



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky a soudců Mgr. Petra Kobylky a JUDr. Petra Polácha v právní věci žalobce **KANINGA, s.r.o.**, se sídlem Zlín 1, Nám. T. G. Masaryka 2433, zast. JUDr. Stanislavem Polčákem, advokátem se sídlem Vysoké Pole 118, 763 25 proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem Brno, nám. Svobody 4, o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu

t a k t o :

I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 25.4.2008, č.j. 6254/08-1300-701728, **se zrušuje** pro vady řízení a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný je povinen zaplatit ve lhůtě do 30 dnů od právní moci rozsudku žalobci prostřednictvím JUDr. Stanislava Polčáka, advokáta se sídlem Vysoké Pole 118, náklady řízení v částce 13 640 Kč.

O d ů v o d n ě n í

Žalobou bylo napadeno rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 25.4.2008, č.j. 6254/08-1300-701728, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu ve Zlíně ze dne 28.3.2007, č.j. 76520/07/303916/3432, kterým byla žalobci vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2006 ve výši 87 740,- Kč.

Z odůvodnění rozhodnutí žalovaného vyplývá, že po přezkoumání daňového přiznání k DPH a po provedení místního šetření dne 10.8.2006 vznikly správci daně pochybnosti o správnosti, pravdivosti a průkaznosti údajů uvedených v daňovém přiznání, konkrétně pochybnosti o přijatých zdanitelných plnění od společnosti ZOSy, s.r.o., Novohradská 745/21, České Budějovice, z jejichž faktur v celkové výši 357 000,- Kč si žalobce nárokoval daň na vstupu, přičemž nebylo zřejmé, zda a kdy došlo k uskutečnění zdanitelných plnění. Správce daně po provedeném vytýkacím řízení, jehož výsledky byly s daňovým subjektem projednány, vyloučil z nároku na odpočet daně z přidané hodnoty daň na vstupu ve výši

57 000,- Kč, a to z toho důvodu, že daňový subjekt neprokázal, že přijal zdanitelná plnění od společnosti ZOSy, s.r.o., a tudíž nebyly splněny podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně stanovené v §§ 72 a 73 odst. 1 zák. č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 30.6.2006 (dále jen „ZDPH“).

Žalovaný v odůvodnění rozhodnutí uvedl, že z výsledku provedeného daňového řízení vyplývá, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 9 zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) a neprokázal, že přijal zdanitelná plnění od společnosti ZOSy, s.r.o., a tedy neprokázal nárok na odpočet DPH v souladu s §§ 72 a 73 odst. 1 ZDPH. V odpovědi ze dne 21.11.2006 na výzvu správce daně ze dne 3.11.2006 daňový subjekt pouze uvedl, že většina podkladů mu byla doložena v digitální formě, a že při předání podkladů nepožadoval doložení listinných důkazů jednání s dotýcnými osobami a organizacemi. Žádný důkaz o tom, že písemné materiály, různé podklady apod. zajišťovala firma ZOSy, s.r.o., případně nějaký legitimní subdodavatel uvedené vyjádření neobsahuje.

Z odpovědi dožádaného správce daně ze dne 25.9.2006 vyplynulo, že společnost ZOSy, s.r.o. je nekontaktní na adrese Novohradská 745/21, České Budějovice, má pouze označení a poštovní schránku, a požadované skutečnosti tak nebylo možno ověřit.

Žalobce do protokolu dne 5.2.2007 při ústním jednání uvedl, že společnost ZOSy, s.r.o. zná přes pana M. K. a dále uvedl, že práce prováděl pan K., který však navrhl, aby tyto služby daňový subjekt fakturoval přes firmu ZOSy, s.r.o. Předání podkladů probíhalo dle daňového subjektu vždy v kanceláři daňového subjektu, kam pan K. přinesl požadované dokumenty, přitom některé si daňový subjekt ani neověřoval, protože důvěřoval svému dlouholetému známému, M. K. (viz protokol č.j. 29521/07/303934/6386).

Dne 5.3.2007 svědek M. K. za účasti daňového subjektu do protokolu vypověděl, že se společností ZOSy, s.r.o. nespolupracoval, spolupracoval pouze s jednatelem této společnosti R. Č., kterého zná z nějaké ochutnávky vína v Hodoníně. Svědek uvedl, že zpracovával stavební podklady, že podklady pro práci mu dával pan Ž., jednatel daňového subjektu (žalobce) a že se jednalo o vyměřování a zakreslování a tuto činnost dělal ve svém volném čase jako soukromá osoba a nesouviselo to s jeho podnikatelskou činností. Svědek sdělil, že dohoda byla taková, že R. Č.n mu pomůže sehnat velkou reklamní zakázku a on se mu chtěl tímto způsobem – zajištěním prací svým jménem pro žalobce přes společnost ZOSy, s.r.o. revanžovat. Daňový subjekt nevyužil svého práva klást svědkovi otázky dle § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu.

