



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Heleny Nutilové a soudců JUDr. Marie Trnkové a Mgr. et Mgr. Bc. Petra Jíříka ve věci

žalobce: **TARHON METAL s. r. o.,**
se sídlem Stožická 1014, Vodňany
zastoupen Ing. Františkem Mejťou, daňovým poradcem
sídlům třída Národní svobody 33/7, 397 01 Písek

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlům Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 1. 2020, č. j. 4043/20/5300 – 22441 - 705341

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a obsah žaloby

1. Krajskému soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“) byla dne 31. 3. 2020 doručena žaloba, jíž se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 1. 2020, č. j. 4043/20/5300 – 22441 - 705341, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti Shodu s prvopisem potvrzuje J. M.

dodatečným platebním výměřům Finančního úřadu pro Jihočeský kraj (dále jen „správce daně“):

dodatečný platební výměř ze dne 25. 10. 2018, č. j. 2119663/18/2211-50522-307417 za zdaňovací období květen 2014, kterým byla žalobci podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), a podle § 147 ve spojení s § 143 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), doměřena daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) ve výši 119 910 Kč a současně byla podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 23 982 Kč,

dodatečný platební výměř ze dne 25. 10. 2018, č. j. 2119806/18/2211-50522-307417 za zdaňovací období červen 2014, kterým byla žalobci podle zákona o DPH, a podle § 147 ve spojení s § 143 daňového řádu doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 105 124 Kč a současně byla podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 21 024 Kč,

dodatečný platební výměř ze dne 25. 10. 2018, č. j. 2119829/18/2211-50522-307417 za zdaňovací období červenec 2014, kterým byla žalobci podle zákona o DPH, a podle § 147 ve spojení s § 143 daňového řádu doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 29 289 Kč a současně byla podle § 251 odst. 1 písm. b) daňového řádu uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 5 857 Kč,

dodatečný platební výměř ze dne 25. 10. 2018, č. j. 2119888/18/2211-50522-307417 za zdaňovací období srpen 2014, kterým byla žalobci podle zákona o DPH, a podle § 147 ve spojení s § 143 daňového řádu doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 16 450 Kč a současně byla podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 3 290 Kč,

dodatečný platební výměř ze dne 25. 10. 2018, č. j. 2120019/18/2211-50522-307417 za zdaňovací období září 2014, kterým byla žalobci podle zákona o DPH, a podle § 147 ve spojení s § 143 daňového řádu doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 32 977 Kč a současně byla podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 6 595 Kč,

dodatečný platební výměř ze dne 25. 10. 2018, č. j. 2120077/18/2211-50522-307417 za zdaňovací období říjen 2014, kterým byla žalobci podle zákona o DPH, a podle § 147 ve spojení s § 143 daňového řádu doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 24 127 Kč a současně byla podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 4 825 Kč,

dodatečný platební výměř ze dne 25. 10. 2018, č. j. 2120129/18/2211-50522-307417 za zdaňovací období listopad 2014, kterým byla žalobci podle zákona o DPH, a podle § 147 ve spojení s § 143 daňového řádu doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 28 303 Kč a současně byla podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 5 660 Kč,

dodatečný platební výměř ze dne 25. 10. 2018, č. j. 2120180/18/2211-50522-307417 za zdaňovací období prosinec 2014, kterým byla žalobci podle zákona o DPH, a podle § 147 ve spojení s § 143 daňového řádu doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 47 674 Kč a současně byla podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 9 474 Kč,

Shodu s prvopisem potvrzuje J. M.

dodatečný platební výměr ze dne 25. 10. 2018, č. j. 2120247/18/2211-50522-307417 za zdaňovací období únor 2015, kterým byl žalobci podle zákona o DPH, a podle § 147 ve spojení s § 143 daňového řádu doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 56 140 Kč a současně byla podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 11 228 Kč,

dodatečný platební výměr ze dne 25. 10. 2018, č. j. 2120322/18/2211-50522-307417 za zdaňovací období duben 2015, kterým byla žalobci podle zákona o DPH, a podle § 147 ve spojení s § 143 daňového řádu doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 29 438 Kč a současně byla podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 5 887 Kč,

dodatečný platební výměr ze dne 25. 10. 2018, č. j. 2120517/18/2211-50522-307417 za zdaňovací období květen 2015, kterým byla žalobci podle zákona o DPH, a podle § 147 ve spojení s § 143 daňového řádu doměřena daň z přidané hodnoty 82 967 Kč a současně byla podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 16 593 Kč

