



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Mgr. Tomáše Zubka a soudců JUDr. Zory Šmolkové a JUDr. Daniela Spratka, Ph.D ve věci

žalobce: **R. S.**
zastoupený advokátem JUDr. Alfrédem Šrámkem
sídlem Českobratrská 1403/2, 702 00 Ostrava

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 8 2022, č. j. 29298/22/5300-21441-708995,
ve věci daně z přidané hodnoty

takto:

- I. Žaloba se **zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Žalobní námitky a stanovisko žalovaného:

1. Předmětem sporu je nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění deklarovaných na daňových dokladech od společnosti Albatrone s. r. o. za zdaňovací období leden, únor a březen 2016. Podle daňových orgánů žalobce neprokázal přijetí zdanitelných plnění

v deklarovaném rozsahu ani od deklarovaného dodavatele Albatrone s. r. o., ani od jiného dodavatele, který by byl plátcem DPH.

2. První okruh žalobních námitek se vztahuje k pochybnostem správce daně. Žalobce namítá, že správce daně a ani žalovaný nikdy právně relevantním způsobem nezpochybnili důkazní prostředky poskytnuté žalobcem tak, že by prokázali existenci pochybností.
3. Druhý okruh žalobních námitek směřuje do dokazování. Podle žalobce dokazování nebylo provedeno dostatečně, když nebyli vyslechnuti jako svědkové osoby, které ve své výpovědi uvedli svědkové C. a M. Výpovědi svědků Z., K., M. a C. byly hodnoceny v rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů. Podle žalobce je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné.
4. Žalovaný považoval napadené rozhodnutí za zákonné a žalobní argumentaci za nedůvodnou. Odkázal na přehled skutečností, které byly zdrojem pochybností správce daně, které žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl a které i podle něj odůvodňují pochybnosti, zda žalobce deklarované plnění přijal od společnosti Albatrone s. r. o. v deklarovaném rozsahu a zda mají přímou a bezprostřední souvislost na plnění deklarovaná na výstupu. Žalovaný poukázal i nato, že žalobce byl v průběhu daňového řízení vyzván k doplnění tvrzení a předložení důkazů s ohledem na rozsudek Soudního dvora EU ve věci Kemwater. Žalobce však žádné nové skutečnosti netvrdil, opakovaně navrhl výslech stejných svědků, a setrval na tvrzení, že plnění poskytla společnost Albatrone s. r. o. Nadto pochybnosti se týkaly nejen dodavatele, ale i rozsahu plnění. Co se týká neprovedení výslechu svědků a nesprávného hodnocení svědeckých výpovědí, žalovaný odkázal na napadené rozhodnutí a na svých závěrech setrval. Podle žalovaného není rozhodnutí nepřezkoumatelné.
5. U jednání oba účastníci na svých stanoviscích setrvali.
6. Krajský soud poté, co zjistil, že žaloba byla podána včas ve lhůtě dvou měsíců po doručení písemného vyhotovení rozhodnutí žalovaného žalobci, tedy v souladu s ustanovením § 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb. soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), přezkoumal napadené rozhodnutí v souladu s ustanovením § 75 odst. 2 s. ř. s. v mezích žalobních bodů a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
7. Ze správního spisu krajský soud zjistil, že u žalobce proběhla daňová kontrola, v rámci které správce daně neuznal žalobci nárok na odpočet DPH z přijatých plnění od společností Albatrone s. r. o., deklarovaných na daňových dokladech. Plnění spočívala v zámečnických, údržbářských a dalších pracech a výrobě a montáží výtahových šachet. Odběrateli byly společnosti ROCKWOOL a ATA ENGINEERING. Podle správce daně žalobce neprokázal, že přijal plnění od Albatrone s. r. o. a že k uskutečnění došlo tak, jak je na těchto dokladech deklarováno. Na základě závěrů daňové kontroly vydal správce daně platební výměry dne 16. 4. 2021, doměřující žalobci DPH a ukládající povinnost zaplatit penále. V rámci odvolacího řízení žalovaný seznámil žalobce se skutečностями zjištěnými v odvolacím řízení včetně náhledu žalovaného na vliv judikatury Kemwater (rozsudek Soudního dvora EU sp. zn C-154/20 z 9. 12. 2021, sp. zn C-281/20 z 11. 11. 2021 a rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 334/2017-208 ze dne 23. 3. 2022), umožnil žalobci se vyjádřit, což tento i učinil, a následně rozhodl napadeným rozhodnutím.

K nesplnění důkazní povinnosti správce daně ve vztahu k pochybnostem, které by účetnictví žalobce činilo nevěrohodným, neúplným, neprůkazným a nesprávným.