Žalovaný konstatoval, že k prokázání zdanitelného plnění nestačí pouze doložit doklady obsahující po formální stránce náležitosti daňového dokladu a další dokumenty, ale vždy je nutné, je-li k tomu daňový subjekt správcem daně vyzván, prokázat i faktické uskutečnění a přijetí plnění, která jsou předmětem uvedených dokladů. Smlouvy byly sice daňovým subjektem předloženy, avšak na základě výpovědi daňového subjektu (viz protokol o ústním jednání ze dne 5.2.2007, č.j. 29521/07/303934/6386), na základě svědecké výpovědi ze dne 5.3.2007 (viz protokol č.j. 49817/07303934/6387) a na základě podání ze dne 13.3.2007 (č.j. 58340/07/303934/6386) lze dospět k závěru, že faktické práce prováděl M. K., který měl také podklady předávat v kanceláři daňového subjektu a přebírat smluvní odměnu pro společnost ZOSy, s.r.o. Žalovaný nepochybně, že podklady, které zajišťoval M. K. jako soukromá osoba ve svém volném čase pro žalobce, a které předával v kanceláři daňového subjektu, sloužily k uskutečňování ekonomických činností daňového subjektu.

Žalovaný se ztotožnil s právním názorem správce daně, že podklady zajištěné M. K. nejsou důkazem o přijetí zdanitelných plnění deklarovaných na dokladech, vystavených společností ZOSy, s.r.o. a tímto daňový subjekt neprokázal nárok na odpočet daně, neboť nebyly splněny podmínky stanovené v §§ 72 a 73 odst. 1 ZDPH.

Svědék R. Č. (bývalý jednatel společnosti ZOSy, s.r.o.) ve svědecké výpovědi dne 18.2.2008 za účasti daňového subjektu odpovídal k otázkám správce daně ohledně spolupráce daňového subjektu a společnosti ZOSy, s.r.o. nekonkrétními sděleními. Svědek uvedl, že si již nepamatuje, kde se seznámil s panem Ž. (jednatel daňového subjektu – žalobce), tak s panem K., neví, kdy začala spolupráce s daňovým subjektem, ani neví, kdo dal podnět ke spolupráci. Také uváděl, že pan Ž. mu vždy dal to, co potřeboval udělat a za kolik peněz. Na otázku správce daně, zda on osobně prováděl ve 2. čtvrtletí 2006 nějaké práce pro daňový subjekt a o jaké zakázky a práce se jednalo, sdělil svědek Č.: „Ano, vesměs to samé, co předtím, vzhledem k tomu, že pan Ž. je projektant, tak potřebuje podklady. Obzvláště když za ty podklady byl ochoten zaplatit.“ Svědek v této odpovědi odkazoval na předchozí otázku správce daně, zda osobně vykonával nějaké práce pro daňový subjekt v 1. čtvrtletí 2006, na kterou odpověděl: „Ano. Tam byly výpisy nějakých majitelů pozemků a nevím už přesně, na co to bylo, vím, že tam bylo srovnání cenových nabídek, kdy od pana Ž. přišlo srovnání cenových nabídek, něco v tom smyslu, přesně si to už nepamatuji, je to 2 roky zpátky. Vesměs šlo o papírové práce a to, co tam bylo v terénu, bylo zběžné.“ Z provedených dožádání správce daně bylo zjištěno, že sám svědek R. Č. nahlásil na Policii ČR, obvodní oddělení Hodonín, dne 3.10.2006 ztrátu účetnictví. K upozornění správce daně, že bylo v rámci dožádání zjištěno, že daňová povinnost vykazovaná v daňových přiznáních k DPH za rozhodné období nebyla společností ZOSy, s.r.o. uhrazena, svědek uvedl, že daň byla vždycky uhrazena. Vzhledem k dosavadnímu průběhu daňového řízení, kdy bylo prokázáno, že práce na základě tří předmětných dokladů – faktur, neprovedla společnost ZOSy, s.r.o., ale přímo M. K. jako soukromá osoba, dospěl správce daně k závěru, že výpověď R. Č. není věrohodným důkazním prostředkem k prokázání uskutečnění zdanitelných plnění společností ZOSy, s.r.o. Z odpovědi na dožádání, která byla doručena správci daně dne 29.1.2008, bylo zjištěno, že společnost ZOSy, s.r.o. vykazovala v přiznání k DPH za rozhodné období vlastní daňovou povinnost, ale tuto nikdy neuhradila.

Proti tomuto rozhodnutí byla podána žaloba. Žalobce v ní namítl porušení procesních pravidel daňového řízení, zejména uvedl, že s ním byly projednány pouze ty výsledky doplněného odvolacího řízení, které se týkaly svědecké výpovědi svědka R. Č. a že žádné dožádání na Finanční úřad v Českých Budějovicích s ním nebylo projednáno. O výsledcích tohoto dožádání byl žalobce spraven až v rámci seznámení se s vlastním obsahem rozhodnutí žalovaného, což nelze hodnotit jako dostatečné, neboť žalobce nemohl na daný stav reagovat svým vyjádřením, popř. navrhnout doplnění dokazování (např. výsledkem současného jednatele společnosti ZOSy, s.r.o.).

