



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Slavomíra Nováka a soudkyň JUDr. Marcely Rouskové a JUDr. Hany Pipkové v právní věci žalobce: **LAJKA PRODUCTION s.r.o.**, se sídlem Praha 1, Haštalská 27, IČ: 485 85 092, zast. Mgr. Bohuslavem Hubálkem, advokátem, Advokátní kancelář Jansta, Kostka spol. s r.o., se sídlem Praha 1, Těšnov 1/1059 proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, o žalobě proti rozhodnutím Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 30.4.2009, č. j. 6100/09-1300-105261, č. j. 6102/09-1300-105261, č. j. 6101/09-1300-105261, 5590/09-1300-105261, 5585/09-1300-105261, 5578/09-1300-105261, 5589/09-1300-105261, 5588/09-1300-105261, 5587/09-1300-105261, 5586/09-1300-105261, 4747/09-1300-105261, 6104/09-1300-105261,

t a k t o :

- I. **Žaloba se zamítá.**
- II. **Žalobce je povinen zaplatit žalovanému náhradu nákladů řízení ve výši 2.442,21 Kč a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.**

O d ů v o d n ě n í :

Žalobou podanou u Městského soudu v Praze se žalobce domáhá přezkoumání a zrušení v záhlaví uvedených rozhodnutí Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu, jimiž bylo zamítnuto odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměrům na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2007 – prosinec 2007 č.j. 354103/08/001511/0854, č.j. 354098/08/001511/0854, 354093/08/001511/0854, 354089/08/001511/0854, 354088/08/001511/0854, 354085/08/001511/0854, 354070/08/001511/0854, 354067/08/001511/0854, 354063/08/001511/0854, 354050/08/001511/0854,

354044/08/001511/0854, 354038/08/001511/0854, vystavených Finančním úřadem pro Prahu 1 dne 28.11.2008.

Finanční ředitelství pro hl.m. Prahu v odůvodnění v záhlaví uvedených rozhodnutí mimo jiné uvedlo, že přezkoumalo napadené platební výměry, předložené důkazní prostředky a ztotožnilo se se závěrem správce daně o neprokázání přijetí zdanitelných plnění, uvedených na zkoumaných dokladech od v rozhodnutí uvedených plátců daně. Konstatovalo, že žalobce uplatnil nárok na odpočet daně v rozporu s ust. § 72 a § 73 odst. 1, 2 a 12 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

Finanční ředitelství pro hl.m. Prahu dále zhodnotilo důkazní prostředky zajištěné v průběhu kontroly daně z přidané hodnoty, s nimiž správce daně žalobce ve zprávě o kontrole seznámil. Na základě výše uvedených informací, hodnotilo tyto důkazní prostředky následovně:

Ohledně přijatých dokladů předložených spolu s evidencí pro daňové účely Finanční ředitelství pro hl.m. Prahu konstatovalo, že žalobce předložil povinné evidence a daňové doklady. Samotné předložení zkoumaných dokladů neosvědčuje, že skutečnosti nastaly tak, jak je na nich uvedeno. Z daňového řízení vyplynulo, že plátcí (CNIT, MASSIVE a Novotný) uskutečnění zdanitelných plnění pro žalobce popřeli a o deklarovaných plněních pro žalobce neměli žádné povědomosti. Zkoumané doklady, vystavené jménem výše uvedených plátců, posoudil žalovaný jako fiktivní doklady, vystavené v rozporu s ust. § 28 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., neboť uvedení dodavatelé — plátcí — ve skutečnosti deklarované plnění v rozsahu a předmětu neuskutečnili.

Finanční ředitelství pro hl.m. Prahu nesouhlasilo s názorem žalobce, že uvedení jiného dodavatele na daňovém dokladu, který zdanitelné plnění neposkytl, je drobnou vadou, kterou by bylo možné odstranit v souladu s ust. § 73 odst. 12 zákona č. 235/2004 Sb. Naopak v tomto ustanovení je uvedeno, že daňový doklad pro prokázání nároku na odpočet daně musí obsahovat všechny náležitosti stanovené tímto zákonem. Pouze pokud doklad neobsahuje všechny náležitosti daňového dokladu, prokazuje se nárok podle zvláštního předpisu. Žalobce měl v daňovém řízení předložit takové důkazní prostředky, které by jednoznačně prokázaly, že došlo k přijetí zdanitelného plnění od dodavatelů tak, jak je na zkoumaných dokladech uvedeno, aby nárok na odpočet daně z přijatých dokladů byl v souladu s ust. §§ 72 a 73 zákona č. 235/2004 Sb. Z daňového řízení naopak vyplynulo, že žalobce se jmenovanými plátcí nikdy nejednal, nikdo z nich pana M. (jediného jednatele žalobce) neznal.

Ohledně odpovědi místně příslušných správců daně na dožádání, svědecké výpovědi a účast žalobce na těchto výpovědích, odpovědi bank na výzvu k součinnosti, nahlížení do spisového materiálu uvedl žalobce následující.

Z odpovědí na dožádání místně příslušných správců daně dodavatelů, jejichž názvy byly uvedeny na zkoumaných dokladech, bylo patrné, že nemají zahrnuty zkoumané doklady v evidenci pro daňové účely za příslušná zdaňovací období a zkoumané doklady nevystavili. Účty uváděné na fakturách jim nepatří a nemají k nim právo dispozice. Tyto skutečnosti byly potvrzeny i svědeckými výpověďmi jednatelů či majitelů deklarovaných „dodavatelů“.

