

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Hubáčka a soudců JUDr. Elišky Cihlářové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobkyně: **A-Z ODPADY s. r. o.,** se sídlem Spořická 4751, Chomutov, zastoupena JUDr. Pavlem Kavinkem, advokátem advokátní kanceláře Kavinek & partneři, v. o. s. se sídlem Královdvorská 16, Praha 1, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ústí nad Labem,** se sídlem Velká Hradební 61/39, Ústí nad Labem, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 26. 9. 2011, č. j. 15 Af 46/2010 - 107,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností se žalobkyně A-Z ODPADY s. r. o. domáhá u Nejvyššího správního soudu vydání rozsudku, kterým by byl zrušen rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 26. 9. 2011, č. j. 15 Af 46/2010 - 107, a věc vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Krajský soud v Ústí nad Labem (dále také „krajský soud“) napadeným rozsudkem ze dne 26. 9. 2011, č. j. 15 Af 46/2010 - 107, zamítl žalobu společnosti A-Z ODPADY s. r. o., kterou se domáhala přezkoumání a zrušení rozhodnutí žalovaného Finančního ředitelství v Ústí nad Labem (dále také „žalovaný“) ze dne 8. 9. 2008, č. j. 10400/08-1300-506934, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobkyně proti platebnímu výměru Finančního úřadu v Chomutově (dále jen „správce daně“) ze dne 4. 12. 2007, č. j. 161253/07/182913/6540, kterým byla žalobkyni za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2003 dodatečně stanovena daň z přidané hodnoty ve výši 683 540 Kč.

Krajský soud vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu, vysloveným ve zrušujícím rozsudku kasačního soudu ze dne 15. 4. 2010, č. j. 7 Afs 16/2010 - 84, nejprve dovodil, že daňová kontrola u žalobkyně byla zahájena v souladu se zákonem i ústavním pořádkem, a že v projednávané věci nedošlo k marnému uplynutí prekluzivní lhůty pro dodatečné stanovení daně. V dalším pak krajský soud rozvedl podstatu sporu, kterou je otázka prokázání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) u plnění od společnosti ISILDUR s. r. o. (dále také „deklarovaný dodavatel“), uplatněného žalobkyní v původním daňovém řízení, to vše v právním rámci zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro zdaňovací období pro 4. čtvrtletí roku 2003 (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty nebo ZDPH“) a zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Krajský soud konstatoval, že nebylo povinností žalobkyně, aby měla své závazky (smlouvy) a listiny k nim se vztahující (dodací listy, předávací protokoly) k dispozici v písemné formě. Tato okolnost ji však nezbavovala povinnosti prokazovat veškeré tvrzené skutečnosti, které uvedla v daňovém přiznání (§ 31 zákona o správě daní a poplatků). Bylo tedy na žalobkyni, aby prokázala, že se deklarované obchodní případy udály skutečně tak, jak uvedla ve svém daňovém přiznání. Žalobkyně proto musela, při absenci jinak zcela běžných důkazů o dodání zboží a poskytnutí služeb, doložit jinak svůj původně uplatněný odpočet daně - např. jinými důkazy, či svědeckými výpověďmi. Toto však neučinila a správci daně nepředložila pádné důkazy svědčící o tom, že jí deklarovaný dodavatel skutečně dodal uváděné zboží a poskytl fakturované služby. Žalobkyně proto v daňovém řízení neunesla své důkazní břemeno, jenž na ní vázlo. U plnění, které mělo spočívat v povrchových úpravách terénu a komunikací, resp. panelových cest na skládce A.I. Prunéřov (faktura č. 230198 ze dne 25. 11. 2003) vyšel krajský soud obdobně jako správní orgány ze znaleckého posudku ze dne 6. 10. 2004. V tomto posudku uvedl znalec Pavel Beneš - v části týkající se popisu stavu zpevněných ploch ze silničních panelů - že jsou částečně poškozené a jejich stáří činí 14 let. Tento závěr proto není v souladu s tvrzením žalobkyně, která v daňovém řízení uváděla, že deklarovaný dodavatel v areálu provedl nové povrchové úpravy včetně panelových cest. Ve vztahu k dodávkám vápna a prostředku Waxol, včetně manipulace s nimi, (faktury č. 230172 z 3. 11. 2003, č. 230205 z 25. 11. 2003, č. 230204 z 25. 11. 2003 a č. 230206 ze dne 26. 11.2003) správce daně dostatečně prokázal existenci skutečností vyvracející věrohodnost, průkaznost a správnost účetnictví a povinných evidencí vztahujících se k deklarovaným přijatým plněním. Ze zprávy Analytické laboratoře Plzeň ze dne 26. 2. 2003 vyplývá, že výsledkem výběru vhodného typu vápna bylo zjištění, že z produkce společnosti HASIT s. r. o. je nejvhodnější hrubozrnný produkt o obsahu cca 65% hmotn. CaO, odebíraný z technologie ještě před drcením a mletím. Jiné výrobky totiž vykazovaly nižší, až nedostatečnou reaktivitu. I přes tuto zprávu však podle svých tvrzení měla žalobkyně odebírat nejen vápno, ale i jiný prostředek Waxol, o němž se však zpráva nezmiňuje. V tomto směru tedy žalobkyně žádnými důkazy nevyvrátila pochybnosti správních orgánů o fakticitě deklarovaných dodávek. Nadto sama žalobkyně ve své Zprávě pro Krajský úřad Ústeckého kraje ze dne 27. 1. 2004, tedy 2 měsíce po zpochybněných dodávkách uvádí, že rok 2003 byl pouze rokem přípravným, kdy byly řešeny technické problémy a na uzavřené skládce docházelo jen k odčerpávání akumulované vody a její likvidaci, a že to bude teprve rok 2004, kdy budou provedeny stabilizační zkoušky odpadů. Ve Zprávě ze dne 9. 6. 2004 pak žalobkyně sama uvedla, že zkoušky prokázaly, že je třeba před stabilizací samotnou provést předúpravu přídavkem aditiva. Ve zprávě za rok 2004 pro Ústecký kraj žalobkyně opětovně sama uvedla, že práce na sanaci předmětné skládky byly zahájeny v roce 2004. Jedná se tedy o skutečnosti, které zásadním způsobem zpochybňují tvrzení žalobkyně stran realizace plnění dle uvedených faktur. Žalobkyně tedy nedoložila žádné důkazy, jež by svědčily o tom, že skutečně nakoupila deklarované zboží podle uvedených faktur, které spotřebovala včetně