Žalovaný také záměrně neuvádí další vyjádření svědka M. K., kdy svědek na otázku správce daně, zda spolupracovala se společností ZOSy, s.r.o. a zda s ní má uzavřenu nějakou smlouvu, odpověděl: „Bavíme se pořád o jedné osobě, o panu Č. S touto společností jsem spolupracoval...“ a dále uvedl: „Pro firmu KANINGA, s.r.o. jsem zajišťoval práce, mohlo to být jménem ZOSy, s.r.o. O smlouvě se ZOSy nevím, nicméně nevylučuji, že existuje, spíš to byla ústní dohoda s panem Č., že budu provádět nějaké práce pro KANINGA, s.r.o. Víím, že oni spolu měli smlouvu.“, kdy dále na str. 4 protokolu podrobně vysvětlil, jak se mu firma ZOSy, s.r.o. měla odměnit a jak se vzájemně setkal s jednatelem žalobce a společností ZOSy, s.r.o. Z čeho tedy dospěl k závěru žalovaný, že mezi svědkem K. a firmou ZOSy, s.r.o.

neexistoval vztah, že plnění dodané žalobci nebylo dodávané společností ZOSy, s.r.o., když ze všech dokladů plyne opak, je nejasné.

I z výpovědi jednatele daňového subjektu ze dne 22.1.2007 vyplynulo, jakým způsobem vstoupil jednatel žalobce do kontaktu se společností ZOSy, s.r.o.

I z výpovědi svědka R. Č. vyplynulo, že plnění bylo dodáváno firmou ZOSy, s.r.o., a to i prostřednictvím pana M. K. Svědek rovněž potvrdil uzavření smluv s žalobcem a předání plnění.

Ze všech dokladů předložených žalobcem jednoznačně plyne, že plnění bylo společností ZOSy, s.r.o. dodáno jakožto finálním dodavatelem. Žalobce neřešil, jakým způsobem se společnost ZOSy, s.r.o. a M. K. vyrovnali, když přímo jednatel společnosti ZOSy, s.r.o. pověřil M. K. dodáním plnění. Žalobce nevidí žádný důvod, aby vzájemné vztahy mezi M. K. a společností ZOSy, s.r.o. měly mít negativní dopad na žalobce. Žalobce si neumí představit, jaké jiné důkazní prostředky ještě mohl přednést k přijetí plnění od společnosti ZOSy, s.r.o., avšak tvrdí, že není-li sporné přijetí takového plnění, když souhlasil s tím, že mu společnost ZOSy, s.r.o. žádané plnění poskytne, a to i prostřednictvím osoby jemu známé – viz nálezy Ústavního soudu I.ÚS 546/03, pak nová argumentace žalovaného (na rozdíl od správce daně), že toto plnění přijal od neplátce daně, je zcela účelová. Plnění, které žalobce požadoval, mu bylo dodáváno vesměs pouze od dvou osob, pana Č. a pana K., kteří toto plnění dodávali na straně ZOSy, s.r.o. Žalobce dále uvedl, že svědek K. vztah k firmě ZOSy, s.r.o. nejenže nepopřel, ale naopak potvrdil a prokazoval rovněž předání plnění prostřednictvím firmy ZOSy, s.r.o. daňovému subjektu. Žalobce netuší, proč by tyto vztahy mezi společností ZOSy, s.r.o. a svědkem M. K., kterému mohou být lhostejné, přijal-li sjednané plnění v požadovaném rozsahu a kvalitě, mohly v tomto daňovém řízení poskytnout oporu pro neuznání nároků na uplatnění daně na vstupu. Žalovaným užitý pojem „legitimita subdodavatele“ je žalobci nejasný a snad neznamena, že by za investorem stavební zakázky musel docházet zhotovitel a rozkrývat investorovi své subdodavatele a jejich vzájemné vztahy, kterýžto důsledek by z tohoto rozhodnutí žalovaného plynul, čímž se ad absurdum snaží žalobce přesvědčit o nezákonnosti rozhodnutí žalovaného. Žalobce prokázal předloženými listinami uskutečnění služeb společností ZOSy, s.r.o. a unesl důkazní břemeno. Naopak ve světle soudní judikatury, to je správce daně, který neunesl důkazní břemeno. Žalovaný měl tedy svými důkazními prostředky prokázat, že plnění neposkytla firma ZOSy, s.r.o. navzdory všem provedeným důkazům, avšak jiná osoba, když však ani nenabídl své vlastní důkazy o opaku. Z rozhodnutí žalovaného není ani zřejmé, co z údajné nekontaktnosti firmy ZOSy, s.r.o. správce daně dovozuje ve vztahu k daňovému subjektu.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že dne 5.2.2007 při ústním jednání uvedl žalobce, že společnost ZOSy, s.r.o. zná přes M. K. a zároveň, že práce prováděl M. K., který však navrhl, aby tyto služby byly fakturovány přes firmu ZOSy, s.r.o. Předání podkladů probíhalo dle žalobce vždy v jeho kanceláři, kam pan K. přinesl požadované dokumenty, přitom některé si žalobce ani neověřoval, protože důvěřoval svému dlouholetému známému – M. K.

I když žalobce předložil formálně perfektní daňové doklady údajně vystavené společností ZOSy, s.r.o., sám opakovaně v rámci daňového řízení uvedl, že projektové dokumentace pro něho zajišťoval M. K., který není se společností ZOSy, s.r.o. v žádném pracovním, ani obchodně závazkovém právním vztahu.