8. Žalobce namítá, že žalovaný nikdy právně relevantním způsobem nezpochybnil důkazní prostředky poskytnuté žalobcem tak, že by prokázal existenci pochybností. Žalobce se takto odkazuje, že poskytl rámcovou smlouvu, předávací a přebírací protokoly, ze kterých vyplývá poskytnutí pracovníků od společnosti Albatrone s. r. o. v souladu se smlouvou, kteří práci provedli, což potvrdil svědek Z. Paní M. předložila účetní doklady, žalobce uhradil odsouhlasené faktury a předložil výpisy z bankovních účtu. Žalobce tvrdí, že prokázal všechny skutečnosti, které jsou předpokladem pro přiznání nároku na DPH.
9. Krajský soud z napadeného rozhodnutí zjistil, že podle žalovaného správci daně vznikly důvodné pochybnosti na základě – mimo jiné - těchto skutečností (žalovaný se pochybnostem ohledně přijetí plnění a jeho rozsahu vyjádřil na stranách 7-17): na předložených daňových dokladech a dodacích listech byl předmět plnění specifikován pouze obecně, součástí podkladů nebyly žádné přílohy, ze kterých by bylo možné provedení prací ověřit, daňové doklady neobsahují datum uskutečnění plnění, na pracích se podíleli též živnostníci a jiné osoby, kteří pracovali pro žalobce bez blíže specifikovaného vztahu, z předávacích protokolů nevyplývá rozsah provedených prací, daňové a pokladní doklady byly podepsány osobou, která nebyla podle veřejného rejstříku oprávněna jednat, některé práce byly provedeny již před účinností smlouvy o dílo, na základě které být provedeny měly, úhrada měla být provedena bezhotovostně, ale byla prováděna v hotovosti, plnění byla fakturována duplicitně, společnost Albatrone s. r. o. sídlila v bytovém domě na adrese spolu s mnoha dalšími subjekty, neměla provozovnu a neměla zaměstnance, a z veřejného rejstříku vyplývají podezřelé okolnosti (určitou dobu neměla statutárního zástupce, má extrémně velké množství zapsaných oborů podnikání).
10. Žalobce v žalobě na výše uvedené nijak nereagoval, pouze zopakoval, jaké doklady správci daně předložil, a konstatoval, že prokázal skutečnosti, které jsou předpokladem pro přiznání nároku na odpočet DPH. Jak opakovaně konstatovala judikatura správních soudů, řízení před krajským soudem je ovládáno dispoziční zásadou. Obsah, rozsah a kvalita žalobní argumentace předurčuje obsah, rozsah a kvalitu následného soudního rozhodnutí. Je-li žaloba kuse zdůvodněna, je tak předurčen nejen rozsah přezkumné činnosti soudu, ale i obsah rozsudku soudu. Soud není povinen ani oprávněn domýšlet argumenty za žalobce. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by roli advokáta (srov. např. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 - 78, a rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2012, č. j. 1 Afs 57/2011 - 95, ze dne 22. 4. 2014, č. j. 2 Ads 21/2014 - 20, ze dne 27. 10. 2010, č. j. 8 As 22/2009 - 99, ze dne 18. 6. 2008, č. j. 7 Afs 39/2007 - 46, ze dne 17. 12. 2008, č. j. 7 As 17/2008 - 60). Jak rovněž vyplývá z konstantní judikatury správních soudů, opakování odvolacích námitek nemůže nahradit vlastní žalobní argumentaci, protože až ta je předmětem soudního přezkumu (srov. rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 17. 2. 1995, č. j. 6 A 15/94 - 39, rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 1. 2007, č. j. 8 Afs 55/2005-74, ze dne 29. 2. 2008, č. j. 8 Afs 98/2007-73, a ze dne 9. 7. 2019, č. j. 7 Afs 161/2018 - 28, bod 13). Žalobce však ustal na opakování svých námitek, které z podstatné části pouze opsal. Jeho žaloba je tak na samé hranici projednatelnosti.
11. Krajský soud proto pouze stručně uvádí, že žalovaný nezpochybnil předložení rámcové smlouvy, které se žalobce dovolává. Ta však vedla k pochybnostem ohledně několika faktur, neboť bylo fakturováno za práce, které proběhly před účinností smlouvy v jiném období (v roce 2015). Daňové orgány nezpochybnily ani předložení předávacích protokolů. Z nichž však rozsah prací nevyplývá a nadto, pracovníci společnosti Albatrone,