deklarovaných služeb, jež se k nim měly vztahovat. Pokud pak jde o fakturu za ruční vyčištění zásobních jímek a neemulgačních stanic od usazenin (faktura č. 230203 z 25. 11. 2003), tak ani zde krajský soud neshledal, že by to byl správce daně, kdo neunesl své důkazní břemeno. Z obsahu spisu vyplývá, že na skládce byly 3 laguny, z nichž dvě byly k desátému měsíci roku 2002 vyplněny až po okraj a třetí laguna byla naplněna z části kaly z čiření vody. Kromě uvedené faktury žalobkyně nedoložila žádný důkaz ani doklad, který by svědčil o naplnění nezbytných podmínek daných ustanovním § 19 ZDPH i u tohoto plnění. Krajský soud z tohoto důvodu došel k tomu, že nárok na odpočet daně u uvedených faktur (jimi deklarovaných přijatých plnění) nejenže nebyl prokázán, ale svědčí o neprůkaznosti a nesprávnosti vedení účetnictví a jiných evidencí žalobkyní. Krajský soud rovněž neshledal, že by správní orgány vadně hodnotily výpovědi svědků - konkrétně a) Tomáše Josífka (jednatele dodavatele od 24. 9. 2003 do 19. 11. 2003) a b) Zuzany Bolinové (jednatelka deklarovaného dodavatele od 19. 11. 2003 do 25. 1. 2005). Žalobkyní navržené výslechy svědků T. B. a P. B. nemohly být provedeny, protože tyto osoby ještě před návrhem žalobkyně na jejich výslech zemřely. Stejně tak neshledal krajský soud pochybení správních orgánů v tom, pokud neprovedly žalobkyní navrhovaný důkaz zkoumáním podloží skládky - analytického zmapování obsahu ukládacích bazénů a výpočtem rozboru kalů, jenž mohl svědčit o množství deklarovaného vápna. Je tomu tak proto, že žalobkyně v průběhu let odebírala vápno od různých výrobců. Rozborem kalu by bylo sice možné zjistit, že v odkališti je určité množství vápna. Nebylo by však možné z něj zjistit, že jej žalobkyni dodal právě deklarovaný dodavatel a že tomu bylo právě v listopadu roku 2003 a v deklarovaném množství. Krajský soud proto žalobu zamítl jako neopodstatněnou, neboť ke vzniku nároku na odpočet daně nestačí pouhá existence perfektních daňových dokladů (plnění musí být nutně stvrzeno také po stránce faktické).