Také svědek M. K. potvrdil při své výpovědi, že podklady zajišťoval sám, ve svém volném čase jako soukromá osoba a dále uvedl, že neprováděl žádné práce jménem společnosti ZOSy, s.r.o. (viz protokol č.j.: 49817/07/303934).

Celý případ, vzhledem k tomu, že se jedná o otázku vyměření daně z přidané hodnoty, je nutno posuzovat především v rovině práva veřejného (tedy ZDPH a daňového řádu) a nikoliv práva soukromého, v rovině, kde se odráží obchodně závazkový vztah ze smluv o dílo, které se vztahují ke shora uvedeným fakturám, uzavřeným mezi deklarovaným zhotovitelem a objednatelem (žalobcem), avšak bez přímého důkazu splnění podmínek nároku na odpočet daně na vstupu v režimu ZDPH. Správce daně nezkoumal platnost či neplatnost soukromoprávního úkonu, ale ověřoval splnění podmínek dle platné právní úpravy daně z přidané hodnoty pro uplatnění nároku na odpočet DPH. Faktické práce prováděl M. K., který měl také podklady předávat v kanceláři žalobce a přebírat smluvní odměnu pro společnost ZOSy, s.r.o.

Svědek M. K. byl v rámci jednání konaného dne 18.6.2007 vyslýchán správcem daně v záležitosti týkající se činnosti žalobce v 1. čtvrtletí roku 2006, nikoliv činnosti žalobce ve 2. čtvrtletí roku 2006, proto tuto výpověď nelze vztahovat k jinému zdaňovacímu období. Žalovaný rovněž poukázal na protokol o ústním jednání ze dne 18.2.2008, č.j. 45987/08/303934/6386, ve kterém na str. 8 dole je proveden zápis, že „zástupce žalobce pak dále uvedl, že považuje poslední otázku správce daně za návodnou, neboť předpokládá, že daň z přidané hodnoty nebyla společností ZOSy, s.r.o. uhrazena příslušnému správci daně, a to aniž by tato skutečnost byla v řízení zjištěna a z předloženého vyjádření Finančního úřadu v Českých Budějovicích toto ani nevyplývá“. Z tohoto zápisu je jednoznačně patrné, že žalobce byl o výsledku dožádání v rámci předmětného jednání konaného dne 18.2.2008 správcem daně zpraven. Z odpovědi na dožádání též vyplývá, že k 15.5.2007 byla společností ZOSy, s.r.o. zrušena registrace k dani z přidané hodnoty, a to z důvodu neplnění povinností plátce vyplývajících z DPH. Z odpovědi na dožádání též vyplývá, že daňová povinnost společnosti ZOSy, s.r.o. nebyla uhrazena a tvrzení pana R. Č., uvedená v jeho prohlášení ze dne 26.3.2007 a následně sdělená do protokolu při jeho výsledku dne 18.2.2008, nejsou pravdivá.

Soud k věci předně uvádí, že svým předcházejícím rozhodnutím ze dne 30.6.2010, č.j. 30 Ca 139/2008-34 žalobu proti rozhodnutí žalovaného zamítl. Proti tomuto rozsudku podal kasační stížnost žalobce. Rozsudkem NSS ze dne 30.3. 2011, č.j. 2 Afs 1/2011-64 byl rozsudek zdejšího soud zrušen a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení.

V rozsudku NSS je zejména uvedeno:

„Vzhledem k tomu, že v posuzované věci je argumentace stěžovatele vystavěna na tvrzení o nesprávném zjištění a zhodnocení skutkového stavu věci a na existenci procesních pochybení (otázka seznámení se s výsledky provedeného dožádání), je vhodné zrekapitulovat obsah správního spisu, který považuje Nejvyšší správní soud za podstatný.

Dne 25. 7. 2006 podal stěžovatel přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2006 a vykázal v něm vlastní daňovou povinnost v částce 30 740 Kč. Správce daně výzvou dle ustanovení § 43 daňového řádu ze dne 18. 8. 2006 vyzval stěžovatele, aby u deklarovaných zdanitelných plnění od dodavatele ZOSy, s. r. o. (dále také „dodavatel“) dle tří faktur (č. 2006060, 2006066 a 2006074) prokázal, zda a kdy došlo k jejich uskutečnění. K jednotlivým (daňovým) dokladům stěžovatel doložil smlouvy o dílo,