s. r. o., kteří měli práce provést, nebyli uvedeni v docházkových listech u odběratelů, u nichž měly být zakázky provedeny. Rovněž není zpochybněno, že byly předloženy pokladní doklady a výpisy z bankovních účtů. Pochybnosti vzbudil údaj na fakturách o jejich bezhotovostní úhradě, navzdory kterému byly faktury hrazeny hotovostně. Ve spojení s dalšími výše popsányi skutečnostmi, zejména ohledně samotného dodavatele Albatrone s. r. o. (sídlo v bytovém domě, absence statutárního orgánu, žádní zaměstnanci) krajský soud uzavírá, že správce daně splnil svou důkazní povinnost, která mu vyplývá z § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, a prokázal skutečnosti, ze kterých mu vznikly důvodné pochybnosti ohledně předložených účetních dokladů. Žalobní námitka neprokázání důvodných pochybností tak není důvodná.

K nedostatečně provedenému dokazování

12. Žalobce nejprve konstatoval, že v řízení byli vyslechnuti K. M., J. C., E. K., R. P. a J. Z., a z jejich výpovědi, ve spojení s provedenými listinnými důkazy, podle něj jednoznačně vyplývá, že žalobce od společnosti Albatrone s. r. o. přijal zdanitelné plnění, a to prostřednictvím jednotlivých pracovníků, kteří pro žalobce jednotlivé práce provedli; žalobce v žalobě z provedených výsledků citoval. Pokud měl žalovaný pochybnosti o provedení jednotlivých prací pracovníky společnosti Albatrone, s. r. o., měl vyslechnout osoby, které svědek J. C. ve své výpovědi uvedl (konkrétně osoby M. M., L. M., R. P., J. C., F. M.). Žalobce dále poukázal na to, že nemá dostatek pracovníků k provedení fakturovaných prací.
13. Krajský soud konstatuje, že totožnou námitku žalobce vznesl již v odvolacím řízení, včetně citace svědeckých výpovědí, které žalobce považuje za prokazující jeho tvrzení. Žalovaný se k této námitce podrobně vyjádřil v napadeném rozhodnutí v bodech 66 až 77. Uvedl, že správce daně hodnotil nejen žalobcem uvedené důkazní prostředky (žalobce v odvolání i žalobě opakuje tytéž listinné důkazní prostředky), ale i všechny další listinné důkazy, které správce daně získal od odběratelů žalobce ROCKWOOL a ATA ENGINEERING, a od ČSSZ. Tyto hodnotil jednotlivě i ve vzájemných souvislostech. Citované pasáže svědeckých výpovědí jsou vytrženy z kontextu a ve světle zjištěných pochybností podle žalovaného neprokazují provedení prací společností Albatrone s. r. o. (uvedenými pracovníky), jak bylo deklarováno na daňových dokladech. Poukázal na to, že bylo zjištěno, že práce prováděly jiné osoby, než pracovníci od společnosti Albatrone s. r. o., živnostníci, osoby pracující na dohodu o pracovní činnosti a osoby, jejichž vztah nebyl k žalobci zjištěn. Výskyt uvedených pracovníků Albatronu s. r. o. nikdo konkrétně nepotvrdil, nebyly uvedeni v docházkových kartách ani v historii průchodu, kde byly uvedeny všechny osoby, které do areálu vstupovaly. Žalovaný souhlasil s tím, že svědek C. uvedl jména osob, které měly za Albatrone s. r. o. práce provést, to však bylo výše uvedenými zjištěními vyvráceno. Nadto, k těmto osobám nejsou známy žádné bližší údaje. Žalovaný je tedy nevyslechl pro nadbytečnost, neboť skutečnosti, které měli potvrdit, byly zjištěny jinak.
14. Předně soud opakuje, že obsah a kvalita žaloby předurčuje podobu rozhodnutí soudu, protože míra podrobnosti odezvy soudu je závislá na tom, jak detailně své námitky žalobce v žalobě formuluje (viz odstavec 10 tohoto rozsudku). Žalovaný v napadeném rozhodnutí, i správce daně ve zprávě o daňové kontrole podrobně odůvodnili své závěry ohledně zjištění, která učinili z provedených důkazů, podrobně hodnotili i vyslechnuté svědky, přičemž proti zevrubné a promyšlené argumentaci žalovaného žalobce v žalobě postavil totožné námitky,

jaké uplatnil v odvolání, a které prakticky opsal, aniž by předložil konkrétní konkurující argumentaci zpochybňující správnost závěrů žalovaného. Jak bylo uvedeno v odstavci 10 tohoto rozsudku, opakování odvolacích námitek nemůže nahradit vlastní žalobní argumentaci, protože až ta je předmětem soudního přezkumu. I druhý žalobní bod tak požadavky na žalobní body kladené splňuje jen na samé hranici.