Proti tomuto rozsudku krajského soudu podala žalobkyně jako stěžovatelka (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost, kterou opřela o ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

V kasační stížnosti stěžovatelka především namítá, že krajský soud došel k nesprávnému právnímu závěru, pokud dovodil, že neprokázala oprávněnost uplatněných odpočtů DPH u plnění od společnosti ISILDUR s. r. o., resp. pokud má za to, že nebyla prokázána existence daných obchodů, jež doložila daňovými doklady č. 365, 394, 395, 396, 412 a č. 413 (vztahujících se k uvedeným fakturám od deklarovaného dodavatele). Naopak je toho názoru, že nebyla prokázána existence skutečností vyvracejících věrohodnost, správnost, úplnost a průkaznost jejího účetnictví. Správní orgány i krajský soud postupovaly v rozporu se zásadami dokazování a hodnocení důkazů v daňovém řízení. Závěry správních orgánů i krajského soudu nejsou podloženy skutkovými zjištěními a nad to odporují zásadám logického myšlení a uvažování. Zásadně nesouhlasí s hodnocením výpovědi svědka Josífka, z níž vyplynulo, že společnost zřejmě zastupoval T. B. a že podpisy na fakturách jsou pravděpodobně svědka Josífka. Není tedy pravdou, jak konstatuje krajský soud, že výpověď tohoto svědka nepotvrdila, že předmětné dodávky vápna jí dodala společnost ISILDUR s. r. o. Nadto z této svědecké výpovědi je zřejmá vysoká pravděpodobnost, že dané obchody byly se společností ISILDUR s. r. o. realizovány. Že za společnost ISILDUR s. r. o. jednaly spíše jiné osoby než jednatelé vyplývá i z výpovědi svědkyně Bolinové, která si vzpomněla na nějakého „T.“. K tíži daňového subjektu však nelze přičítat, že nebylo možno provést výpovědi navržených svědků T. B. a P. B. z důvodu jejich úmrtí, kteří spolu měli o těchto dodávkách přímo jednat. Pokud pak krajský soud za této situace došel k závěru, že důkazní břemeno je stále na daňovém subjektu, je takové stanovisko nezákonné a svévolné. Správní orgány a po té i krajský soud pochybily, pokud neprovedly další navrhované důkazy - šetření na místě skládky, analytické zmapováním obsahu ukládacích

bazénů a rozbor kalu. Tyto prostředky by byly sto prokázat provedení předmětných dodávek deklarovaným dodavatelem. Rozborem kalu by pak bylo možno dokázat množství dodaného vápna do stabilizátoru, které by mohlo odpovídat sumě nakoupeného vápna od všech dodavatelů. Není tedy pravdou, že tento důkazní prostředek nemohl přispět ke zjištění skutkového stavu věci, jak nesprávně dovodily správní orgány i krajský soud.

Žalované Finanční ředitelství v Ústí nad Labem považuje kasační stížnost za nedůvodnou. Pokud jde o obsah rozsudku, zcela se ztotožňuje s právním názorem vysloveným krajským soudem. Správní soud se dostatečně vypořádal se všemi námitkami stěžovatelky, sporné otázky posoudil správně a úplně i po právní stránce. K tvrzením stěžovatelky obsaženým v kasační stížnosti zcela odkazuje na své předchozí vyjádření, když vznesené námitky jsou stejné, jako byly námitky žalobní i odvolací. Navrhuje proto, aby Nejvyšší správní soud podanou kasační stížnost zamítl pro její neodůvodněnost.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnila stěžovatelka v podané kasační stížnosti a dospěl k závěru, že kasační stížnost není opodstatněná.

Podstatou sporu mezi účastníky řízení je posouzení otázky, zda stěžovatelka v daňovém řízení, týkajícím se její daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2003, prokázala, že jí oprávněně vznikl nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění od společnosti ISILDUR s. r. o., dle předložených daňových dokladů č. 365, 394, 395, 396, 412 a č. 413 (podle fa. č. 230172 z 3. 11. 2003 a fa. č. 230205, č. 230204, č. 230206, č. 230203, č. 230198 z 25. 11. 2003), či zda po proběhlé daňové kontrole bylo správně zjištěno správcem daně, že tomu tak nebylo, a zda tuto otázku v předešlém řízení posoudil žalovaný a po té krajský soud v souladu se zákonem.