dodatečný platební výměr ze dne 25. 10. 2018, č. j. 2120602/18/2211-50522-307417 za zdaňovací období červen 2015, kterým byla žalobci podle zákona o DPH, a podle § 147 ve spojení s § 143 daňového řádu doměřena daň z přidané hodnoty 65 234 Kč a současně byla podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 13 046 Kč

dodatečný platební výměr ze dne 25. 10. 2018, č. j. 2120618/18/2211-50522-307417 za zdaňovací období srpen 2015, kterým byla žalobci podle zákona o DPH, a podle § 147 ve spojení s § 143 daňového řádu doměřena daň z přidané hodnoty 44 930 Kč a současně byla podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 8 986 Kč

dodatečný platební výměr ze dne 25. 10. 2018, č. j. 2120682/18/2211-50522-307417 za zdaňovací období září 2015, kterým byla žalobci podle zákona o DPH, a podle § 147 ve spojení s § 143 daňového řádu doměřena daň z přidané hodnoty 87 255 Kč a současně byla podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 17 451 Kč

dodatečný platební výměr ze dne 25. 10. 2018, č. j. 2120731/18/2211-50522-307417 za zdaňovací období říjen 2015, kterým byla žalobci podle zákona o DPH, a podle § 147 ve spojení s § 143 daňového řádu doměřena daň z přidané hodnoty 25 880 Kč a současně byla podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 5 176 Kč

dodatečný platební výměr ze dne 25. 10. 2018, č. j. 2120759/18/2211-50522-307417 za zdaňovací období listopad 2015, kterým byla žalobci podle zákona o DPH, a podle § 147 ve spojení s § 143 daňového řádu doměřena daň z přidané hodnoty 30 182 Kč a současně byla podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 6 036 Kč

dodatečný platební výměr ze dne 25. 10. 2018, č. j. 2120780/18/2211-50522-307417 za zdaňovací období prosinec 2015, kterým byla žalobci podle zákona o DPH, a podle § 147 ve spojení s § 143 daňového řádu doměřena daň z přidané hodnoty 45 266 Kč a současně

byla podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 9 053 Kč

dodatečný platební výměr ze dne 25. 10. 2018, č. j. 2120800/18/2211-50522-307417 za zdaňovací období leden 2016, kterým byla žalobci podle zákona o DPH, a podle § 147 ve spojení s § 143 daňového řádu doměřena daň z přidané hodnoty 43 993 Kč a současně byla podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 9 053 Kč

dodatečný platební výměr ze dne 25. 10. 2018, č. j. 2120830/18/2211-50522-307417 za zdaňovací období únor 2016, kterým byla žalobci podle zákona o DPH, a podle § 147 ve spojení s § 143 daňového řádu doměřena daň z přidané hodnoty 46 196 Kč a současně byla podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 9 239 Kč, a tyto dodatečné platební výměry byly napadeným rozhodnutím potvrzeny.

2. Správce daně na základě daňové kontroly zahájené dne 20. 3. 2017 vyloučil žalobcův nárok na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění od dodavatelů Avals s. r. o., STORIA družstvo, Tarhon družstvo a FIRONEA Media s. r. o. Své závěry odůvodnil ve Zprávě o daňové kontrole ze dne 19. 10. 2018, č. j. 1886788/18/2211-60562-307329, na základě které byla vydána prvostupňová rozhodnutí.
3. Žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí poukázal na podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně, které podléhají ustanovením § 72 a § 73 zákona o DPH. Správce daně provedenou daňovou kontrolou dospěl k závěru, že žalobce neunesl důkazní břemeno, a tudíž neprokázal nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění od výše uvedených dodavatelů.
4. Žalobce v žalobě namítal vyloučení nároku na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění od společnosti Avals s. r. o. Vyloučení nároku na odpočet DPH u ostatních dodavatelů (STORIA družstvo, Tarhon družstvo a FIRONEA Media) žalobce v žalobě nezpochybňuje.
5. Dle žalobce bylo prokázáno splnění všech formálních podmínek pro uplatnění odpočtu daně z přijatých zdanitelných plnění a kvalita předložených důkazů byla ovlivněna smrtí jednatele společnosti Avals.
6. Dle žalobce dále žalovaný nezohlednil dostatečným způsobem průběh a závěry předcházející daňové kontroly, konkrétně část kontroly vážící se k měsíci lednu 2015, za který byl nárok na odpočet daně uznán. V rámci tohoto zdaňovacího období byly prověřovány doklady vystavené společností Avals, které jsou přitom totožné s obdobími předcházejícími i následujícími, za které nebyl nárok na odpočet daně uznán. Komparace důkazů předložených žalobcem za tato období byla žalovaným provedena nedostatečně, o čemž vypovídá krátká zmínka na poslední straně žalobou napadeného rozhodnutí. Žalobce má za to, že nároky správce daně na kvalitu předkládaných důkazů nemohou s plynutím času vzrůstat, navíc za situace, kdy jednatel společnosti Avals zemřel. Žalobce se dovolává jako důkazu protokolu o daňové kontrole č. j. 1138880/16/2005-62562-108119.
7. Žalobce závěrem namítá skutečnost, že v průběhu odvolacího řízení nebyl vyslechnut navrhaný svědek, I.R. s odůvodněním žalovaného, spočívajícím v nedostatečném uvedení adresy navrhaného svědka. Žalobce má za to, že označení svědka bylo

