro ně zajišťovali zaměstnanci společnosti FIRECLAY, spol. s r.o.

Ze sdělení dožádaného Finančního úřadu Brno I ze dne 18.1.2010, č.j. 11573/10/288936707475, vyplývá, že společnost „AMOS“ obchodní spol. s r.o. se nepodařilo kontaktovat ani na adrese sídla této společnosti ani na adrese jednatele této společnosti pana R. Y..

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

Podle § 73 odst. 1 zákona o DPH plátcce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem.

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 DPH. Obdobně 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 (srov. např. rozsudek NSS ze dne 30.4.2008, 1 Afs 15/2008, www.nssoud.cz).

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 ustanovení § 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. Toto ustanovení však, jak již vícekrát potvrdil Ústavní soud (viz náleze ze dne 24. 4. 1996, Pl. ÚS 38/95, 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, zejména ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) ZSDP, 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 zákona o správě daní a poplatků v jejich ústavně konformním výkladu vytvářejí vyvážený komplex povinností tvrzení a povinností důkazních mezi daňovým subjektem a správcem daně.

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 § 72 odst. 1 zákona o DPH.

Způsob, jakým daňový subjekt plní svoji důkazní povinnost, vyplývá z ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) a odst. 9 ZSDP. Daňový subjekt je povinen na základě příslušných zákonných ustanovení vést účetnictví (§ 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, 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) ZSDP], 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) ZSDP], 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) ZSDP.

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 (srov. např. rozsudek NSS ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 - 63, rozsudek NSS ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 – 72, oba 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 (srov. nálezy ÚS ze dne 11.2.2008, I. ÚS 1841/07, nálezy ÚS ze dne 15.05.2001, IV.ÚS 402/99, www.usoud.cz, rozsudek NSS ze dne 21.4.2010, 9 Afs 111/2009, rozsudek NSS ze dne 21.4.2010, 9 Afs 1/2010, oba na www.nssoud.cz).

Pro úspěšné uplatnění nadměrného odpočtu je nutné jednak to, aby plátce daně přijal zdanitelné plnění uskutečněné jiným plátcem, jednak to, aby toto plnění dále použil při svém vlastním podnikání, při dodržení věcné a časové souvislosti přijatých a vlastních zdanitelných plnění. Prokázání těchto skutečností přitom nekončí u předložení dokladů vystavených a přijatých plátcem daně na obou koncích transakce: vedle toho je třeba prokázat, že obchodování bylo skutečně výkonem podnikání a že bylo prováděno za účelem dosažení zisku. Správce daně by nedostál své zákonné povinnosti, kdyby se pro uznání oprávněnosti nároku spokojil jen s formálně bezvadnými fakturami na vstupu a na výstupu; naopak postupuje správně, pokud se zajímá o osud zboží a způsob jeho převodu v době, která předcházela dodávce pro žalobce, a pokud zkoumal i ekonomickou účelnost převodu, v němž nakonec celý řetězec transakcí vyústil (srov. rozsudek NSS ze dne 23.8.2006, 1 Afs 110/2005, www.nssoud.cz).

Správce daně v daném případě unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu, neboť opatřil řadu důkazů, jimiž prokázal, že o souladu žalobcova účetnictví se skutečností jsou natolik vážné a důvodné pochyby, že činí nadměrné odpočty DPH nevěrohodnými.

Z dokazování provedeného v daňovém řízení ve vztahu k plnění od společnosti Fojtík s.r.o. bylo správcem daně a původně žalovaným doloženo, že nebylo prokázáno, že by plnění poskytla právě společnost Fojtík s.r.o., když z ničeho nevyplývá, že by E. F. jednal jménem společnosti Fojtík s.r.o. Tento závěr finančních orgánů potvrzuje nejen výpis z obchodního rejstříku, ve kterém je uvedeno, že v létě roku 2009 měla společnost Fojtík s.r.o. jediného jednatele, a to F. F., ale zejména výpověď samotné F. F., která popřela jakoukoliv činnost společnosti Fojtík s.r.o. Dokonce ani nenechala vyrobit razítko této společnosti. Pokud se jedná o její následnou výpověď učiněnou s odstupem jednoho roku, je nutno přihlídnout k jejímu zhoršenému zdravotnímu stavu, a proto lze drobné odchylky ve výpovědi připočítat právě následkům mozkové mrtvice paní F.. I tak však druhá výpověď odpovídá výpovědi první, kdy paní F. popřela aktivity společnosti Fojtík s.r.o. Žalobce se v daňovém řízení pokoušel dokázat, že v O. v místě bydliště paní F. provozoval pan E. F. sběrnou odpadů. Tato skutečnost však v daném případě není pro posouzení věci rozhodná. Finanční orgány nezpochybnilly dodání kovového šrotu panem E. F., ale vyjádřily důvodné pochybnosti o tom, že dodávky byly realizovány právě společností Fojtík s.r.o. Původní žalovaný v odvolacím