Z obsahu předloženého správního spisu vyplývá, že si stěžovatelka (provozující skládku A1 Prunéřov) za zdaňovací období 4 čtvrtletí roku 2003 uplatnila mj. nárok na odpočet DPH z plnění od společnosti ISILDUR s. r. o. Bylo tomu tak na základě daňových dokladů (přijatých) č. 365, 394, 395, 396, 412 a č. 413 (dále také „přijaté faktury“). Předmětem uskutečněných plnění dle těchto dokladů mělo být: - dodání 200 tun nehašeného vápna (fa. č. 230172, DUZP 3. 11. 2003, DPH 131 340 Kč); - dodání 40 tun přípravku Waxol (fa. č. 230205, DUZP 25. 11. 2003, DPH 90 640 Kč); - ruční vyčištění zásobních jímek a deemulgačních stanic (fa. č. 230203, DUZP 25. 11. 2003, DPH 67 760 Kč); - výkopové a zemní práce, oprava panelové cesty, povrchová úprava terénu a manipulace s vápnem (fa. č. 230197, DUZP 25. 11. 2003, DPH 198 660 Kč); - dodání 200 tun nehašeného vápna (fa. č. 230204, DUZP 25. 11. 2003, DPH 131 340 Kč); - nakládka, rozvoz a promísení 200 m3 vápna (fa. č. 230206, DUZP 26. 11. 2003, DPH 63 800 Kč). Daň z těchto přijatých plnění byla v původním řízení za 4. čtvrtletí roku 2003 správcem daně stěžovatelce konkludentně přiznána. Dne 20. 12. 2006 správce daně zahájil u stěžovatelky kontrolu daně za 4. čtvrtletí roku 2003. V jejím průběhu byla stěžovatelka vyzvána k doložení a prokázání (důkazními prostředky), že přijaté faktury jsou daňovými doklady ve smyslu zákona o dani z přidané hodnoty, že byly vystaveny po uskutečnění zdanitelného plnění, a že zdanitelná plnění uskutečnil plátce na fakturách uvedený (výzva z 22. 5. 2007, č. j. 75957/07/182930/6500). V průběhu daňové kontroly stěžovatelka předestřela svá tvrzení a doložila přijaté faktury na dodání zboží a poskytnuté služby, včetně 3 dodacích listů vztahujících se k dodávce vápna a přípravku Waxol. Na základě výsledků ukončené daňové kontroly vydal správce daně dne 4. 12. 2007 dodatečný platební výměr, jímž stěžovatelce

dodatečně vyměřil DPH ve výši 683 540 Kč, když neshledal oprávněnými stěžovatelkou ve zdaňovacím období 4. čtvrtletí roku 2003 uplatněné odpočty DPH dle přijatých faktur od deklarovaného dodavatele. V průběhu odvolacího řízení byla stěžovatelka výzvami z 26. 5. 2008, č. j. 93462/08/182932/6500 a č. j. 94713/08/182932/6500 dále vyzvána, aby prokázala faktické uskutečnění deklarovaných dodávek od společnosti ISILDUR s. r. o., že je uskutečnila právě tato společnost, resp. aby prokázala oprávněnost uplatněného nároku na odpočet DPH u přijatých faktur ve smyslu ustanovení § 19 odst. 1, 2 ZDPH. Správní spis dále obsahuje listinné důkazy: Podmínky péče o uzavřenou skládku ZKL Klášterec nad Ohří pro stěžovatelku ze dne 19. 5. 2003, schválené Krajským úřadem Ústeckého kraje, odborem životního prostředí a zemědělství; výpověď svědka F. B. ze dne 6. 5. 2008; výpověď svědka Tomáše Josífka ze dne 3. 11. 2006; výpověď svědkyně Zuzany Bolinové z 12. 3. 2007; Provozní řád uzavřené skládky tekutých odpadních kalů ZKL Klášterec nad Ohří z 19. 5. 2003; posudek Analytické laboratoře Plzeň s.r.o. z 26. 2. 2003; Obecné receptury úpravy odpadů na silicifikační lince; Zprávu stěžovatelky za rok 2004 pro Krajský úřad Ústeckého kraje ze dne 21. 2. 2005; Oznámení stěžovatelky pro Krajský úřad Ústeckého kraje ze dne 9. 6. 2004 o provedení provozních zkoušek stabilizace brusných kalů; Zprávu stěžovatelky za rok 2003 pro Krajský úřad Ústeckého kraje ze dne 27. 1. 2004. Odvolání stěžovatelky neshledal žalovaný opodstatněným a proto jej zamítl svým rozhodnutím ze dne 8. 9. 2008, č. j. 10400/08-1300-506934. Toto rozhodnutí žalovaného napadla stěžovatelka správní žalobou, které krajský soud nejprve svým rozsudkem ze dne 25. 11. 2009, č. j. 15 Ca 280/2008 - 46 zrušil (pro zmeškání preklizivní lhůty ke stanovení daně). Tento rozsudek krajského soudu byl však zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 4. 2010, č. j. 7 Afs 16/2010 - 84. Předmětem řízení před Nejvyšším správním soudem v této věci je pak již v pořadí druhý rozsudek krajského soudu, kterým byla správní žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 9. 2008, č. j. 10400/08-1300-506934 v dalším řízení před krajským soudem zamítnuta.

Podle ustanovení § 19 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, pokud tento zákon nestanoví jinak, plátce má nárok na odpočet daně, pokud jím přijatá zdanitelná plnění, uskutečněná jiným plátcem nebo zboží z dovozu, použije při podnikání nebo při činnosti vykazující všechny znaky podnikání kromě toho, že je prováděna podnikatelem.