dostatečně jednoznačné a byly zřejmé i skutečnosti, jež měly být v rámci navrhované výpovědi objasněny.

II. Vyjádření žalovaného

8. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby a v podrobnostech odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Žalovaný měl za to, že skutkový stav byl správcem daně a žalovaným zjištěn úplně a neshledal ani žádné vady řízení. Žalobce pochybnosti správce daně nevyvrátil ani provedenými svědeckými výpověďmi a oprávněnost nároku na odpočet DPH tudíž nebyla prokázána.
9. Ohledně namítaného nezohlednění výsledku dříve provedené kontroly za měsíc leden 2015 žalovaný odkázal na rozsudek NSS ze dne 29. 11. 2013, č. j. 5 Afs 11/2013 – 63, podle kterého nelze vycházet bez dalšího ze skutečností zjištěných v rámci daňového řízení vedeného ohledně jiného zdaňovacího období. Na zjištěné skutečnosti nemá vliv ani úmrtí jednatele společnosti Avals, byť může představovat zhoršení důkazní situace. S ohledem na rozložení důkazního břemene však úmrtí jednatele nemohlo být jakkoliv zohledněno ve prospěch žalobce. K údajné rostoucí tendenci na kvalitu předkládaných důkazů žalovaný odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí s tím, že v předchozím daňovém řízení žalobce své důkazní břemeno unesl prostřednictvím předložených důkazních prostředků poukazujících na subdodavatelské služby.
10. K namítanému neprovedení navržené svědecké výpovědi žalovaný uvedl, že navržený důkaz vyhodnotil jako nadbytečný a v rozporu se zásadou procesní ekonomie, když nebyla zřejmá jakákoliv souvislost s posuzovanou věcí. S žalobcem se neshoduje ani v tvrzené jednoznačnosti označení svědka. Návrh na výslech svědka byl navíc předložen krátce před uplynutím lhůty pro stanovení daně dle § 148 daňového řádu, která byla nad rámec zákonné povinnosti žalovaného prodloužena.

III. Obsah správního spisu

11. Z obsahu správního spisu vyplynuly pro soud následující rozhodné skutečnosti:
12. Správce daně u žalobce zahájil dne 20. 3. 2017 daňovou kontrolu protokolem o zahájení daňové kontroly č. j. 450231/17/2211-60562-307329, přičemž vyloučil nárok na odpočet daně dle § 72 a 73 zákona o DPH z přijatých zdanitelných plnění od dodavatelů Tarhon družstvo, STORIA družstvo, Avals s. r. o. a FIRONIA Media s. r. o., neboť žalobce neprokázal, že sporná plnění přijal od dodavatelů uvedených na příslušných daňových dokladech. Ekonomická činnost žalobce spočívala v poskytování služeb, a to povrchové úpravy a svařování kovů převážně pro odběratele A. P. Podle protokolu č. j. 1107017/18/2211-60561-401404 byl žalobce v rámci ústního jednání dne 27. 4. 2018 seznámen s výsledky kontrolního zjištění.
13. Daňová kontrola byla ukončena projednáním Zprávy o daňové kontrole č. j. 1886788/18/2211-60562-307329 dne 19. 10. 2018 a následně byly vydány dodatečné platební výměry, proti kterým se žalobce odvolal. Odvolací orgán následně přípisem č. j. 7809/10/5300-22441-705341 ze dne 28. 3. 2019 uložil prvostupňovému správci daně zaslat žalobci výzvu k doložení kontaktních údajů osob, jejichž svědecké výpovědi požadoval provést. Následně měl správce daně provést výsledky navržených svědků, jež měly osvědčit, že deklarovaný dodavatel Avals byl skutečným dodavatelem služeb pro žalobce a že fakturované práce jím byly skutečně poskytnuty. Žalovaný uložil správci daně provést Shodu s prvopisem potvrzuje J. M.