rozpočet akce a předávací protokoly. Správce daně na základě takto předložených důkazních prostředků vyzval stěžovatele výzvou ze dne 4. 10. 2006 k předložení dalších podkladů; požadované dokumenty stěžovatel doložil dne 24. 10. 2006. Správce daně ohledně těchto dokladů (vystavených v souvislosti s jednotlivými stavebními akcemi) vyslovil pochybnost, zda byly vystaveny pro stěžovatele, prostřednictvím dodavatele. V tomto smyslu byl stěžovatel vyzván výzvou ze dne 3. 11. 2006 k vyjádření; to správce daně obdržel dne 24. 11. 2006. Dle protokolu o ústním jednání ze dne 5. 2. 2007 byl jednatel stěžovatele dotazován správcem daně na okolnosti jednotlivých obchodních případů, o jejichž realizaci měl správce daně pochybnosti (viz faktury uvedené shora). Jednatel stěžovatele uvedl, že dodavatele zná přes pana K., který s ním i zprostředkoval jednání. Zda má dodavatel zaměstnance, nevěděl. Předmětem činnosti dodavatele byly podklady pro projektování, které dělal přímo pan K. Ten také navrhl, aby prováděné služby byly fakturovány přes dodavatele. Smlouva byla uzavřena s dodavatelem (představovaným panem Č.) a jím byly práce taktéž fakturovány. Práce fakticky prováděl pan K., cena za ně byla stanovena jako cena smluvní, k úhradě docházelo po provedení prací v hotovosti, peníze přebíral pan K. S panem Č. byl občas v telefonickém kontaktu, nicméně převážnou část prací (asi 99%) řešil s panem K. K předání požadovaných prací docházelo v kanceláři stěžovatele; sem pan K. přinášel požadované dokumenty.

Dne 5. 3. 2007 byl za účasti jednatele stěžovatele proveden výslech svědka M. K.. Svědek vypověděl, že podniká v oblasti reklamy; jednatele stěžovatele zná, připouští, že pro stěžovatele v roce 2006 mohl nějaké činnosti vykonávat, a to na základě žádosti jeho jednatele. Pokud jde o dodavatele, neví, jakou činností se zabývá a zda má nějaké zaměstnance; osobně zná jeho jednatele R. Č. Připouští však, že nějaké práce pro dodavatele mohl zajišťovat na základě ústní dohody s panem Č. Pro stěžovatele vykonával nějaké projektové práce, ale vyloučil, že by tak činil jménem dodavatele, pracoval pro pana Ž. (jednatel stěžovatele) vlastním jménem, přes firmy dodavatele. Jednotlivé práce mu ovšem zadával jednatel stěžovatele, jednalo se o práce v terénu (zaměřování a zakreslování); výsledky předával jednatieli stěžovatele. Výsledky vytýkáčím řízení byly se stěžovatelem projednány a zaprotokolovány dne 26. 3. 2007, pod č.j. 68339/07/303934/6386. Proti následně vydanému platebnímu výměru na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2006, č. j. 76520/07/303916/3432 ze dne 28. 3. 2007, jímž byla stěžovateli vyměřena vlastní daňová povinnost na dani z přidané hodnoty v částce 87 740 Kč, podal stěžovatel odvolání, které bylo žalovaným zamítnuto poté, co byly výsledky dokazování doplněny. Zejména byla správci daně dne 3. 4. 2007 doručena písemnost *„Potvrzení provedení prací, přijetí plateb a odevzdání DPH-II. Čtvrtletí 2006“* s ověřeným podpisem pana R.Č. (jednatele dodavatele v rozhodném období). Touto listinou se potvrzuje, že pan Č. od pana K. přijal platby od stěžovatele za realizované práce ve prospěch stěžovatele a že za uvedené zdaňovací období podal správci daně daňové přiznání. Dále byl proveden výslech R. Č. za účasti zástupce stěžovatele. Výslech se týkal vzájemné spolupráce dodavatele a stěžovatele za období, kdy pan Č. působil u dodavatele na pozici jednatele. K jednotlivým dotazům správce daně svědek vypověděl, že dodavatel se v rozhodném období zabýval obchodní a zprostředkovatelskou činností a drobnými stavebními pracemi. S odkazem na to, že již nedisponuje účetnictvím (v době výslechu již nebyl jednatelem, navíc došlo v roce 2007 k odcizení podstatné části dodavatelova účetnictví) mohl poskytnout jen velmi obecné a nekonkrétní informace k jednotlivým obchodním případům. K jednotlivým zakázkám existovaly určité písemné smlouvy, jednatel stěžovatele předal svědkovi to, co bylo třeba udělat a ve smlouvě byl přesně určen rozsah prací a za jakou částku. Jednalo se většinou o „papirovou“ práci: zjišťování vlastníků pozemků, vyhodnocování cenových nabídek a kancelářské práce. Ty prováděl osobně svědek, práce v terénu pan K.; ten ovšem pouze vypomáhal, žádná smlouva s ním nebyla uzavřena. Úhrada za provedené činnosti byla

prováděna jednatelem stěžovatele přímo svědkovi nebo předávána prostřednictvím pana K. Nikdy se nestalo, že by k předání peněz nedošlo; panu K. žádné příjmové pokladní doklady nevystavoval, vztah byl založen na vzájemné důvěře a dlouhodobé osobní známosti, svědek vystavoval pouze doklady na stěžovatele. Panu K. za provedené práce svědek neplatil. Ohledně konkrétních akcí odpovídal svědek v tom smyslu, že se jednalo o papírovou práci u počítače a telefonování, v několika případech o projektovou práci, podrobnosti si již nevybavuje. Žádné listiny již nemůže doložit, neboť nedisponuje účetnictvím dodavatele.