Finanční ředitelství pro hl.m. Prahu (dále také „odvolací orgán“) k tomu konstatovalo, že plátcí daně, jejichž jmény byly vystaveny zkoumané doklady, neuskutečnili zdanitelná plnění pro žalobce, což žalobce nijak nerozporoval. Pan Š. (od 4.7.2008 společník a jednatel společnosti CNIT) svou svědeckou výpověď přisvědčil zjištěným skutečnostem, potvrdil, že správcem daně předložené zkoumané doklady sám vystavil a podepsal, hodnotu inkasovaných a na jeho účty převedených částek si přesně nepamatoval, ale popisovaný průběh obchodních transakcí odsouhlasil. Zdanitelná plnění pro žalobce zajišťoval sám nebo prostřednictvím

svých subdodavatelů, ale nad každou „uskutečňovanou akcí žalobcem“ měl kontrolu. Žalovaný proto zkoumané doklady, vystavené jménem plátců daně neposoudil jako řádné daňové doklady, na jejichž základě mohl odvolatel uplatnit nárok na odpočet daně dle ust. §§ 72 a 73 zákona č. 235/2004 Sb. Žalobce nepřevzal zdanitelná plnění od plátců deklarovaných na předložených zkoumaných dokladech, kterým, jak ze šetření vyplynulo, nevznikla povinnost přiznat daň na výstupu, ale plnění zajišťoval sám pan Š. Odvolací orgán proto zkoumané doklady, vystavené jménem plátců daně, s uvedením čísel účtu, která jim nepatřila, posoudil jako fiktivní, a proto je neosvědčil jako důkazy, prokazující přijetí zdanitelných plnění od těchto společností, jak bylo na nich uvedeno.

Odvolací orgán dále poukázal na skutečnost, žalobcem předložené důkazní prostředky, zpracované do tabulek v členění důkazní prostředky, svědci a přiřazení přijatých faktur k vydaným fakturám žalobce, měly správci daně prokázat, že žalobce zdanitelná plnění uvedená na zkoumaných dokladech vystavených jménem plátců daně skutečně přijal. Odvolací orgán souhlasil s názorem správce daně, který fyzicky předložený propagační materiál (příloha č. 3 v počtu 67 kusů - fotografie, knihy, nahrávky na DVD nosičích, vstupenky, fotografie, atd.), posoudil jako důkazy prokazující uskutečnění zdanitelných plnění žalobcem, nikoliv jako důkazy o fyzickém přijetí konkrétních zdanitelných plnění dle zkoumaných dokladů od uvedených plátců. Jednalo se o zdokumentování uskutečnění zdanitelných plnění žalobcem pro konečné odběratele na jednotlivé akce. Stejně tak odvolací orgán souhlasil se správcem daně ve věci odmítnutí svědeckých výpovědí dle seznamu svědků z řad manažerů a pracovníků konečných zákazníků, neboť ti nemohli pro žalobce potvrdit přijetí zdanitelných plnění od výše uvedených dodavatelů, protože se jednalo o fiktivní dodavatele, kteří nebyli v roce 2007 s žalobcem v obchodním kontaktu, jak vyplynulo z odpovědí dožádaných správců daně a výpovědí svědků, a i žalobce vzal tuto skutečnost na vědomí. Odvolací orgán považoval výslechy svědků z řad žalobcových odběratelů za nadbytečné. Tito svědci by mohli potvrdit pouze uskutečnění řady propagačních a výročních akcí, nikoliv přijetí plnění od dodavatelů např. CNIT, MASSIVE a Novotný. Uskutečnění zdanitelných plnění žalobcem správce daně ani odvolací orgán nerozporovali, neboť jejich uskutečnění potvrdil sám žalobce předložením důkazních prostředků i pan Š. Podle odvolacího orgánu předložený seznam faktur vydaných v roce 2007 a k nim přiřazení faktur přijatých - dle akcí (příloha č. 5) a souhrn (příloha č. 4) neprokazují přijetí plnění tak, jak je zkoumanými doklady deklarováno a vzhledem k výše uvedeným zjištěním pouze formálně deklaruje přijatá plnění.

Odvolací orgán dále konstatoval, že pan M. přijetí zdanitelných plnění od plátců daně v rozsahu a předmětu neprokázal a ani prokázat nemůže, neboť sám potvrdil, že s uvedenými plátcí osobně nespolupracoval. Skutečnost, že hradil vysoké finanční prostředky za „plnění“, aniž by byl v pracovním kontaktu s plátcí, kteří pro něj zajištění akcí v tak velkém objemu měli provádět a plnění nekontroloval, nelze považovat za běžné racionální jednání v obchodních vztazích.

Odvolací orgán také uvedl, že svědeckou výpověď pana Š. považuje za stěžejní důkaz, že skutečnosti nenastaly v souladu s příslušnými zákony a předloženými písemnostmi, ale tak, jak svědek popsal průběh simulovaných plnění od fiktivních dodavatelů a z toho plynoucích fiktivních dokladů, ke konečným odběratelům žalobce. Z uvedeného vyplývá, že nedošlo ke zdanitelnému plnění tak, jak je definováno v ust. § 2 zákona o č. 235/2004 Sb., neboť plnění nebyla poskytnuta deklarovanými plátcí za úplatu. Úplatu přijal jako soukromá osoba pan Š.