Podle ustanovení § 19 odst. 2 zákona o dani z přidaný hodnoty, plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem zaúčtovaným podle zvláštního právního předpisu, případně evidovaným podle § 11 u plátců, kteří nejsou účetní jednotkou, který má všechny tímto zákonem předepsané náležitosti a který byl vystaven plátcem. V případě, že doklad neobsahuje všechny náležitosti daňového dokladu, prokazuje plátce nárok podle zvláštního právního předpisu.

Podle ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, 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.

Podle ustanovení § 31 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků, správce daně prokazuje a) doručení vlastních písemností daňovému subjektu, b) existenci skutečností rozhodných pro užití právní domněnky a nebo právní fikce, c) existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem, d) existenci skutečností rozhodných pro uplatnění zákonných sankcí.

Otázkou prokazování nároků na odpočet daně v režimu zákona o dani z přidané hodnoty se Nejvyšší správní soud opakovaně zabýval již dříve. Z bohaté judikatury kasačního soudu lze proto poukázat zejm. na následující judikáty. Např. v rozsudku ze dne 16. 3. 2005, č. j. 5 Afs 23/2003 - 122, dostupném na www.nssoud.cz, vyslovil Nejvyšší správní soud názor, že: „*Pro posouzení oprávněnosti nároku na odpočet daně z přidané hodnoty (§ 19 zákona ČNR č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty) není důležité, aby správce daně určil přesně typ smlouvy, na jejímž základě bylo poskytnuto plnění, ale je rozhodující, aby daňový subjekt prokázal, že byly splněny podmínky, za nichž lze odpočet uplatnit, a vyvrátil veškeré pochybnosti, které správce daně vyjádřil*“. V rozsudku ze dne 27. 10. 2004, č. j. 2 Afs 6/2004 - 67, dostupném na www.nssoud.cz, Nejvyšší správní soud judikoval, že: „*Nárok na odpočet daně z přidané hodnoty ve smyslu § 19 odst. 1 zákona ČNR č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění zákona č. 196/1993, zákona č. 258/1994 Sb. a zákona č. 208/1997 Sb., vzniká za současného splnění dvou podmínek: první z nich je skutečnost, že plátce daně přijal zdanitelné plnění uskutečněné jiným plátcem, druhou podmínkou pak je fakt, že přijaté plnění bylo plátcem použito k dosažení obratu za vlastní zdanitelná plnění a že je zde zároveň věcná a časová souvislost přijatých zdanitelných plnění se zdanitelnými plněními vlastními, z nichž je dosahováno obratu*“. V rozsudku ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006 - 107, dostupný na www.nssoud.cz, pak Nejvyšší správní soud vylovil názor, že: „*Prokazuje-li daňový subjekt nárok na nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty formálně bezvadným daňovým dokladem, ale o faktickém stavu jsou pochybnosti, je součástí důkazní povinnosti daňového subjektu prokázání existence zdanitelného plnění*“. Problematika vzniku a prokázání nároku na odpočet daně nezůstala stranou ani judikatorní činnosti krajských soudů. Např. již v rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 25. 4. 2006, č. j. 30 Ca 152/2004 - 98, tento soud vyslovil, že: „*Předloží-li daňový subjekt k prokázání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty doklady se všemi náležitostmi požadovanými § 19 odst. 2 zákona ČNR č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, a správce daně jej v rámci daňové kontroly nevyzve k prokázání tohoto nároku výzvou podle § 31 odst. 9 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, nemůže dospět k závěru že neprokázal uplatněný nárok na odpočet daně*“.

Všem shora uvedeným výkladům je společné to, že za oprávněný nárok na odpočet DPH lze považovat nikoliv takový nárok, který je pouze doložen perfektním daňovým dokladem (*je-li naplněna formální stránka nároku na odpočet daně*), ale až nárok, je-li tento stvrzen také po stránce faktické. To znamená tehdy, jsou-li naplněny a prokázány jeho materiální znaky - tj. samotné hmotně-právní podmínky, na jejichž základě tento nárok vzniká (podmínky v ustanovení § 19 odst. 1 ZDPH). Oprávněným je nárok na odpočet DPH jen v takovém případě, kdy je v daňovém řízení doloženo a prokázáno (je-li průkaz těchto podmínek vyžadován), že plátce daně (zde stěžovatelka) skutečně přijal zdanitelná plnění (§ 2 ZDPH), že tato plnění byla uskutečněna jiným plátcem (§ 5 ZDPH) a že plátce, který je přijal (zde stěžovatelka) je použije při svém podnikání.

Tak tomu ale v projednávané věci nebylo.