V rámci daňového řízení byla provedena i dožádání u místně příslušného správce daně dodavatele – Finančního úřadu v Českých Budějovicích. Z první odpovědi ze dne 25. 9. 2006 (doručené správci daně dne 29. 9. 2006) vyplývá nekontaktnost dodavatele v jeho sídle; jednatel sice korespondenci přebírá, avšak k jednáním ke správci daně se nedostavuje. Přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2006 bylo podáno, vlastní daňová povinnost však uhrazena nebyla. Další dožádání je datováno dnem 17. 1. 2008, kdy správce daně požádal, v souvislosti s doplněním odvolacího řízení, dožádaný finanční úřad o poskytnutí sdělení týkajícího se společnosti ZOSy, s. r. o. Odpověď obdržel dne 29. 1. 2008 a informace se týkaly osoby pana M. (jednatel dodavatele) a jeho úkonů jménem dodavatele. Dále byly poskytnuty písemnosti vedoucí k provedení změn zápisu údajů dodavatele v obchodním rejstříku s datem 13. 9. 2006, potvrzení Policie ČR o nahlášení odcizení účetnictví dodavatele ze dne 3. 10. 2006, výsledek místního šetření na adrese sídla dodavatele a místa bydliště jednatele R. Č. s negativním výsledkem, informace o tom, že nebylo možné nahlédnout do účetnictví dodavatele (z výše uvedených důvodů) a informace o vytýkacím řízení vedeném za předmětné zdaňovací období, kdy správce daně poté, co dodavatel nereagoval na výzvu ve vytýkacím řízení, vyměřil daň v hodnotě 0 Kč.

S ohledem na takto vymezený skutkový stav věci nepovažuje Nejvyšší správní soud za smysluplné vypořádávat se postupně s jednotlivými námitkami, u nich dochází k jejich vzájemnému prolínání, a proto se k nim vyjádří souhrnně.

Není pochyb o tom, že stěžovatele při uplatňování odpočtu daně tížilo důkazní břemeno. To znamená, že byl povinen prokázat, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak tvrdí. Krajský soud zcela správně konstatoval, že dokazování v rámci daňového řízení je postaveno na zásadě, že 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 (§ 31 odst. 9 daňového řádu), což platí zejména v případě, kdy daňový subjekt požaduje přiznání nároku na odpočet daně. Je tedy jeho povinností prokázat, že naplňuje podmínky pro uplatnění odpočtu daně, tedy podmínky stanovené ustanovením § 72 a § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Přestože je povinností správce daně dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů (§ 31 odst. 2 daňového řádu), není daňové řízení založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (k tomu srov. například rozsudek zdejšího soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 - 125, publikovaný pod č. 1022/2007 Sb. NSS). V daném případě správce daně požadoval prokázání faktické existence zdanitelných plnění v podobě tvrzené stěžovatelem. Ten tvrdil, že jednotlivé práce proběhly dle dohod, on se na nich podílel jako příjemce, dodavatelem byla společnost ZOSy, s. r. o., které za odvedené práce také zaplatil. Pokud jde o posloupnost důkazní povinnosti, prvotní je na daňovém subjektu – v jejím rámci stěžovatel předložil (daňové) doklady, potvrzení vystavené R. Č. (v rozhodné době jednatelem dodavatele), smlouvy o dílo a předávací protokoly. Správce daně ovšem provedenými výsledky svědků (M. K., R. Č.) dostatečně zpochybnil, že tyto doklady jsou

dostatečným důkazem přijetí zdanitelného plnění tak, jak je v nich deklarováno, a proto došlo k přenosu důkazního břemene opět na stěžovatele.

Jak bylo již výše podrobně popsáno, M. K. dle své výpovědi s dodavatelem nespolupracoval, spolupráce probíhala s R. Č. na základě ústní dohody, ve svém volném čase zpracovával stavební podklady svým jménem, nikoli jménem dodavatele, pracoval přímo pro jednatele stěžovatele. Ten mu také dával podklady pro vyměřování a zakreslování, které prováděl; žádné ohodnocení za odvedenou práci neobdržel. Tato výpověď je v souladu s vyjádřením jednatele stěžovatele v protokolu ze dne 5. 2. 2007, kde na jednotlivé otázky správce daně odpovídal v tom smyslu, že pan K. navrhl, že požadované práce pro stěžovatele provede sám a smlouva bude uzavřena s dodavatelem, který stěžovateli prováděné práce fakturoval. Jednatel stěžovatele byl v občasném telefonickém kontaktu s jednatelem dodavatele, smlouvy předával panu K., který je vozil panu Č.; převážná část záležitostí byla řešena s panem K., ten také do kanceláře jednatele stěžovatele dodával požadované dokumenty. Svědek R.Č. ovšem nebyl schopen se k jednotlivým zdanitelným plněním vyjádřit, jeho odpovědi byly velmi obecné nebo si na okolnosti plnění nebyl schopen vzpomenout. Nepřímo nicméně potvrdil, že práce fakticky vykonával M. K., a to dle zadání stěžovatele a pod jeho kontrolou. Z potvrzení vystaveného R. Č. vyplývá, že platby od stěžovatele přijímal přes osobu pana K. Naproti tomu R. Č. uvedl, že zakázky domlouval on s jednatelem stěžovatele, u některých jednání byl přítomen pan K., jednatel stěžovatele mu sdělil, co je třeba udělat a za kolik peněz. Společnost dodavatele neměla žádné zaměstnance a činnosti pro stěžovatele prováděli pan Č. („papírové práce“) a pan K. (práce v terénu). Pokud jde o obsah potvrzení o provedení prací předloženého správci daně, zde je nutno akcentovat, že svědek uvedl, že toto potvrzení podepsal a vycházel z účetnictví dodavatele, konkrétně od pana M.; dle zjištění správce daně ovšem k odcizení účetnictví dodavatele stěžovatele mělo dojít již v srpnu 2006. Nejvyšší správní soud, shodně s krajským soudem, konstatuje, že ve svědeckých výpovědích R. Č. a M. K. existují, v kontextu tvrzení jednatele stěžovatele, rozpory, které tvrzení stěžovatele znevěrohodňují. Závěr, že k provádění prací tak, jak je deklarováno na daňových dokladech předložených stěžovatelem v rámci daňové kontroly, nebylo těmito výpověďmi prokázáno, je tedy udržitelný.