výslech svědka M.K. a rovněž využít všechny možnosti k zajištění svědeckých výpovědí jednotlivých navržených svědků, včetně opakovaných výzev a následného rozhodnutí o předvedení za pomoci příslušného bezpečnostního sboru.

14. Následně byly provedeny svědecké výpovědi, na jejichž základě učinil správce daně ve stanovisku ze dne 1. 7. 2019, č. j. 1652738/19/2211-60562-307329 závěr, že výsledky svědků jednoznačně neprokázaly, že fakturované práce byly provedeny právě pracovníky společnosti Avals a v deklarovaném rozsahu.
15. Písemností žalovaného ze dne 6. 12. 2019, č. j. 50765/19/5300-22441-705341 byl žalobce seznámen se zjištěnými skutečnostmi a vyzván k uplatnění práva vyjádřit se ke zjištěným skutečnostem. Dne 15. 1. 2020 žalobce žalovanému navrhl provést výslech svědka S.R., nar. X, který měl být bývalým zaměstnancem společnosti Avals. Žalovaný následně žalobce upozornil, že důkazní návrh neobsahuje identifikaci svědka ani důvod svědecké výpovědi. Dne 16. 1. 2020 bylo jméno navrženého svědka žalobcem změněno na I.R. s možnou adresou bydliště X. Žalovaný vyrozuměl žalobce přípisem ze dne 22. 1. 2020, č. j. 2845/20/5300-22441-705341 o tom, že navržený svědek není uveden v seznamu pracovníků, kteří měli v předmětných zdaňovacích obdobích provádět práce, nebyl uveden ani důvod svědecké výpovědi a navíc měla společnost Avals pouze virtuální sídlo a nebyla vedena jako zaměstnavatel Českou správou sociálního zabezpečení, v rozhodném období tudíž neměla zaměstnance. Žalovaný vyhodnotil provedení svědecké výpovědi jako nadbytečné a v rozporu se zásadou procesní ekonomie.
16. Odvolání bylo napadeným rozhodnutím zamítnuto a dodatečné platební výměry byly potvrzeny.

IV. Právní názor soudu

17. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí podle § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) v mezích daných žalobními body. O žalobě soud rozhodl při jednání konaném dne 27. 1. 2020.
18. Žaloba není důvodná.
19. Krajský soud při rozhodování ve věci vycházel zejména ze skutečnosti, že uplatnění nároku na odpočet DPH se opírá o příslušná ustanovení daňového práva hmotného. Podle § 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH *plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku, b) plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně s místem plnění v tuzemsku, c) plnění s místem plnění mimo tuzemsko, pokud by měl nárok na odpočet daně, jestliže by se uskutečnila s místem plnění v tuzemsku, d) plnění uvedených v § 54 odst. 1 písm. a) až j), l) až u) a y) a v § 55 s místem plnění ve třetí zemi, nebo pokud jsou taková plnění přímo spojena s vývozem zboží, nebo e) plnění uvedených v § 13 odst. 9 písm. a), b), d) a e) a v § 14 odst. 5. Podle § 72 odst. 2 téhož zákona daní na vstupu u přijatého zdanitelného plnění se rozumí daň uplatněná podle tohoto zákona a) na zboží, které plátcí bylo nebo má být dodáno, nebo službu, která mu byla nebo má být poskytnuta, b) na zboží, které bylo plátcem pořízeno z jiného členského státu anebo dovezeno ze třetí země, nebo c) v případě plnění podle § 13 odst. 4 písm. b). Podle § 72 odst. 5 zákona o DPH plátce má nárok na odpočet daně v plné výši u přijatého zdanitelného plnění, které použije výhradně pro uskutečňování plnění uvedených v odstavci 1.*

Shodu s prvopisem potvrzuje J. M.