Správním orgánům v průběhu jak daňové kontroly, tak i v odvolacím řízení vznikly pochybnosti o tom, že stěžovatelka naplnila zákonné podmínky pro vznik nároku na odpočet DPH u vykazovaných plnění od deklarovaného dodavatele - společnosti ISILDUR s. r. o. Za tím účelem jí bylo výzvami k dokazování uloženo, aby důkazy prokázala správci daně oprávněnost těchto již dříve uplatněných a správcem daně přiznaných odpočtů DPH za poskytnuté služby a dodávku materiálů na skládce tekutých odpadů. Stěžovatelka na tyto výzvy sice reagovala svými tvrzeními a předložením několika listinných důkazů [zejm. daňových dokladů (6 ks) a dodacích

listů (3ks)]. Za situace, kdy tvrzení stěžovatelky nemá statut důkazu, nelze tyto formální předpoklady nároku na odpočet (§ 19 odst. 2 ZDPH), naplňující sice formální stránku nároku na odpočet daně, bez dalších důkazů, které by prokázaly uskutečnění deklarovaných plnění po stránce faktické, považovat za relevantní důkazy prokazující naplnění materiálních podmínek vzniku nároku na odpočet daně od společnosti ISILDUR s. r. o. Jak již bylo uvedeno, aby mohl správní soud či správní orgány vyslovit závěr o oprávněnosti uplatněného odpočtu daně, musel by být nárok na odpočet daně stěžovatelkou prokázán nejen po formální stránce (předloženými doklady - § 19 odst. 2 ZDPH), ale musel by být stvrzen především po stránce faktické. Takové důkazy však stěžovatelka nepředložila, a to ani správnímu soudu, ani správním orgánům.

Prokázáním faktické stránky nároku na odpočet je třeba rozumět zejm. prokázání přijatých plnění co do jejich průběhu a výsledku - tj. jejich faktickou realizaci. To znamená prokázání toho, kdy tyto obchody byly fakticky realizovány (kdy mělo být zboží zaváženo, prováděny opravy a čištění), kým bylo zaváženo (jakým dopravcem, osobami), v jakém rozsahu a jakými prostředky (vozidly) uskutečněno, kdo byl jejich provozovatel, kdo byl této realizaci osobně přítomen, v jakém konkrétním termínu k těmto činnostem mělo docházet apod. Obdobně bylo v dispozici stěžovatelky doložit, kým byly prováděny stavební úpravy, v jakém konkrétním rozsahu, termínu a za použití jaké techniky byly provedeny apod. Bylo zcela na úvaze stěžovatelky, aby za účelem faktického stvrzení uskutečněných sporných plnění navrhla i jiné důkazy - např. svědecké výpovědi osob zúčastněných na uskutečnění těchto plnění (dopravců, řidičů, dělníků, obsluhy strojů, či jiných nezávislých svědků) nebo totéž doložila jinými listinnými důkazy - např. evidencemi/povolenkami ke vstupu pro osoby či ke vjezdu pro vozidla, popřípadě fotodokumentací. Lze si totiž jen stěží představit, že by tato skládka nebezpečných odpadů byla veřejně přístupná. Zvláště pak pokud k provozu této - uzavřené skládky - byl vydán dne 19. 5. 2003 Provozní řád, který jednoznačně stanovil povinnost vést provozní deník a zaznamenávat do něj veškeré práce prováděné na skládce, dbát na trvalé uzamčení skládky, atd. Obdobně si lze jen stěží představit, že k uskutečnění všech deklarovaných zdanitelných plnění ohledně opravy komunikací, vyčištění jímek, navezení cca 440 tun materiálu (v listopadu 2003 mělo být dodáno cca 400 tun nehašeného vápna) a manipulaci s ním, mohlo dojít pouze k termínu 25 a 26. 11. 2003. Pochyby správních orgánů byly tedy zcela na místě, zvláště pak, když byl správce daně obeznámen např. se Zprávami předkládanými stěžovatelkou krajskému úřadu v roce 2004 a 2005, z nichž vyplývá, že v roce 2003 bylo v areálu prováděno pouze odčerpávání vody, přípravné práce započaly až v roce 2004, a s posudkem, z něhož vyplýval zbývající retenční objem nádrží.

Stěžovatelka tedy neprokázala oprávněnost uplatněných odpočtů DPH (naplnění podmínek ustanovení § 19 odst. 1 ZDPH) u deklarovaných plnění, která měla přijmout od deklarovaného dodavatele. Nejvyšší správní soud proto konstatuje, že je v souladu se zákonem závěr krajského soudu, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno a neprokázala v daňovém řízení oprávněnost původně uplatněných odpočtů DPH z dokladů č. 365, 394, 395, 396, 412 a č. 413.

Stěžovatelka v souvislosti s výpověďmi svědků Bolinové a Josífka namítla, že krajský soud i správní orgány pochybily při dokazování a hodnocení důkazů, jakož i to, že jimi vyslovené závěry nemají oporu ve skutkových zjištěních.