Za podstatnou nicméně považuje Nejvyšší správní soud námitku, kterou stěžovatel vytýká rozhodnutí žalovaného, potažmo krajskému soudu, že nebyl seznámen s výsledkem dožádání u místně příslušného správce daně dodavatele (Finanční úřad v Českých Budějovicích). Jak již bylo uvedeno, správce daně požádal (v souvislosti s doplněním odvolacího řízení) dne 17. 1. 2008 Finanční úřad v Českých Budějovicích o poskytnutí sdělení týkajícího se společnosti ZOSy, s. r. o. Odpověď obdržel dne 29. 1. 2008, a tedy v době projednávání výsledků doplněného dokazování (28. 2. 2008) bylo již toto podání součástí daňového spisu stěžovatele. Z objektivního pohledu je třeba konstatovat, že pokud správce daně požádal místně příslušného správce daně dodavatele o poskytnutí údajů o jeho daňových řízeních, tyto informace mu byly poskytnuty a správce daně, respektive žalovaný, je učinili součástí své argumentace v rozhodnutí o odvolání, ovšem bez toho, že by daňový subjekt (stěžovatele) seznámili s jeho obsahem, pak v této části vskutku došlo k porušení práva stěžovatele na *fair proces*. V tomto bodu je třeba dát stěžovateli za pravdu, je však vždy třeba uvážit, zda konkrétní procesní pochybení dosáhlo takové intenzity, že v jeho důsledku mohlo dojít k ovlivnění zákonnosti rozhodnutí. V tomto ohledu je pak nutno závěry vyslovené v rozsudku krajského soudu, že s obsahem dožádání byl stěžovatel obeznámen, a nedošlo tak k zásahu do jeho procesních práv, odmítnout.

Pokud jde o obsah odpovědi správce daně na výše zmíněné dožádání, jedná se o informace týkající se osoby pana M. a jeho úkonů jménem dodavatele; dále byly poskytnuty písemnosti vedoucí k provedení změn zápisu údajů dodavatele v obchodním rejstříku s datem 13. 9. 2006, potvrzení Policie ČR o nahlášení odcizení účetnictví dodavatele ze dne 3. 10. 2006, výsledek místního šetření na adrese sídla dodavatele a místa bydliště jednatele R. Č. s negativním výsledkem, informace o tom, že nebylo možné nahlédnout do účetnictví dodavatele (z výše uvedených důvodů); informace o vytýkacím řízení vedeném za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2006 u dodavatele (na základě vytýkacího řízení byla vyměřena daň ve výši 0 Kč, neboť daňový subjekt sice v podaném daňovém přiznání vykázal určitou vlastní daňovou povinnost, ale na výzvu správce daně nereagoval). Zde je nutné konstatovat, že se v daném případě jednalo již o druhé dožádání v téže věci, přičemž s odpovědí na dožádání ze dne 18. 8. 2006, doručené správci daně dne 29. 9. 2006, taktéž nebyl stěžovatel seznámen; obsah správního spisu alespoň opačnému závěru nenasvědčuje. Stěžovatel tedy nejenže nebyl v rámci seznámení se s výsledkem vytýkacího řízení informován o tom, že má správce daně k dispozici odpověď dožádaného správce daně, doručenou mu dne 29. 1. 2008, ale stěžovateli, či jeho zástupci, nebyla sdělena ani odpověď na předchozí dožádání, a to ani dne 17. 5. 2007, při nahlížení do daňového spisu. Nejde tedy o situaci, k jaké došlo v rámci daňové kontroly zaměřené na daň z přidané hodnoty za předcházející zdaňovací období, kdy byl stěžovatel alespoň seznámen s obsahem prvního dožádání, v jehož kontextu obsah druhého dožádání již nepřinesl pro posouzení věci nic zásadního (viz rozsudek zdejšího soudu z e d n e 4. 3 . 2011, č. j. 2 Afs 81/2010 - 77). Pokud byla především výpověď svědka R. Č. zhodnocena jako nevěrohodná, mj. s ohledem na výsledky šetření provedeného dožádaným správcem daně, s nimiž nebyl stěžovatel vůbec seznámen, pak se ze strany správce daně, potažmo žalovaného, jedná o pochybení, které bylo následně nesprávně (a bez vysvětlení) aprobováno krajským soudem.