15. Krajský soud přisvědčuje žalovanému, že výslech osob, označených svědkem C., byl nadbytečný. Nadbytečnost jejich výslechu vyplývá z jiných zjištění, na které žalovaný odkázal při vypořádání žalobcovy odvolací námítky, se kterými žalobce v žalobě nijak nepolemizuje. Konkrétně, denní záznam žalobce ze stavby, obsahující údaje o osobách, které se zde vyskytovaly, a které odpovídají záznamům v docházkových kartách odběratele žalobce, společnosti ROCKWOOL, se liší se od osob, které uvedl svědek C. jako údajné pracovníky Albatrone s. r. o. Žádné z osob, kterou svědek C. uvedl, nebyla ani vydána karta pro průchod od společnosti ROCKWOOL. Spolupracovník žalobce, pan K., a živnostník, který pro žalobce pracoval, pan Z., žádnou z uvedených osob neznali. Žalovaný nepovažoval za hodnověrnou listinu – školení BOZP – která obsahovala uvedené osoby, jež zmínil svědek C. a svědkyně M., jako pracovníky Albatronu s. r. o. Výpověď svědka C. navíc žalovaný považoval za nevěrohodnou. S ohledem na to považuje krajský soud shodně jako žalovaný za nadbytečný výslech osob, které svědek C. za pracovníky Albatrone s. r. o. označil, protože jejich nepřítomnost při plnění pro žalobce byla zjištěna z jiných důkazních prostředků. Nadbytečnost je přitom jedním z důvodů, pro které není správní orgán povinen navržený důkaz provést, jak bylo opakovaně potvrzeno správními soudy i Ústavním soudem (srov. náleze ze dne 8. 12. 2009, sp. zn. I. ÚS 118/09). Žalobní námitka nedostatečnosti provedeního dokazování proto důvodná není.

Porušení zásady volného hodnocení důkazů

16. Žalobce v žalobě namítl nesprávné hodnocení výpovědi svědků Z., K., C. a svědkyně M. Jak krajský soud ověřil, zcela shodně námítka žalobce uplatnil i v odvolání, když žaloba je pouze opisem námitek odvolacích. Žalovaný vypořádal žalobcovy námítka v napadeném rozhodnutí v bodech 79 až 93. Žalobce v žalobě nic nového nepřinesl. Krajský soud opakuje, že i v tomto případě je proto žaloba jen na samé hranici přezkoumatelnosti; krajský soud odkazuje na odstavec 10 tohoto rozsudku.
17. K jednotlivým namítaným výpovědím krajský soud odkazuje zejména na jejich vypořádání žalovaným v napadeném rozhodnutí, které považuje přezkoumatelné, dostatečné a logické.
18. Žalobce k hodnocení výpovědi svědka J. Z., dodavatele žalobce, namítl, že z jeho výpovědi vyplývá, že posuzované práce provedli pracovníci Albatrone s. r. o.; zdůraznil, že práce nemohly být provedeny samy od sebe, žalobce vlastní pracovníky nemá a nutně tedy musely být provedeny pracovníky Albatrone s. r. o. Žalovaný v napadeném rozhodnutí poukázal na to, že na výtahových šachtách podle výpovědi tohoto svědka a ve spojení s výpovědí E. K., pracovaly konkrétní zjištěné osoby, svědek a další živnostníci. Předávací protokol, ze kterého mělo plnění od Albatrone s. r. o. vyplývat, byl podepsán a vyhotoven pouze formálně, v rozporu se skutečností, tedy v rozporu se skutečnými osobami, které práce fakticky prováděly. Uvedenému odpovídají rovněž záznamy o průchodu, vyhotovené společností ROCKWOOL, kde práce byly prováděny. Není tedy pravdou, že práce byly provedeny samy od sebe, byly provedeny zjištěnými osobami, nikoliv však společností

Albatrone s. r. o. Krajský soud na uvedeném závěru neshledal žádné nesrovnalosti a ztotožňuje se s ním, kdy konkrétně proti němu žalobce žádné žalobní námitky neuplatnil.