K jednotlivým námitkám uvedeným v odvolání žalobce proti rozhodnutím žalovaného a návrhům učiněným v průběhu daňové kontroly uvedl odvolací orgán následující:

Podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, jsou stanoveny ust. § 73 zákona č. 235/2004 Sb. Dle tohoto ustanovení, plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem a byl zaúčtován. Žalobce předložil zkoumané doklady, o kterých sice účtoval a uvedl je do evidence pro daňové účely, ale jak

sám přiznal, plnění uvedená na zkoumaných dokladech nepřijal od plátců na nich uvedených. Úplata nebyla poskytnuta těmto plátcům. Zkoumané doklady nebyly uznány za daňové, neboť nesplňovaly kritéria daňových dokladů, stanovená ust. § 28 odst. 2 písmeno a) a b) zákona č. 235/2004 Sb. Ten, kdo měl uskutečnit zdanitelné plnění, byl pan Š. nikoliv plátcí daně, přičemž pan Š. využil jejich daňová identifikační čísla, sám zkoumané doklady jménem těchto plátců vystavil, podepsal a platby za tato plnění inkasoval na své soukromé účty. Výše uvedení plátcí neuskutečnili zdanitelná plnění, neuvedli je do evidence pro daňové účely a neodvedli z nich daň z přidané hodnoty. Z odpovědí na dožádání správce daně a ze svědeckých výpovědí jednatelů a jejich zástupců vyplynulo, že s žalobcem nebyli v roce 2007 v obchodním kontaktu. S žalobcem, panem M., byl v kontaktu jen pan Š., společník CNIT. S konstrukcí žalobce, že zdanitelná plnění uskutečnil pan Š., a proto by měl správce daně doměřit daň z přidané hodnoty za uskutečněná zdanitelná plnění jemu, odvolací orgán plně nesouhlasil, protože pan Š. sice uskutečnění zdanitelných plnění za uvedené plátce odsouhlasil, ale za tato plnění nevystavil daňové doklady svým jménem a se svým identifikačním číslem. V účetnictví žalobce však byly nalezeny i daňové doklady vystavené panem Š., který podniká pod obchodním jménem Výprava Š., a tyto daňové doklady byly jako přijatá zdanitelná plnění pro uskutečnění ekonomické činnosti uznány. Z řízení vyplynulo, že pan Š., jako soukromá osoba, inkasoval neobvykle vysoké částky na své osobní účty, což není totožné s uskutečňováním zdanitelného plnění plátcem v souladu se zákonem č. 235/2004 Sb. Správce daně ani odvolací orgán zde neposuzoval oprávněnost výdajů žalobce v souladu se zákonem o dani z příjmů. Správce daně vyloučil z nároku na odpočet zkoumané doklady, které měl vystavit pan Š., jako soukromá osoba, nikoliv doklady, které svým jménem, jako plátce daně, vystavil. Odvolací orgán souhlasil s postupem správce daně, v souladu s platnými zákony.

Odvolací orgán vzhledem ke všem zjištěním správce daně zastával názor, že tvrzení žalobce o uskutečnění zdanitelných plnění plátcí CNIT, MASSIVE a Novotný ve prospěch žalobce bylo vyvráceno a žalobce i pan Š. tato zjištění potvrdili.

Odvolací orgán k námitce žalobce, že správce daně měl nárok na odpočet daně z přidané hodnoty uznat dle ust. 73 odst. 12 zákona o č. 235/2004 Sb., přičemž odkázal na judikát C-85/95, uvedl, že podle ust. § 73 odst. 12 zákona č. 235/2004 Sb., musí daňový doklad pro prokázání nároku na odpočet daně obsahovat všechny náležitosti. Pokud doklad neobsahuje všechny náležitosti, prokazuje se nárok podle zvláštního právního předpisu. V tomto případě zkoumané doklady formálně žádnou povinnou náležitost nepostrádají, ale údaje na nich uvedené neodpovídají skutečnosti. Jedná se tedy o doklady za zdanitelná plnění od fiktivních plátců, přičemž přijetí plnění od plátce daně ke dni vzniku povinnosti přiznat daň na výstupu nebyla prokázána. Žalobce i pana Š. potvrdili, že zdanitelná plnění neuskutečnili a zkoumané doklady nevystavili deklarovaní plátcí. Žalovaný nepovažuje tuto vadu dokladů tvrzením o uskutečnění plnění panem Š. za odstraněnou a zkoumané doklady posoudil nadále jako fiktivní. Deklarovaným plátcům nebyla za tvrzená plnění poskytnuta úplata.

Odvolací orgán odmítl souvislost s výše uvedeným judikátem, neboť žalobce předložil originály daňových dokladů, nikoliv kopie. Především však neprokázal, že plnění, které měl přijmout od výše uvedených společností, přijal od plátce daně, kterému vznikla povinnost ke dni uváděnému na dokladech, přiznat daň. Námitka je vzhledem k výše uvedeným zjištěním podle odvolacího orgánu bezpředmětná.

Odvolací orgán rovněž uvedl, že plnění poskytnutá žalobci prostřednictvím pana Š. nesouvisí s problematikou řetězových, či kolotočových obchodů, a proto tvrzení, že žalobce nevěděl anebo nemohl vědět, kdo zdanitelná plnění realizoval, je nepřipadné. Přesto k tomu odvolací orgán poznamenal, že žalobce pro uskutečnění svých zdanitelných plnění zajišťoval služby prostřednictvím pana Š. a dle jeho vyjádření jím zajištěných dodavatelů. Jednatel žalobce pan M. se s argumentací pana Š., ohledně výhodnosti dodávek prostřednictvím plátců,

kteří žalobci měl přivést, spokojil, a přestože s nimi nikdy nejednal, realizaci dodávek fakticky nekontroloval, a fakturované částky dle zkoumaných dokladů hradil. Přátelský vztah a důvěra pana M. vůči panu Š. nezabývá žalobce odpovědností provádět kontrolu oprávněnosti osoby, se kterou jedná, zastupovat plátce, jejichž jménem mu přicházejí doklady.