Předně je nutno zdůraznit, že svědecká výpověď, jako jeden z možných a zásadních důkazů nejen v daňovém řízení, je důkazním prostředkem, osvědčujícím průběh a stav

rozhodných okolností „očima svědka“. To znamená, že relevantními skutečnostmi ze svědeckých výpovědí jsou jen a pouze takové skutečnosti - osvědčující zjišťovanou realitu, kterou tito svědci vnímali bezprostředně svými smysly, tedy to, co sami viděli, sami slyšeli, cítili, či sami konali. K ostatním skutečnostem - jako jsou domněnky svědka, zprostředkovaná zjištění - zprávy z doslechu, byť by i byly obsahem protokolu o svědecké výpovědi, nelze při hodnocení váhy tohoto důkazu přihlížet a nelze jim přikládat důkazní sílu. Nemohou totiž bezprostředně prokázat zkoumaný/prokazovaný děj.

Stěžovatelka proto mylně dovozuje, že z výpovědi svědka Josífka (odpovědi na otázku č. 13 - „*Dne 3.11.2003, v období, kdy jste byl jednatelem, vyfakturovala Vaše společnost stěžovatelce 10 kontejnerů nehašeného vápna v celkovém množství 200 tun*“), a kde svědek konkrétně uvedl cit.: „*Já jsem to nezařizoval, osobně jsem u toho nebyl a nemám důvod se domnívat, že ne.*“, že potvrdil (s vysokou mírou pravděpodobnosti) faktickou realizaci dodávky 200 tun vápna ze dne 3. 11. 2003. Naopak, z jeho svědectví jednoznačně vyplývá, že si „nepamatuje, neví“, kdo by měl jeho firmě toto vápno v množství 200 tun dodat. Předmětem dokazování v daňovém řízení nebylo získat „nějakou pravděpodobnost“ o tom, zda se možná nějaká dodávka od deklarovaného dodavatele uskutečnila, či mohla uskutečnit, ale bylo jeho smyslem a cílem jednoznačně prokázat, zda k této dodávce došlo, či nikoliv, resp. prokázat materiální podmínky pro vznik nároku na odpočet daně. Stejně tak cílem této svědecké výpovědi bylo zjistit, pokud by se prokázalo toto dodání, kým, kdy a v jakém množství bylo dodání 200 tun fakticky realizováno. Ani jednu z těchto podmínek - pro prokázání oprávněnosti uplatněného odpočtu daně - však podaná výpověď svědka Josífka neprokazuje. Svědek totiž toto dodání neorganizoval, neviděl jej ani jej jinak nevnímal svými smysly. Stejně tak tento svědek nepotvrdil, že by se uskutečnily ze strany deklarovaného dodavatele další dodávky zboží a služeb pro stěžovatelku v období, kdy již nebyl jednatelem deklarovaného dodavatele. Tuto rozhodnou skutečnost pak neosvědčila ani svědkyně Bolinová, která naopak výslovně vyvrací tvrzení stěžovatelky, když v odpovědi na otázku č. 10 k fakturám z 25. a 26. 11. 2003 odpověděla, že neví, kdo za společnost ISILDUR s. r. o. vystavoval doklady a že na fakturách není její podpis (jako jednatelky) a faktury nikdy neviděla. Stejně tak svědkyně v odpovědi na otázku č. 6 uvedla, že s nikým v listopadu 2003 ze strany stěžovatelky nejednala, a že jí obchodní jméno stěžovatelky nic neříká.

Ze strany Nejvyššího správního soudu nelze než konstatovat, že hodnocení poukazovaných svědeckých výpovědí bylo provedeno v souladu se zákonem i zásadami hodnocení důkazů. Je tomu tak proto, že tyto svědecké výpovědi neprokazují naplnění zákonných podmínek pro vznik nároku na odpočet DPH, jak jsou vymezeny v ustanovení § 19 ZDPH. Stejně tak nemá oporu ve spisovém materiálu tvrzení stěžovatelky, že vyslovené závěry krajského soudu nemají oporu ve skutkových zjištěních. Pokud po celou dobu daňového řízení nebyl předložen stěžovatelkou jediný relevantní důkaz, který by prokazoval, že se jí deklarovaná plnění fakticky uskutečnila, že je uskutečnil právě deklarovaný dodavatel jako plátce DPH, že se tak stalo v deklarovaném termínu a množství, potom nelze oprávněně dovozovat, že závěr krajského soudu i správních orgánů o nenaplnění podmínek pro vznik nároku stěžovatelky na odpočet DPH nemá oporu ve skutkových zjištěních. Hodnocení shora uvedených výpovědí svědků, ale i ostatních důkazů má naopak oporu ve skutkových zjištěních, je vnitřně konzistentní, logické a také správné. Nelze tedy přisvědčit stěžovatelce, že by dokazování a hodnocení důkazů bylo stiženo vytýkanými vadami.