řízení uložil správci daně mimo jiné zjistit, zda existovala plná moc opravňující E. F. k zastupování společnosti Fojtík s.r.o. Po provedeném řízení dospěl správce daně k závěru, že na jeho původních závěrech o tom, že nebylo prokázáno poskytnutí plnění od společnosti Fojtík s.r.o. a „AMOS“ obchodní spol. s r.o. se nic nemění. S těmito závěry byl žalobce při jednání 19.5.2011 prokazatelně seznámen, avšak na vzniklou procesní situaci nereagoval a netrval na výslechu E. F. ani nenavrhoval jiné důkazní prostředky.

Ani žalobce sám netvrdí, že by mu byl někdy poskytnut doklad o oprávněnosti E. F. jednat za společnost Fojtík s.r.o. Žalobce tedy nenavrhoval v daňovém řízení výslech E. F. a správce daně se ho pokoušel realizovat z vlastní iniciativy, to se však nakonec nezdařilo. Důkazní břemeno tak jednoznačně zůstalo na straně žalobce, kterému se jeho iniciativou v daňovém řízení nepodařilo pochybnosti správce daně vyvrátit. Jakkoliv lze pochopit, že žalobce důvěřoval svému dřívějšímu pravidelnému dodavateli E. F., který dříve podnikal jako fyzická osoba, že tento má oprávnění jednat jménem společnosti Fojtík s.r.o., tato důvěra k uplatnění nadměrného odpočtu nepostačuje, není-li podložena skutečným stavem spočívajícím v zastupování společnosti Fojtík s.r.o. panem E. F.. Tento stav však v daném případě prokázán nebyl.

Ve vztahu k plnění ze strany společnosti „AMOS“ obchodní spol. s r.o. soud uvádí, že sice byla prokázána činnost i jiných osob na akci „Demolice – Kralupy nad Vltavou“ v areálu společnosti SYNTHOS Kralupy a.s. než zaměstnanců žalobce, a to osob Y. K., O. M., Y. M. a V. M., avšak z ničeho nebylo prokázáno, že by tyto osoby pracovaly pro společnost „AMOS“ obchodní spol. s r.o. Nikdo ze zaměstnanců žalobce pracujících na stavbě s těmito osobami nikdy o společnosti „AMOS“ obchodní spol. s r.o. neslyšel, vstup těchto osob do areálu byl pod jménem objednatele společnosti FIRECLAY, spol. s r.o., podle názoru jednatele společnosti FIRECLAY, spol. s r.o. pracovaly tyto osoby pro žalobce. Společnost „AMOS“ obchodní spol. s r.o. je nekontaktní. Ani žalobcem předložená fotodokumentace nedokazuje působení společnosti „AMOS“ obchodní spol. s r.o., přičemž pouze na fotografii č. 5 je uvedeno „Stavbu provádí firma FIRECLAY“ Všechny tyto skutečnosti pak zcela správně založily pochybnosti správce daně i původního žalovaného, že plnění konkrétně od společnosti „AMOS“ obchodní spol. s r.o. bylo ve skutečnosti poskytnuto. I v tomto případě musí soud konstatovat, že žalobce své důkazní břemeno neunesl a nepodařilo se mu prokázat přijetí plnění od společnosti „AMOS“ obchodní spol. s r.o.

Žalobce až v řízení před soudem navrhl výslech E. F., „X“ a dotaz na OSSZ, zda v případě společnosti Fojtík s.r.o. byl v období od 1.7.2009 do 31.8. 2009 E. F. u této společnosti zaměstnán a zda ve společnosti „AMOS“ obchodní spol. s r.o. byli zaměstnání příslušní ukrajínští pracovníci.