Žalobce v odvolání proti rozhodnutí správce daně přirovnává vystavení zkoumaných dokladů jinou osobou než deklarovaným dodavatelem k problému řešeného judikátem C-90/02. K tomu odvolací orgán uvedl, že uvedený judikát řeší povinnost přiznat a uhradit daň za přijaté služby a současně právo uplatnit nárok na odpočet daně ze stejného dokladu, tzv. reverse charge. Odvolací orgán odmítl aplikaci tohoto judikátu ve vztahu ke zkoumaným dokladům, kde je dle jeho názoru uveden také chybně jen dodavatel. Princip reverse charge nelze podle odvolacího orgánu v tomto případě aplikovat, neboť přiznání daně z přidané hodnoty za uskutečněná plnění jinými plátcí nenáležela žalobci, ale dodavatelům. Tito fiktivní dodavatelé samozřejmě žádnou daň neodvedli, protože nebyli k tomu povinni, neuskutečnili zdanitelná plnění a nepřijali úplatu.

K průkaznosti vynaložených výdajů odvolací orgán doplnil, že jejich existence je pro uskutečňování ekonomické činnosti nezbytná, ale na posouzení zůstává, jak vysoké výdaje na tu kterou činnost jsou nutné. Uplatnění nároku na odpočet daně nelze směřovat s vynaloženými výdaji, neboť podmínky pro uplatnění odpočtu daně jsou zde striktně dány zákonem č. 235/2004 Sb. Jejich splnění však žalobce v průběhu daňové kontroly neprokázal. Zkoumané doklady jsou doklady, které nelze uznat ve smyslu ust. § 28 zákona č. 235/2004 Sb. za daňové a na jejich základě proto nelze uplatnit nárok na odpočet daně dle ust. § 72 a § 73 odst. 1 a 2 stejného zákona. Odvolací orgán souhlasil se žalobcem, že základem pro uplatnění nároku na odpočet daně je v souladu se zákonem č. 235/2004 Sb. přijetí zdanitelného plnění od plátce, ale nesouhlasil s tím, že správce daně se touto otázkou nezabýval. Uvedl, že správce daně došel k závěru, že žalobce přijetí plnění, tak jak měly nastat, neprokázal.

Odvolací orgán posouzením postupu správce daně nezjistil porušení zákona o správě daní zejména zásady zákonnosti a zásady přednosti skutečného stavu věci před stavem formálně právním, jak tvrdil žalobce. Na podporu svého rozhodnutí odvolací orgán uvedl, že žalobce byl povinen prokázat, že mu bylo fakticky poskytnuto plnění právě plátcí. Důkazní povinnost žalobce má dvě relativně samostatné části. Jednak že plnění bylo ve prospěch žalobce poskytnuto a na druhé straně, že stejné plnění je přičitatelné právě konkrétnímu dodavateli jako existující právnické osobě jednající vůči jiným osobám svým jménem a na svůj účet (viz rozhodnutí Nejvyššího správního soudu 2 Afs 105/2007-114). K přátelskému vztahu pana M. a pana Š. odkázal odvolací orgán na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu 1 Afs 75/2007-71, kde žalobce, dovolávající se principu důvěry mezi obchodními partnery, nemůže od správce daně žádat tutéž bezmeznou důvěru vůči daňovým subjektům. Daňový subjekt má v daňovém řízení nejen břemeno tvrzení, ale také břemeno důkazní, a v tomto případě jej žalobce neunesl.

Odvolací orgán závěrem uvedl, že posoudil v odvolacím řízení každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemných souvislostech, přičemž přihlížel ke všemu, co v celém daňovém řízení vyšlo najevo (ust. § 2 zákona č. 337/1992 Sb. a dospěl k závěru, že nebyly prokázány skutečnosti, které opravňují žalobce k uplatnění nároku na odpočet daně podle ust. §§ 72 a 73 v souladu s ust. § 28 odst. 2 písm. a) a b) zákona č. 235/2004 Sb. a dospěl k závěru, že v daňovém řízení prováděném dle ust. § 31 odst. 1 — 4 zákona č. 337/1992 Sb. žalobce neprokázal, jak stanoví ust. § 31 odst. 9 tohoto zákona, všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání.

Žalobce v žalobě proti výše uvedeným rozhodnutím odvolacího orgánu mimo jiné uvedl, že řízení, které skončilo vydáním rozhodnutí odvolacího orgánu, nebylo řádně zahájeno a jakékoli rozhodnutí v jeho rámci vydané je nezákonné a nemající právní důsledky, protože správce daně učinil úkon, jímž údajně kontrolu zahájil, vůči osobě, která nebyla v potřebném rozsahu žalobcem zmocněn; dále nebylo správcem daně postupováno v souladu s ust. § 17 zákona č. 337/1992 Sb. a ust. § 21 odst. 1 cit. zákona; žalobci nebyly sděleny důvody zahájení daňové kontroly ve smyslu nálezu Ústavního soudu ze dne 18.11.2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07.