Lze tedy uzavřít, že postupem daňových orgánů byla porušena ustanovení o řízení, a s ohledem na okolnosti případu tato vada dosahuje intenzity, která mohla ovlivnit zákonnost rozhodnutí žalovaného. Na tomto závěru nelze ničeho změnit ani poukazem skutečnost, že obdobné údaje měl stěžovatel k dispozici v důsledku téměř souběžně probíhající daňové kontroly. Jde o samostatná řízení, vedená navíc v rozdílných procesních režimech, byť na platformě úpravy daňového řádu. Závěr o (ne)unesení důkazního břemene ze strany stěžovatele byl tak daňovými orgány učiněn předčasně, neboť stěžovatel nebyl seznámen s výsledky dožádání od místně příslušného správce daně dodavatele, a tímto postupem mu byla odňata možnost doložit případné další důkazní prostředky na podporu jeho vlastních tvrzení. Nejvyšší správní soud tak závěrem k této stížní námitce shrnuje, že za situace, kdy krajský soud akceptoval postup žalovaného, připustil možnost, že stěžovatel se s některými skutečnostmi rozhodnými pro stanovení jeho daňové povinnosti mohl seznámit až v odůvodnění rozhodnutí o odvolání, jakkoli některé z těchto skutečností byly již dokonce předmětem hodnocení prvostupňového orgánu. Takový postup představuje fakticky odepření práva daňového subjektu na dvojinstanční projednání jeho věci, neboť může se skutkovými okolnostmi, na nichž stojí konečné rozhodnutí, polemizovat poprvé až v žalobě proti rozhodnutí správního orgánu, tedy již mimo rámec správního (daňového) řízení, které je ovšem k tomu primárně určeno.

Závěrem je pak třeba odmítnout stížní námitku, dle které se stěžovatel při jednání konaném dne 28. 2. 2008 dožadoval zjištění podrobností o plnění daňové povinnosti dodavatele (zda podal daňové přiznání a daň zaplatil) a tato okolnost nebyla prošetřena, respektive podrobnosti o plnění daňové povinnosti dodavatele nebyly stěžovateli sděleny. Je tomu tak proto, že skutečnost, zda ze strany dodavatele byla daňová povinnost přiznána a

případná daň z přidané hodnoty uhrazena, nemůže mít vliv na (ne)uznatelnost uplatněného odpočtu daně z přidané hodnoty u stěžovatele (viz například rozsudek zdejšího soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006 - 142, dle kterého, „[s]kutečnost, že osoby odlišné od stěžovatele nesplnily svoji zákonnou povinnost a nepodaly daňová přiznání, nemůže být důvodem pro závěr o neunesení důkazního břemene stěžovatelem.“). Nejvyšší správní soud považuje tuto námitku navíc za účelovou, neboť stěžovatel v další části kasační stížnosti (v jiném kontextu) uvádí, že informace ohledně placení daně z přidané hodnoty ze strany dodavatele jsou v tomto řízení irelevantní.

S ohledem na uvedené skutečnosti tedy Nejvyšší správní soud naznal, že krajský soud nezohlednil stěžovatelem vytýkané vady řízení, které mohly mít vliv na zákonnost soudem přezkoumávaného rozhodnutí; je tedy mimo jakoukoli pochybnost naplněn kasační důvod ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.“

Vzhledem k výše uvedenému právnímu názoru Nejvyššího správního soudu nezbylo zdejšímu soudu než rozhodnutí žalovaného pro vady řízení postupem dle ust. § 76 odst. 1 písm. c) s.ř.s. zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

Vzhledem k tomu, že žalobce byl ve věci úspěšný, přiznal mu soud ve smyslu § 60 odst. 1 náhradu nákladů řízení. Uložil proto žalovanému, aby žalobci uhradil celkem částku 13 640 Kč. Tato částka představuje úhradu soudního poplatku ze žaloby 2000 Kč, kasační stížnosti 3000 Kč a odměnu za 3 úkony právní služby (převzetí zastoupení, sepis žaloby, sepis kasační stížnosti) ve výši 2100 Kč za jeden úkon (§ 9 odst. 3 písm. f), § 7, § 11 odst. 1 písm. b), d) vyhl. č. 177/1996 Sb.), a částku k úhradě hotových výdajů za 3 úkony právní služby ve výši 300,-Kč za jeden úkon (§ 13 odst. 3 cit. vyhl.). Právní zástupce žalobce je plátce DPH a proto bylo nutné celou odměnu zvýšit o 20 % (§ 57 odst. 2 s.ř.s.).

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí, které nabývá právní moci dnem doručení, lze podat opravný prostředek (kasační stížnost podle ust. § 102 a násl. s.ř.s.) do dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně prostřednictvím Krajského soudu v Brně. Podmínkou řízení o kasační stížnosti je povinné zastoupení stěžovatele 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 (§ 105 odst. 2 a § 106 odst. 2, 4 s.ř.s.).

V Brně dne 13. 7. 2011

JUDr. Petr Polách, v.r.
v.z. z důvodu dlouhodobé
nepřítomnosti předsedy senátu