20. Podle § 73 odst. 1 zákona o DPH *pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce povinen splnit tyto podmínky: a) při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, mít daňový doklad, b) při odpočtu daně, kterou plátce uplatnil při poskytnutí zdanitelného plnění osobou povinnou k dani neusazenou v tuzemsku nebo jiným plátcem, anebo kterou plátce uplatnil při pořízení zboží z jiného členského státu, daň přiznat a mít daňový doklad; nemá-li plátce daňový doklad, lze nárok prokázat jiným způsobem, c) při odpočtu daně při dovozu zboží, je-li plátce povinen tuto daň přiznat podle § 23 odst. 2 až 4, daň přiznat a mít daňový doklad, d) při odpočtu daně při dovozu zboží, není-li plátce povinen postupovat podle § 23 odst. 2 až 4, vyměřenou daň zaplatit a mít daňový doklad, nebo e) při odpočtu daně, kterou plátce uplatnil v případě plnění podle § 13 odst. 4 písm. b), daň přiznat a mít daňový doklad; nemá-li plátce daňový doklad, lze nárok prokázat jiným způsobem.*
21. Citovaná ustanovení vymezují pro plátce daně hmotněprávní podmínky vzniku nároku na odpočet daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které je následně využito či použito v rámci jeho ekonomické činnosti a zároveň povinnost předložit daňový doklad splňující formální náležitosti. Současně dle § 8 odst. 1 daňového řádu *správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.*
22. Pro přehlednost soud připomíná, že v daňovém řízení nese jak břemeno důkazní, tak břemeno tvrzení daňový subjekt, což vyplývá z § 92 odst. 3 daňového řádu. Konkrétně z § 72 odst. 1 zákona o DPH vyplývá, že daňový subjekt musí při uplatnění nároku na odpočet DPH jednoznačným způsobem tvrdit, že zdanitelné plnění přijal a následně jej užil k uskutečňování své ekonomické činnosti. Kromě tvrzení však musí při prokazování nároku na odpočet daně dojít také k naplnění povinnosti důkazní, a to předložením daňového dokladu.
23. K tomu je vhodné poukázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 9. 2013, č. j. 9 Afs 13/2013 - 30 „*Prokazování uskutečnění daňově uznatelného výdaje je tedy primárně záležitostí dokladovou. Daňový subjekt unese své důkazní břemeno, předloží-li správci daně doklady splňující požadavky stanovené zákonem a dále pokud údaje na dokladech uvedené odpovídají zjištěnému skutkovému stavu. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech prezentováno. Důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotné právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno tak, jak je plátcem deklarováno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu (srovnej nálezy Ústavního soudu ze dne 11. 2. 2008, sp. zn. I. ÚS 1841/07, všechna zde uvedená rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná na <http://nalus.usoud.cz>).*“
24. Daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má povinnost daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, a dále má povinnost toto tvrzení doložit, tedy má i břemeno důkazní. Ohledně důkazního břemene a jeho rozložení mezi daňový subjekt a správce daně je potřeba poukázat na skutečnost, že daňový subjekt podle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž prokázání byl správcem daně vyzván. Správce daně může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a dalších předložených

podkladů a důkazních prostředků a dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu je důkazní břemeno ohledně prokázání pochyb na straně správce daně. Jinými slovy správce daně musí prokázat existenci skutečností důvodně zpochybňujících soulad předložených dokladů se skutečností a musí poukázat na konkrétní nesrovnalosti, na jejichž základě hodnotí předložené účetnictví a doklady jako nesprávné či nevěrohodné. Unese-li správce daně své důkazní břemeno ohledně nesouladu předložené evidence se zjištěnými skutečnostmi, přechází důkazní břemeno zpět na daňový subjekt. V této fázi je tedy daňový subjekt povinen prokázat soulad účetnictví s tvrzenými skutečnostmi a doložit, že se účetní případy udály tak, jak o nich bylo účtováno. Jak konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 – 119 „[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) d. ř.], 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 (nedostatek spolehlivých informací o konkrétním účetním případě) či nepřímo (celkovou nevěrohodnost 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) d. ř.