Žalobce dále namítal, že odvolací orgán zamítl všechna odvolání žalobce v podstatě s jediným odůvodněním, které se v různých obměnách opakuje jak v rámci odůvodnění konkrétního rozhodnutí z rozhodnutí, tak koneckonců díky shodě v odůvodnění i v rozhodnutích jako takových. Jedná se v podstatě o to, že žalovaný zastává postoj (dle žalobce nezákonný a neodůvodněný), že formální stránka je v rámci rozhodování o možnosti odpočtu daně z přidané hodnoty jediná přezkoumávána a dokazování uskutečnění zdanitelného plnění od plátce ve smyslu zákona č. 235/2004 Sb. jiným způsobem než daňovým dokladem není přípustné. Žalobce byl přesvědčen, a to i ve světle judikatury Evropského soudního dvora (dále jen „ESD“) i Ústavního soudu České republiky, že obdobný postup správce daně a žalovaného je nezákonný.

Žalobce namítal nezákonné zahájení daňové kontroly ve smyslu nálezu Ústavního soudu I. ÚS 1835/07, nezákonné zahájení daňové kontroly pro nedostatek plné moci, kde uvedl, že k platnému zahájení daňové kontroly nemohlo dojít i proto, že tato kontrola, jak vyplývá z protokolu o zahájení DK, byla zahájena vůči paní I. N., dat. nar. 24.3.1971, která se prokázala pracovníkům správce daně plnou mocí ze dne 15.2.2008. Žalobce má za to, že tato plná moc nebyla plnou mocí, na jejímž základě by mohlo dojít k platnému zastoupení v rámci daňové kontroly. K tomu žalobce dále uvedl, že paní I. N. byla udělena plná moc omezená, když paní I. N. nebyla zmocněna k zastupování žalobce v rámci daňové kontroly.

Žalobce s ohledem na shora uvedené namítal nezákonný postup pracovníků správce daně spočívající ve skutečnosti, že povinností správce daně bylo doručit protokol o zahájení DK žalobci samotnému. Správce daně však této své povinnosti nedostál, neboť protokol o zahájení DK nebyl správcem daně k žalobci vypraven natož doručen. Žalobce poté zdůraznil, že takové zásadní pochybení správce daně vyústilo ve skutečnost, že žalobce nebyl správcem daně nikdy vyrozuměn ve smyslu ust. § 21 odst. 1 zákona o správě daní o prvním úkonu (zahájení daňové kontroly), který správce daně vůči žalobci údajně učinil, v důsledku čehož žalobce namítal, že daňová kontrola u žalobce nebyla ve smyslu ust. § 21 odst. 1 zákona o správě daní ve spojení s ust. § 17 odst. 7 téhož zákona vůbec zahájena.

Žalobce dále považoval rozhodnutí žalovaného za nezákonné, a to z důvodu chybného výkladu zákona č. 235/2004 Sb. odvolacím orgánem. K tomuto žalobce uvedl následující:

Žalobce uvedl, že společně s žalovaným jsou za jedno, že zdanitelná plnění byla poskytnuta, nicméně ne subjekty uvedenými na daňových dokladech, ale panem M. Š. Žalobce ovšem namítal, že žalovaný rozlišuje, kdy pan Š. jedná jako plátce daně a kdy nikoli. Kritérium, které k takovému rozlišení užívá, považuje za zcela nejasné. Žalobce především namítal, že žalovaný veškerá plnění, u kterých pan M. Š. vystavil záměrně daňové doklady jménem plátců, kteří o této skutečnosti ani nevěděli, jako plnění poskytnutá panem Milanem Š. jako soukromou osobou.

Žalobce dále namítal, že v případě, kdy je v rámci daňové kontroly prokázáno, že údaj o dodavateli na daňovém dokladu je nepravdivý, jedná se o obdobnou situaci, jako by tento údaj na daňovém dokladu chyběl a mělo by tedy být postupováno v souladu s ustanovením zákona o DPH (v současném znění ust. § 73 odst. 13 zákona č. 235/2004 Sb.). Odvolacím orgánem uváděná argumentace, dle které „pouze pokud doklad neobsahuje všechny

náležitosti daňového dokladu, prokazuje se nárok podle zvláštního předpisu" je již ze své podstaty dle žalobce chybná. Žalobce se neztotožnil se závěrem, že v případě zcela chybějícího údaje (tedy závažnějšího porušení) by zákon připouštěl nápravu a v případě méně závažného pochybení, tj. uvedení údaje nepřesného, by náprava možná nebyla. V tomto případě se jedná až o učebnicový příklad pro právní argumentaci a majore ad minus, kterou ovšem odvolací orgán nevyužil.

Odvolací orgán v tomto případě dle názoru žalobce postupuje zcela účelově veden záměrem státu na vybrání daně. Takový postup je ovšem zcela v rozporu s opakovaně judikovaným názorem Ústavního soudu, že „Nelze ... vycházet pouze ze zájmu státu na vybrání daně, ale cílem musí být vybrání daně ve výši správně stanovené“ (nález Ústavního soudu ze dne 18.4.2006, sp. zn. II. ÚS 664/04).

Dále žalobce namítal, že odvolací orgán odmítl i poukaz žalobce na judikát ESD C-85/95 John Reisdorf v. Finanzamt Köln — West ze dne 5. prosince 1996, kterým bylo rozhodnuto, že členské státy mohou v případě, kdy plátce nemá k dispozici originály řádných daňových dokladů, akceptovat uplatnění odpočtu DPH na základě jiných důkazních prostředků, které plátce předloží a které musí prokázat, že se plnění ve prospěch plátce fakticky uskutečnilo. Tímto judikátem se žalovaný odmítl jakkoli zabývat, když souvislost projednávaného případu a předmětného judikátu nedovodil, protože žalobce předložil v daňovém řízení originály a nikoli kopie daňových dokladů. Žalovaný si navíc sám protiřečil, protože na jednu stranu označoval daňové doklady vystavené panem M. Š. s nesprávnými údaji ohledně dodavatelů za fiktivní, a tudíž nesplňující definici daňového dokladu, a na stranu druhou tytéž dokumenty označuje jako originály daňových dokladů. Nelze než konstatovat, že takové změny v postoji nemohou být než účelové.