Podle § 52 odst. 1 s.ř.s. soud přitom neprovedl žádný ze žalobcem navržených důkazů, a to z následujících důvodů. Soud je vždy povinen podané důkazní návrhy buď provést, anebo se s nimi musí alespoň argumentačně vypořádat a jejich provedení odmítnout. V případě odmítnutí jejich provedení v daňové věci je třeba vyložit, proč navržený důkaz nemá pro rozhodovanou věc žádnou relevanci, zda je zjevné, že se jedná o důkaz nevěrohodný, nebo naopak důkaz potvrzující tvrzení, která již byla postavena najisto. Neprovedení tohoto důkazu soudem ze shora uvedených důvodů však může být odůvodněno též tím, že jej mohl a měl navrhnout žalobce již v daňovém řízení, neboť tento důkaz měl sloužit zjevně k prokázání skutečností, o kterých byl daňový subjekt ze strany finančních orgánů dostatečně informován. Koncepce ZSDP je totiž založena na součinnosti daňového subjektu, který musí být správcem

daně vyzván, aby se vyjádřil k jeho pochybnostem (§ 16 odst. 8, § 43 odst. 1), zejména mu musí být umožněno navrhnout příslušné důkazy. Důkazní prostředky může daňový subjekt uvést i v odvolání [§ 48 odst. 3 písm. e) daňového řádu] a dokonce i poté, tj. až do doby, kdy je o odvolání rozhodnuto (odst. 7 cit. ustanovení). Pokud daňový subjekt tuto svoji povinnost nesplní, nemůže pak již rozhodnutí finančních orgánů z této skutečnosti vycházející následně zpochybňovat v řízení před soudem tím, že bude dodatečně navrhopat provedení důkazů, které již mohl uplatnit v daňovém řízení. Jinak řečeno, řízení před soudem nemůže, a ani nemá nahrazovat řízení před správním orgánem a daňový subjekt nemůže svoji liknavost v daňovém řízení zhojit až v řízení soudním. V opačném případě by totiž byla zpochybňována samotná koncepce správního soudnictví, založená na přezkumu správních rozhodnutí (viz rozsudek NSS ze dne 22.5.2009, sp.zn. 2 Afs 35/2009, rozsudek NSS ze dne 12.2.2009, sp. zn. 5 Afs 44/2008, rozsudek NSS ze dne 28.4.2005, sp. zn. 5 Afs 147/2004, rozsudek KS Ústí nad Labem ze dne 7.2.2003, sp. zn. 15 Ca 609/2000, publ. pod č. 551/2005 Sb.NSS, www.nssoud.cz).

Právě tak tomu je u navržených důkazních prostředků, které žalobce mohl a měl navrhopat již v daňovém řízení a mohl jimi prokazovat svá daňová tvrzení. Jakkoliv by mohly případně tyto důkazní prostředky zvrátit či podstatně změnit pohled na danou věc, žalobce svojí procesní pasivitou v daňovém řízení zavini, že je již nelze k prokázání jeho tvrzení použít a jejich provedení před soudem jako důkazů by bylo nadbytečné, neboť i v případě prokázání žalobcových tvrzení by tato skutečnost nemohla vést ke zrušení napadeného rozhodnutí.

S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti dospěl soud k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji ve výroku ad I. rozsudku podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

Současně v souladu s ust. § 60 odst. 1 věty první s.ř.s. ve výroku ad II. rozsudku nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení, neboť žalobce neměl ve věci úspěch a žalovanému náklady řízení nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly. Soud nepřiznal žalovanému ani náhradu za cestovné a stravné k soudnímu jednání, neboť dle soudu je zastupování zájmů žalovaného součástí úřední činnosti žalovaného. Nemůže být k tíži daňových subjektů, pokud využijí svého práva na projednání věci v rámci správního soudnictví, že prvoinstanční orgán, který ve věci rozhodoval, nemá sídlo shodné se sídlem žalovaného. Rovněž nemůže být k tíži daňových subjektů, že stát z vlastního popudu reorganizoval správu daňových orgánů takovým způsobem, že v celé republice je pouze jedna organizační složka, která rozhoduje ve druhém stupni a tato složka sídlí v Brně. Pokud by byly požadované náklady žalovanému přiznávány, došlo by dle soudu k diskriminaci všech mimobrněnských daňových subjektů, neboť ty by bez možnosti volby soudu, který bude věc projednávat, v případě neúspěchu žaloby musely oproti subjektům z Brna hradit náklady na cestovné pověřené osoby žalovaného k jednání soudu.

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

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

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

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

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

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

V Ústí nad Labem dne 20. května 2013

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

Za správnost vyhotovení:
Iva Tovarová