25. 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 pravděpodobně pocházet ze sféry mimo účetnictví a de facto nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví.“
26. V jiném rozsudku Nejvyšší správní soud uvedl, že nárokuje-li si daňový subjekt nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty formálně správnými doklady, ale o faktickém průběhu obchodní transakce panují pochybnosti, je součástí důkazní povinnosti daňového subjektu prokázání existence zdanitelného plnění (viz rozsudek NSS ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006 – 107, veškerá rozhodnutí jsou publikována na www.nssoud.cz). „[A]ni doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění.“, jak konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 28. 2. 2008, č. j. 9 Afs 93/2007 – 84. Obdobné závěry lze nalézt rovněž v usnesení Ústavního soudu ze dne 11. 2. 2008, sp. zn. I. ÚS 1841/07: „[D]ůkaz daňovým dokladem (ve smyslu § 19 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty), je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty

skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu.“

27. Důkazní břemeno tak přechází na správce daně za předpokladu, že má důvodné pochybnosti ohledně tvrzení daňového subjektu. Tedy v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu musí správce daně prokázat, že pro soulad tvrzení daňového subjektu se skutečností existují důvodné pochybnosti. Podaří-li se správci daně tímto způsobem zpochybnit věrohodnost tvrzení daňového subjektu, přechází důkazní břemeno opět na daňový subjekt, jehož účelem je vyvrátit pochybnosti správce daně.
28. Žalobce namítal, že odepření nároku na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění od společnosti Avals bylo nesprávné, neboť oprávněnost nároku byla prokázána předloženými doklady a především pak provedenými svědeckými výpověďmi. Přijetí veškerých zdanitelných plnění bylo dle žalobce postačujícím způsobem prokázáno jak po stránce formální, tak i obsahové. Kvalita důkazu byla negativně ovlivněna smrtí jednatele společnosti Avals.
29. Správce daně ve Zprávě o daňové kontrole konstatoval, že k uplatněnému nároku na odpočet daně z přijatých plnění od společnosti Avlas žalobce správci daně předložil smlouvu o dílo z 1. 6. 2014, jejímž předmětem byl závazek společnosti Avals, coby dodavatele, vykonávat pro žalobce práce spočívající ve svařování kovů a povrchové úpravě kovů. Ke třem daňovým dokladům nebyly předloženy objednávky a správce daně následně zjistil, že žádné práce objednané pod konkrétními položkami z objednávky č. 30145 nebyly žalobcem vyfakturovány odběrateli A.P. Správci daně vznikly rovněž pochybnosti ohledně předložených docházkových listů a objednávek, jejichž datum vystavení bylo pozdější než datum dodání a objednávky se nadto odlišovaly vzhledem od ostatních objednávek. Nebyl přiléhavý ani odpracovaný počet hodin za měsíce září a říjen 2015. Společnost Avals měla virtuální sídlo a nebylo možno ji kontaktovat na adrese sídla. Společnost Avals nebyla v kontrolovaném období agenturou práce, neměla povolení ke zprostředkování zaměstnání, nebyla registrována k závislé činnosti, ani nebyla vedena jako zaměstnavatel Českou správou sociálního zabezpečení. Správce daně na základě těchto zjištěných informací vyhodnotil, že společnost Avals v kontrolovaném období nemohla disponovat zaměstnanci, kteří by mohli vykonávat předmětné práce. Správci daně se nepodařilo uskutečnit ani místní šetření u společnosti Avals, neboť společnost nereagovala na výzvy.
30. Dne 3. 7. 2018 byl vyslechnut M.C., který měl být zaměstnancem společnosti Avals. Z jeho výpovědi však tato skutečnost najisto nevyplynula, neboť tento svědek nepředložil žádný pracovněprávní dokument prokazující jeho zaměstnanecký poměr k dané společnosti, ani nebyl evidován Úřadem práce jako zahraniční zaměstnanec a neměl na území ČR sjednáno žádné pojištění. Svědecká výpověď tak byla vyhodnocena jako nevěrohodná, neprokazujíc, že doklady specifikovaná práce byla provedena společností Avals.
31. Z výpovědí svědků A.V.B., Dity C. N., H.O. a C.I. se podává, že s pracovníky žalobce se v areálu společnosti A. P. vyskytovali i pracovníci společnosti Avals, kteří měli montérky s logem této firmy. Tito pracovníci neměli do areálu A. P. své vlastní přístupové zařízení a vstupovali tam zásadně s jinými zaměstnanci, například právě se zaměstnanci žalobce, kteří v areálu prováděli svařčeské a zámečnické práce pro odběratele, společnost A. P.. Z výpovědí svědků dále vyplynulo, že pracovníci, kteří měli vykonávat práce pro Shodu s prvopisem potvrzuje J. M.