Podle názoru žalobce odvolací orgán rovněž nevzal v potaz ani námitku žalobce, jež se týkala rozsudku ESD ze dne 12.1.2006, C-354/03, ze kterého vyplývá, že nárok osoby povinné k dani, která uskutečnila plnění, na odpočet DPH uplatněné na vstupu, není dotčen okolností, že v řetězci dodávek, v němž byla tato plnění uskutečněna, je jiné plnění, které předchází nebo následuje po plnění uskutečněném touto osobou povinnou k dani, zasaženo podvodem s DPH, aniž by to sama posledně uvedená věděla nebo mohla vědět.

Dále žalobce namítal, že odvolací orgán odmítl i argumentaci založenou na judikátu ESD C-90/02 Finanzamt Gummersbach v. Gerhard Bockemuhl ze dne 1.4.2004. Odmítnutí této argumentace odůvodnil žalovaný tím, že v předmětném judikátu se jedná o „...povinnost přiznat a uhradit daň za přijaté služby a současně právo uplatnit nárok na odpočet daně se stejného dokladu, tzv. reverse charge..." a „...princip reverse charge nelze v tomto případě aplikovat, neboť přiznání daně z přidané hodnoty za uskutečněná plnění jinými plátcí nenáležela odvolateli, ale dodavatelům. Tito fiktivní dodavatelé samozřejmě žádnou daň neodvedli, protože k tomu nebyli povinni, neuskutečnili zdanitelná plnění a nepřijali úplatu." K uvedenému žalobce uvedl, že nikdy ani ve svém odvolání ani během daňové kontroly netvrdil, že by na daný skutkový stav měl být uplatněn princip tzv. reverse charge. Předmětný judikát byl žalobcem uveden pro argumentaci v něm uvedenou, a sice pro závěr soudu, kdy tento došel k závěru, že pro uplatnění odpočtu daně není nutné mít k dispozici řádný daňový doklad.

Ohledně námítky nutnosti respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním žalobce namítal, že odvolací orgán pokračoval v důsledném odmítání jakékoli argumentace směřující k prokázání nároku na odpočet daně jiným způsobem než daňovým dokladem i v případě nálezů Ústavního soudu České republiky zejména II.ÚS 664/04 ze dne 18.4.2006 a IV. ÚS 48/05 ze dne 6.12.2006. Odvolací orgán se podle žalobce přes obsáhlé odůvodnění opět nezabýval podstatou argumentace (tj. že neexistence daňového dokladu neznamená automaticky neexistenci plnění — nelze tedy postupovat pouze striktně formálně),

ale jako ve výše uvedených případech odmítá aplikaci uvedených závěrů Ústavního soudu s poukazem na odlišnost daní, jichž se uvedená rozhodnutí týkají.

Žalobce závěrem shrnul, že považuje napadené rozhodnutí žalovaného za nezákonné z důvodu toho, že řízení, jež předcházelo vydání rozhodnutí, nebylo nikdy platně zahájeno a že žalovaný (stejně jako správce daně) se odmítl jakkoli zabývat skutečným stavem věci a v rozporu se zákonem i s ustálenou judikaturou trval na čistě formálním výkladu zákona.

Ve vyjádření žalovaného k žalobě se žalovaný vyjádřil k námitkám žalobce, uvedených v žalobě, setrval na svých rozhodnutích a soudu navrhl, aby předmětnou žalobu v celém rozsahu zamítl.

Při ústím jednání konaném dne 19.3.2013 účastníci setrvali na svých stanoviscích.

Správní spis pak především obsahuje pro danou věc podstatné dokumenty a to přiznání k dani z přidané hodnoty za leden 2007 – prosinec 2007; protokol o zahájení daňové kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden – prosinec 2007; plná moc ze dne 15.2.2008; smlouvy pod č. 16 -21 správního spisu; kniha přijatých faktur od 1.1.2007 do 31.12.2007-počítačová sestava; přijaté zkoumané doklady uplatněné ve zdaňovacích obdobích leden-prosinec 2007; výpisy z účtu; dožádání na finanční úřady + odpovědi; svědecká výpověď pana Š.; zpráva o daňové kontrole; protokoly o ústním jednání-projednání zprávy; vyjádření žalobce ke zprávě o kontrole; předmětné dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2007-prosinec 2007 ze dne 28.11.2008, odvolání ze dne 16.1.2009 a předmětná žalobou napadená rozhodnutí Finančního ředitelství pro hl. město Prahu ze dne 30.4.2009.

Městský soud v Praze přezkoumal v rámci podané žaloby napadené rozhodnutí a jemu předcházející řízení v mezích žalobních bodů, přitom vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu podle ust. § 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“). Dospěl přitom k závěru, že žaloba není důvodná.