19. Žalobce k hodnocení výpovědi E. K., zprostředkovatele a spolupracovníka žalobce, namítl, že se žalovaný nevypořádal s tím, že se mezi žalobcem, panem J. C., dřívějším jednatelem Albatrone s. r. o. a osobou, která za Albatrone s. r. o. vůči žalobci jednala, a K. M., konaly obchodní schůzky. Žalovaný k této výpovědi v napadeném rozhodnutí (zejm. bod 88) uvedl, že E. K. výrobu výtahových šachet technicky řídil a dozoroval. Podle předávacích protokolů měl J. C. výtahové šachty žalobci předávat. E. K. tedy musel J. C. znát ze své technické praxe při výrobě šachet, uvedl přitom, že mu byl J. C. představen až při pracovním obědě. Podle žalovaného tedy skutečnost pracovních obědů neprokazuje, že práce provedla společnost Albatrone s. r. o. Krajský soud tento závěr považuje za logický. Žalovaný pracovní schůzky zohlednil, byť s jiným výsledkem, než žalobce zamýšlel. Námitka nesprávného hodnocení této výpovědi tedy rovněž důvodná není.
20. Žalobce k hodnocení výpovědi K. M., zmocněné zástupkyně společnosti Albatrone s. r. o., uvedl, že žalovaný měl přihlédnout k čtyřletému odstupu mezi výsledkem a událostmi, o kterých svědkyně vypovídala. Pokud měl správce daně pochybnosti, měl nařídit nový výslech. Žalovaný v napadeném rozhodnutí (zejm. bod 90) uvedl, že časový odstup při hodnocení výpovědi nehrál podstatnou roli. Podstatnou roli hrály jiné okolnosti, např. nepravdivost výpovědi svědkyně ohledně toho, že měla v České republice vypovídat jako svědek, že osobně předala za Albatrone s. r. o. daňové přiznání a že Finančnímu úřadu předala plnou moc. Další nesrovnalost žalovaný shledal v tom, že svědkyně si údajně nepamatovala jména zaměstnanců společnosti Albatrone s. r. o., následně, v písemném vyjádření si jako na tyto pracovníky vzpomněla na pana C., svého životního partnera, a čtyři osoby jménem M., podle jména tedy příbuzné; žalovaný považoval za nepravděpodobné, aby si tyto osoby s ohledem na osobní vazby nepamatovala. Dále žalovaný poukázal na selektivní paměť této svědkyně. Krajský soud uzavírá, že žalovaný hodnotil výpověď svědkyně logicky, v souvislostech s ostatními skutečnostmi, které zjistil, a zohlednil i časový odstup. Při absenci konkrétních argumentů proti jeho závěrům považuje krajský soud i tuto námitku žalobce za nedůvodnou.
21. K hodnocení výpovědi J. C. žalobce namítl rovněž nezohledněný časový odstup od událostí, ke kterým se výpověď pojí, dále nevysvětlení, proč je svědek nevěrohodný a proč k jeho výpovědi přihlédnuto nebylo. Žalovaný v napadeném rozhodnutí (zejm. bod 93) uvedl, že svědek vypovídal rozporuplně, na řadu otázek nedokázal odpovědět, nikoliv proto, že by si to nepamatoval, ale protože se těchto plnění neúčastnil. Nemohl tedy faktickou realizaci prací potvrdit, byť související doklady podepsal. Časový odstup zde nehraje roli. Žalovaný odkázal dále na zprávu o daňové kontrole, kde správce daně na straně 34 a 35 nevěrohodnost výpovědi tohoto svědka objasnil; krajský soud ověřil že těmito důvody jsou např. tvrzení svědka o předmětu činnosti Albatrone s. r. o., spočívající v čistících pracích, ačkoliv Albatrone s. r. o. žalobci fakturoval výrobu a montáž ocelových konstrukcí. Výroba a montáž měla probíhat v prostorách, ve kterých se svědek pohyboval, tedy o této výrobě musel vědět, přesto o nich nic nevypověděl. Nevyjádřil se k fakturám, které vystavil i poté, co již nebyl jednatelem Albatrone, s. r. o., potvrdil provedení všech fakturovaných prací na předložených fakturách, ačkoliv na nich byla uvedena výroba a montáž, přičemž montáže neprováděla společnost Albatrone s. r. o., ale společnost ATA ENGINEERING, apod. Vzhledem k tomu že žalobce v žalobě konkrétní argumentaci proti závěrům žalovaného

v napadeném rozhodnutí neuvedl, krajský soud považuje závěry žalovaného za přezkoumatelné a logické.

22. Ani tato žalobní námitka tedy není důvodná.

Závěr a náhrada nákladů řízení

23. Krajský soud neshledal žádný žalobní bod za důvodný a žalobu proto podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, zamítl.

24. V řízení byl plně procesně úspěšný žalovaný, kterému podle § 60 odst. 1 soudního řádu správního vzniklo právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému však žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti podle obsahu spisu nevznikly a soud proto žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu.

Ostrava dne 5. června 2024

Mgr. Tomáš Zubek
předseda senátu