společnost Avals, se velmi často střídali, v průměru se délka jejich setrvání v areálu A. P. pohybovala v rozmezí 2-3 měsíců. Z výpovědi nevyplynulo, že by pracovníci společnosti Avals dělali svou práci v rámci subdodávky pro žalobce. Většina vyslechnutých svědků se shodla na tom, že zaměstnanci společnosti Avals vykonávali svou práci pro odběratele A. P., nikoliv pro žalobce. Pracovníci společnosti Avals stejně jako zaměstnanci žalobce obdrželi zakázky zadavatele A. P., které si mezi sebou rozdělili. Pracovníci společnosti Avals neměli své přístupové čipy a nemohli tak svou práci vykazovat přes počítačový evidenční systém. Jejich práce se tak evidovala písemně prostřednictvím zaměstnanců žalobce, přičemž výsledné údaje se na konci měsíce přerozdělily mezi zaměstnance žalobce a pracovníky Avals.

32. Provedené svědecké výpovědi neodstranily pochybnosti správce daně o oprávněnosti žalobcem uplatněného nároku na odpočet daně z předmětných plnění. Na žalobce nebyly ohledně jeho důkazní povinnosti kladeny nadměrné či nepřiměřené nároky. Žalobce v daňovém přiznání konstatoval přijetí zdanitelného plnění v určitém rozsahu od společnosti Avals a právě v tomto rozsahu jej tížilo důkazní břemeno. Daňové orgány po žalobci nepožadovaly prokázání skutečností mimo sféru jeho možností, nýbrž toliko prokázání správnosti a úplnosti údajů uvedených v předložených daňových dokladech. Pro uznání nároku na odpočet DPH musí být postaveno najisto, že došlo k plnění způsobem, který je doklady deklarován a že plnění poskytl subjekt, který je daňovým subjektem jako dodavatel označován. Žalobce neunesl své důkazní břemeno, neboť nepředložil dostatečně relevantní důkazní prostředky směřující k odstranění pochybností správce daně o tom, že společnost Avals skutečně vykonala pro žalobce práce v deklarovaném rozsahu.
33. Krajský soud se ztotožnil s daňovými orgány, že žalobce neuplatnil nárok na odpočet daně v souladu s § 72 a § 73 zákona o DPH, neboť žalobce neprokázal, že přijatá zdanitelná plnění uskutečnil subjekt uvedený na daňových dokladech jako dodavatel a dále žalobce neprokázal, že mu byly deklarované práce poskytnuty v tvrzeném rozsahu.
34. Není tudíž důvodná žalobní námitka, že daňové orgány vycházely z nedostatečně zjištěného skutkového stavu. Žalobce neprokázal a důkazními prostředky nedoložil faktické přijetí plnění od společnosti Avals a realizaci plnění tak, jak žalobce prostřednictvím předložených dokladů tvrdil. Správce daně ohledně společnosti Avals shledal takové nesrovnalosti, že nelze mít za prokázané přijetí plnění od deklarovaného dodavatele v deklarovaném rozsahu. Společnost Avals má virtuální sídlo, je nekontaktní, nebyla vedena jako zaměstnavatel u OSSZ, tudíž neměla žádné zaměstnance.
35. V této souvislosti nelze přisvědčit ani námitce, dle které žalovaný nezákonně odmítl provést žalobcem navržený výslech svědka I.R.. Dle údajů obsažených ve správním spise žalobce nikterak nekonkretizoval skutečnosti, které měl navrhovaný svědek objasnit. Žalobce toliko v návrhu na výslech svědka uvedl, že se má jednat o bývalého zaměstnance společnosti Avals. Žalovaný odmítl navrženého svědka vyslechnout, neboť měl za to, že by do věci nemohl vnést žádné nové informace. Žalobce se o této osobě v dosud vedeném řízení vůbec nezmínil a důkazní návrh byl zcela neurčitý jak ve vztahu k identifikaci svědka, tak i ve vztahu k obsahu svědecké výpovědi. Dle soudu neprovedení výpovědi navrženého svědka nemohlo mít za následek vadu řízení, neboť v posuzovaném případě šlo o prověření přijetí zdanitelného plnění žalobcem od společnosti Avals v deklarovaném rozsahu. Vzhledem k tomu, že tohoto svědka žalobce navrhl až v odvolacím řízení, krátce před koncem zákonné lhůty ke stanovení daně, a nefigurovalo na seznamu pracovníků,

kteří měli dle žalobce uskutečnit předmětná plnění, lze tento důkazní návrh považovat za účelový. Navíc nelze opomíjet skutečnost, že žalobce nikterak nezdůvodnil, čím by požadovaná svědecká výpověď mohla osvětlit průběh dodávek a prací realizovaných společností Avals. Vyhodnocení důkazního návrhu jako nadbytečného a v rozporu se zásadou procesní ekonomie tudíž považuje krajský soud za důvodné.