Městský soud v Praze po provedeném řízení posoudil věc takto :

Pokud jde o námitku o nezákonném zahájení daňové kontroly ve smyslu nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07, zde nezbyvá než poukázat na to, že tento nálezn byl překonán stanoviskem pléna Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS-st 33/11, ze kterého je zřejmé, že: „Daňové řízení a jednotlivá dílčí oprávnění svěřená správci daně v průběhu daňového řízení se ocitají mezi veřejným zájmem na stanovení a výběru daní na straně jedné a ochranou autonomní sféry jednotlivce na straně druhé. Je povinností správce daně při uplatňování jednotlivých procesních institutů, tedy i při provádění daňové kontroly, postupovat v souladu s principem proporcionality a minimalizovat zásahy tak, aby se konkrétní procesní postup nestal vůči jednotlivci nepřiměřeným a v důsledku porušujícím právo na informační autonomii jednotlivce. Za porušení těchto principů a realizaci pravomoci v rozporu s čl. 2 odst. 2 Listiny nelze považovat bez dalšího postup správce daně, který zahájí daňovou kontrolu ve smyslu § 16 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, bez konkrétními skutečnostmi podloženého podezření, že daňový subjekt nesplnil řádně daňovou povinnost.“ Ústavní soud také uvedl, že : „Daňová kontrola je institutem upraveným v části první daňového řádu, tedy institutem obecným, který může najít svého uplatnění v různých fázích daňového řízení. Z ustálené rozhodovací praxe soudů přitom

plyne, že daňová kontrola není samostatným řízením, ani samostatnou fází daňového řízení (např. nálezn. sp. zn. II. ÚS 334/02 ze dne 13. 5. 2003, N 63/30 SbNU 129). Jedná se o úkon správce daně, resp. soubor úkonů, jímž dle § 16 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků pracovník správce daně zjišťuje nebo prověřuje daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně u daňového subjektu nebo na místě, kde je to vzhledem k účelu kontroly nejvhodnější. Daňová kontrola se provádí v rozsahu nezbytně nutném pro dosažení účelu podle tohoto zákona. Tímto účelem je podle § 2 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy. Výklad pojmu daňové kontroly musí být v souladu s obecným významem termínu kontroly. Ten v teorii správního práva označuje postup orgánu veřejné moci, který zjišťuje a eventuálně posuzuje plnění povinností adresáty veřejné správy. Pojmovými znaky takových kontrol bývá možnost zahájení na základě podnětu či ex officio, zákonem upravený postup zahájení, regulace práv a povinností kontrolujících pracovníků i kontrolovaných subjektů, stanovení sankcí pro porušení takových povinností, oprávnění kontrolovaného subjektu podat námitky proti kontrole apod. Podstatným znakem takové kontroly je mj. možnost jejího namátkového provedení, tedy provedení za situace, kdy kontrolující osoba a priori nedisponuje (konkrétním) podezřením, že kontrolovaný subjekt neplní řádně své povinnosti (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Aps 2/2009-52). Daňová kontrola je tedy institutem s preventivním významem, je nedílnou součástí správy daní, jejímž cílem je na místě ověřit údaje rozhodné pro stanovení daňové povinnosti ve správné výši. Jde o jeden z rozhodujících právních institutů k dosažení cíle řízení a k omezení daňových úniků (viz důvodová zpráva k zákonu o správě daní a poplatků). Legitimním cílem v případě daňové kontroly prováděné dle § 16 zákona o správě daní a poplatků je veřejný zájem státu na řádném stanovení a výběru daní zakotvený v § 2 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Omezení osobní sféry jednotlivce při realizaci daňové kontroly správcem daně je nutno posuzovat z hlediska principu přiměřenosti v každém konkrétním případě tak, aby byl vyloučen svévolný postup správce daně (jako např. šikanózní postup zvolený ve věci sp. zn. I. ÚS 1835/07). Za takovýto postup však nelze bez dalšího považovat, s ohledem na účel daňové kontroly, postup, při němž při zahájení či průběhu daňové kontroly neexistuje důvodné podezření řádného neplnění povinností daňového subjektu.“ Námitka žalobce o nezákonném zahájení daňové kontroly ve smyslu nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07, tedy za současného stavu judikatury nemůže obstát.

Pokud jde o námitky ohledně nezákonného zahájení daňové kontroly pro nedostatek plné moci a pro rozpor s procesním předpisem, tedy zákonem č. 337/1992 Sb., ani tady soud žalobci nevyhověl. Pokud jde o plnou moc, je skutečností, že v době zahájení daňové kontroly měl správce daně k dispozici plnou moc vystavenou 15.2.2008 pro paní I. N., v níž tedy stálo, že: „Zplnomocňuji paní I. N. k zastupování společnosti Lajka-Production ve věci kontroly Přiznání k dani z přidané hodnoty za rok 2007.“ Soud má za to, že text plné moci není srozumitelný, není zcela zřejmé, co se rozumí kontrolou přiznání k dani z přidané hodnoty, když žádný procesní úkon, který by se zabýval kontrolou přiznání k dani, daňový řád resp. zákon jemu předcházející neznal, ale soud za podstatnější považuje skutečnost, že sama paní I. N. se při úkonu, kterým bylo zahájení daňové kontroly, chovala tak, jako by byla touto plnou mocí řádně zmocněna. Nevznesla žádnou námitku ve smyslu, že by nebyla oprávněna společnost LAJKA-PRODUCTION s.r.o. zastupovat, nicméně i sám žalobce po zahájení kontroly a i v jejím průběhu nijak nenamítal, že by kontrola nebyla zahájena řádně, právě z důvodu řádné plné moci pro paní N., chová se tedy tak, jako by kontrola probíhala řádně, ačkoliv v průběhu řízení měl možnost takovou námitku vznést, např. v protokolu o projednávání zprávy o daňové kontrole ze dne 6.11.2008, resp. 24.11.2008, nic takového tam neuvedl, ani ve vyjádření z 24.11.2008 ani v odvolání proti dodatečným platebním výměrům.