Důvodná není ani námitka, že krajský soud nesprávně posoudil otázku nedostatečně zjištěného skutkového stavu věci před správními orgány, které neměly reflektovat na důkazní

návrhy stěžovatelky k provedení místního šetření na předmětné skládce, na analytické zmapování obsahu ukládacích bazénů a na navrhovaný důkaz rozborem kalu. Jak zcela přiléhavě uvedl již krajský soud, navrhované důkazy nejsou sto prokázat oprávněnost stěžovatelkou uplatňovaného nároku na odpočet DPH ze sporných plnění. Aby byl tento nárok uznán oprávněným, musely by být stěžovatelkou sneseny takové důkazy, které by jednoznačně prokázaly, že k deklarovaným plněním skutečně došlo, a to dne 3., 25 a 26. 11. 2003, že k němu došlo skutečně v deklarovaném množství/kvalitě, a že tyto plnění uskutečnil právě a jen deklarovaný plátce DPH - společnost ISILDUR s. r. o. Tyto pro věc rozhodné skutečnosti však navržené důkazy osvědčit nemohou. Lze sice dovozovat, že rozborem kalu by bylo možno zjistit množství vápna na skládce stěžovatelky. Stejně tak by bylo možno zmapovat obsah ukládacích bazénů. Avšak ani jeden těchto navržených důkazů, včetně ohledání místa samého, není způsobilý prokázat, že stěžovatelce byly fakticky poskytnuty služby dle daňového dokladu č. 395 (ruční vyčištění zásobních jímek a neemulgačních stanic od usazenin), či plnění dle dokladu č. 413 (nakládku a rozvoz vápna včetně mísení vápna), či podle dokladu č. 396 (provedení výkopových prací a povrchových úprav terénu a panelových cest). Stejně tak neprokazují, že stěžovatelce bylo skutečně v deklarovaných termínech dodáno 400 tun vápna a 40 tun Waxolu. Ve vztahu k deklarovanému přijatému plnění pak tyto navržené důkazy neprokazují, že by k dodání sporného zboží a služeb mělo dojít právě ze strany deklarovaného dodavatele - společnosti ISILDUR s. r. o.

Je třeba přisvědčit názoru stěžovatelky, že jí k tíži nelze přičítat, nemožnost provedení důkazů výslechy svědků T. B. a P. B., kteří před rozhodnutím správních orgánů zemřeli. Stejně tak ovšem nelze tuto skutečnost přičítat správci daně, zvláště když důkazní břemeno v daňovém řízení stíhá daňový subjekt. V tomto směru nelze přehlédnout, že s ohledem na rozsah deklarovaného přijatého zdanitelného plnění je evidentní, že jej nemohl provádět jediný svědek – T. B., jako osoba spojovaná stěžovatelkou s deklarovaným dodavatelem. Zcela nerozhodnou je v tomto směru tvrzená okolnost, že navrhovaní svědci měli o těchto dodávkách přímo jednat. Jak již bylo uvedeno, pro posouzení oprávněnosti stěžovatelkou uplatněných odpočtů DPH z deklarovaných přijatých plnění bylo rozhodné faktické prokázání uskutečnění těchto plnění a nikoliv jejich kontraktace. Neobstojí ani názor stěžovatelky, že v projednávané věci na ní nevázlo důkazní břemeno. Podle ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě dní a poplatků totiž platí, 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. Pokud tedy byla stěžovatelka správními orgány vyzvána k prokázání rozhodných skutečností (podmínek) vzniku nároku na odpočet DPH u jí deklarovaných přijatých plnění od společnosti ISILDUR s. r. o., a tato požadované rozhodné skutečnosti správci daně neprokázala, je nesprávný její závěr, že vázne důkazní břemeno na správci daně. Mylná je ovšem i její domněnka, že prokázala oprávněnost uplatněných odpočtů daně pouhým předložením daňových dokladů (6-ti faktur a 3 dodacích listů), tedy pouhých formálních předpokladů nároku na odpočet daně z přidané hodnoty.

Nejvyšší správní soud ze všech uvedených důvodů došel k závěru, že kasační stížnost společnosti A-Z ODPADY s. r. o., proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 26. 9. 2011, č. j. 15 Af 46/2010 - 107, není důvodná a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud ve věci rozhodl v souladu s ustanovením § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití ustanovení § 120 s. ř. s. Stěžovatelka ve věci úspěch neměla a podle obsahu spisu úspěšnému správnímu orgánu nevznikly žádné náklady v řízení o kasační stížnosti před soudem. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku nejsou žádné opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 23. prosince 2011

JUDr. Jaroslav Hubáček
předseda senátu