36. K namítanému nezohlednění výsledku dříve provedené kontroly za měsíc leden 2015 se krajský soud plně ztotožnil se žalovaným, který s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2013, č. j. 5 Afs 11/2013 – 63 učinil závěr, že v daňovém řízení nelze bez dalšího vycházet ze skutečností zjištěných v rámci daňové kontroly vedené za jiné zdaňovací období. Daňové řízení vedené za zdaňovací období měsíce ledna 2015 bylo vedeno místně příslušným Finančním úřadem pro hlavní město Prahu. I v tomto řízení správce daně nastolil postup k odstranění pochybností, v jehož rámci žalobce předložil takové důkazní prostředky, které svědčily o unesení důkazního břemene. Je však potřeba zdůraznit, že každé daňové řízení se vede samostatně a jednotlivé důkazní prostředky jsou nepřenositelné. I když mohou uskutečněná a přijatá plnění v jednom zdaňovacím období souviset s plněním vztahujícím se k jinému zdaňovacímu období, skutečnosti rozhodné pro vyměření daně se posuzují pro každé zdaňovací období samostatně a nelze je libovolně promítat do jiných zdaňovacích období (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 5. 2016, č. j. 8 Afs 76/2015 – 58).
37. V nyní posuzované věci správce daně postupoval v souladu se zákonem, zahájil postup k odstranění pochybností a veškeré předložené důkazní prostředky vyhodnotil v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů. Pochybnosti správci daně v souvislosti s dodavatelem Avals vyvstaly zejména ze zjištěných skutečností, že společnost Avals nedisponovala zaměstnanci, kteří by mohli předmětné práce vykonat, a nebylo ji možné kontaktovat na uváděném sídle. Ani dodatečně provedené svědecké výpovědi pochybnosti neodstranily a svědci nevyvrátili domněnky o neexistenci zaměstnanců společnosti Avals. Veškeré své závěry žalovaný podrobně popsal v žalobou napadeném rozhodnutí (konkrétně na str. 9 – 15 napadeného rozhodnutí), které soud považuje za správné.
38. Krajský soud ve shodě s daňovými orgány konstatuje, že na základě předložených důkazních prostředků žalobce neprokázal, že zdanitelná plnění byla uskutečněna způsobem uvedeným v daňových dokladech. Svědecké výpovědi vyslechnutých svědků pochybnosti daňových orgánů neodklidily. Daňové orgány tudíž unesly své důkazní břemeno stran nesplnění hmotněprávních podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH, neboť žalobce prostřednictvím jím snesených důkazů neprokázal, že jeho doklady jsou bezvadné a že prokazují uskutečnění plnění tak, jak o nich bylo účtováno.
39. Soud k návrhu žalobce neprovedl důkaz zprávou o daňové kontrole č. j. 1138880/16/2005-62562-108119, neboť s tímto řízením nesouvisí, jedná se o zprávu o daňové kontrole ohledně zcela jiného zdaňovacího období (leden 2015).

V. Závěr, náklady řízení

40. V rámci soudního přezkumu byla posouzena zákonnost a věcná správnost žalobou napadeného rozhodnutí z hlediska uplatněných žalobních bodů. Krajský soud uzavírá, že žalovaný uceleně a jednoznačně uvedl, které okolnosti považuje za rozhodující pro svoje závěry. Úvahy žalovaného jsou podložena dostatečnými skutkovými zjištěními.

41. Na základě shora uvedeného dospěl krajský soud k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
42. O náhradě nákladů řízení rozhodl krajský soud podle § 60 odst. 1, věty první s. ř. s. Žalobce neměl v řízení úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Pokud jde o procesně úspěšného žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením nad rámec běžné úřední činnosti vznikly nezbytné náklady důvodně vynaložené v řízení před soudem. Krajský soud proto v jeho případě rozhodl tak, že se žalovanému náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává 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 nejbližze 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.

České Budějovice 27. ledna 2021

Mgr. Helena Nutilová v. r.
předsedkyně senátu