Soud má tedy za to, že i kdyby akceptování plné moci bylo procesní vadou, neměla by tato za stavu věci, jaký byl, za následek nezákonnost tohoto procesu a napadených rozhodnutí.

Pokud jde o tvrzený rozpor zahájení daňové kontroly se zákonem č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků soud trvá na tom, že pokud má účastník řízení za to, že správní orgán vůči němu postupuje nestandardně nebo v rozporu se zákonem, porušuje jeho procesní práva nebo ho zkracuje na jeho procesních právech, tak takovou námitku je třeba uplatnit, co nejdříve a pokud naopak daňový subjekt se chová a koná tak, jako by si nebyl žádné takové vady vědom, pak soud tuto námitku posléze uplatněnou až ve správní žalobě považuje za nedůvodnou.

Pokud pak jde o otázku hmotněprávní, tedy zda správce daně a potažmo žalovaný správní orgán jednali správně, když neuznali uplatněný nárok na nadměrný odpočet s ohledem na daňové doklady, které byly vystaveny panem M. Š., byť jménem jiných plátců, soud si je vědom, že v daňovém řízení se zásadně uplatňuje principi přednosti materiální správnosti před stavem formálně právním. Tady je třeba vzít v úvahu skutečnost, že tím primárním, čím daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet daně, je řádný daňový doklad. Tedy daňový doklad, který obsahuje všechny předepsané náležitosti, tedy předepsané náležitosti navíc ještě korespondující s realitou. To v daném případě však splněno nebylo. Jakkoliv je nesporné, že předmětná zdanitelná plnění byla poskytnuta, že je žalobce v dalším procesu použil v rámci svého podnikání a že tato zdanitelná plnění byla podle všeho, nakolik lze usoudit z podkladů, které jsou shromážděny v daňovém spisu a koneckonců nakolik to i vyplývá z trestního rozsudku (rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 5.3.2012 sp.zn. 42T 15/2011), že tato plnění poskytl pan M. Š., který, a o tom rovněž nebylo pochyb, je také registrován jako plátce daně z přidané hodnoty, i přesto je třeba konstatovat, že daňové doklady, které jsou k dispozici a na jejichž základě žalobce svůj nárok uplatňoval, byly v naprostém rozporu s realitou a jako podklad pro uplatnění nároků je nebylo možno vůbec použít. Soud se ztotožnil se závěry, které v předmětné věci učinily oba správní orgány, a tedy i z důvody především uvedenými v žalobou napadených rozhodnutích, kde odvolací orgán také konkrétně uvedl, podle jakých zákonů a ustanovení postupoval a proč, tedy také podle kterých ustanovení byla daň z přidané hodnoty doměřena. Zjištění, která v dané věci učinil, pak mají oporu v předmětném správním spise.

Pokud jde o spor o výklad § 73 odst. 12 zákona č. 235/2004 Sb., podle něhož daňový doklad pro prokázání nároku na odpočet daně musí obsahovat všechny náležitosti stanovené tímto zákonem a pokud je neobsahuje, prokazuje se nárok podle zvláštního právního předpisu, tady nezbyvá, než konstatovat, že soud má za to, že i z kontextu celé konstrukce je toto ustanovení o tom, že daňový doklad, který neobsahuje určitou náležitost, je možno nahradit dokazováním, pak tato norma se skutečně dotýká jenom těch případů, kdy daňový doklad z jakýchkoliv důvodů některou z předepsaných náležitostí neobsahuje. Nedopadá na situace, kdy daňový doklad předepsané skutečnosti obsahuje, leč jsou uvedeny nepravdivě a to ze strany toho, kdo ten doklad vystavil. Pokud jde o argumentaci žalobce judikaturou Soudního dvora, soud má za to, že žádný z judikátů, kterým žalobce argumentoval, nedopadá na projednávané případy, nelze ho tedy bez výhrad použít a soud se v této věci v zásadě ztotožňuje s právními názory žalovaného, který vyložil, proč k těmto judikátům nepřihlédl a žalobci v tomto směru za pravdu nedal.

Na základě shora uvedených skutečností soud dospěl k závěru, že žádná z námitek žalobce není důvodná, přičemž tedy není důvodná samotná žaloba, a proto ji soud v souladu s ust. § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobce neměl ve věci úspěch, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení před soudem. Žalovanému správnímu orgánu, který byl ve věci úspěšný, pak soud přiznal náhradu účelně vynaložených nákladů sestávajících z cestovného na trase Brno-Praha a zpět v délce 438 km osobním automobilem značky ŠKODA OCTAVIA, registrační značky 7B60193, při průměrné spotřebě 4,5 litrů motorové nafty/100 km v ceně 36,50 za litr, což činí při sazbě základní náhrady 3,60 Kč částku 2.296,21 Kč. Konečně náklady žalobce tvoří parkovné za 2 hod. po 40,- Kč, celkem tedy 80,- Kč a stravné pověřeného zaměstnance dle vyhlášky č. 472/2012 Sb. /§ 2 písm. a)/ ve výši 66,- Kč. Náklady celkem činí částku 2.442, 21 Kč.

P o u ě n í : 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 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 19. března 2013

JUDr. Slavomír Novák, v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Marcela Brabcová