



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Kuchynky a soudců JUDr. Václava Roučky a Mgr. Jaroslava Škopka v právní věci **žalobce: L.J., zastoupeného M. S., obecným zmocněncem, Bystrá nad Jizerou 14, Semily**, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 4. 2015, čj. 11625/15/5300-21443-710979,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í

I. Vymezení věci

Žalobci byla za zdaňovací období *duben* 2010 doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 59.722,- Kč (a vznikla mu povinnost uhradit penále z doměřené daně v částce 11.944,- Kč), za zdaňovací období *květen* 2010 doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 74.056,- Kč (a vznikla mu povinnost uhradit penále z doměřené daně v částce 14.811,- Kč), za zdaňovací období *červen* 2010 doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 4.178,- Kč (a vznikla mu povinnost uhradit penále z doměřené daně v částce 835,- Kč), za zdaňovací období *září* 2010 doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 24.818,- Kč (a vznikla mu povinnost uhradit penále z doměřené daně v částce 4.963,- Kč), za zdaňovací období *říjen* 2010 doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 37.315,- Kč (a vznikla mu povinnost uhradit penále z doměřené

daně v částce 7.463,- Kč) a za zdaňovací období *listopad* 2010 doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 61.317,- Kč (a vznikla mu povinnost uhradit penále z doměřené daně v částce 12.263,- Kč) [dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Plzeňský kraj ze dne 11. 2. 2014, čj. 341788/14/2307-05302-404737, čj. 342009/14/2307-05302-404737, čj. 342059/14/2307-05302-404737, čj. 342094/14/2307-05302-404737, čj. 342127/14/2307-05302-404737 a čj. 342194/14/2307-05302-404737, ve spojení s rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 14. 4. 2015, čj. 11625/15/5300-21443-710979].

Daň z přidané hodnoty byla v rozhodném období upravena zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro rok 2010 (dále jen „*zákon č. 235/2004 Sb.*“, „*zákon o DPH*“ nebo „*ZDPH*“).

Daň z příjmů fyzických osob byla v rozhodném období upravena zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro rok 2010 (dále jen „*zákon č. 586/1992 Sb.*“, „*zákon o daních z příjmů*“ nebo „*ZDP*“).

Mezi účastníky řízení je spor o nárok na odpočet daně z přidané hodnoty na základě faktur, které měly být vystaveny společností BELANI KOMPANI s.r.o.

II. Řízení před správními orgány

Dne 9. 5. 2012 zahájil Finanční úřad v Horšovském Týně u žalobce kontrolu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010 a daně z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2010. Dne 23. 5. 2012 zahájil správce daně u žalobce kontrolu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až březen a květen až prosinec 2010. K dožádání Finančního úřadu v Horšovském Týně Finanční úřad pro Prahu 4 provedl dne 31. 5. 2012 místní šetření s osobou zúčastněnou na správě daní společností BELANI KOMPANI s.r.o. a dne 28. 6. 2012 výslech svědka I.K., jednatele společnosti BELANI KOMPANI s.r.o.

Dne 20. 7. 2012 pod čj. 30308/12/119930404702 Finanční úřad v Horšovském Týně vyzval žalobce za účelem prokázání oprávněnosti nároku na odpočet daně z přidané hodnoty dle § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 zákona o DPH k předložení či navržení důkazních prostředků prokazujících uskutečnění zdanitelných plnění, a to včetně jejich rozsahu, obsažených ve specifikovaných fakturách vystavených společností BELANI KOMPANI s.r.o., a využití těchto přijatých zdanitelných plnění pro ekonomickou činnost, u níž vzniká nárok na odpočet daně, a dále k přesné a jednoznačné identifikaci osoby, které byly předány hotovostní platby dle specifikovaných výdajových pokladních dokladů a k předložení příslušné smlouvy o dílo ze dne 13. 9. 2010. Na to reagoval žalobce podáním došlým správci daně dne 10. 8. 2012, k němuž přiložil smlouvy o dílo ze dne 15. 3. 2010 a ze dne 13. 9. 2010 a osvědčení o registraci společnosti BELANI KOMPANI s. r.o. k dani z přidané hodnoty ze dne 23. 5. 2005.

K dožádání Finančního úřadu v Horšovském Týně provedl Finanční úřad pro Prahu 4 dne 18. 10. 2012 další svědecký výslech jednatele společnosti BELANI KOMPANI s.r.o. I.K. a dne 19. 10. 2012 další místní šetření s osobou zúčastněnou na správě daní společností BELANI KOMPANI s.r.o. Při ústním jednání na Finančním úřadě v Horšovském Týně dne 19. 11. 2012 zástupce daňového subjektu zodpověděl několik otázek správce daně a byl

seznámen s dosavadními výsledky daňové kontroly. Finanční úřad v Horšovském Týně tu shrnul, že společnost BELANI KOMPANI s.r.o. v době, kdy žalobci vystavovala faktury s daní z přidané hodnoty (= od dubna do listopadu 2010), měla zrušenou registraci k DPH, a tudíž již nebyla plátcem. Nebyly proto splněny podmínky nároku na odpočet DPH dle § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 zákona o DPH. Vzhledem k tomu považuje správce daně za neoprávněné uplatňovat si nárok na odpočet DPH u specifikovaných faktur vystavených společnostmi BELANI KOMPANI s.r.o. (jde o odpočet DPH v celkové výši 257.228,- Kč). Žalobce se k dosavadním výsledkům daňové kontroly vyjádřil podáním datovaným dne 10. 12. 2012 a došlým správci daně dne 11. 12. 2012.

V podání datovaném dne 5. 6. 2013 žalobce navrhl zejména vyslechnout své zaměstnance a všechny společníky společnosti BELANI KOMPANI s.r.o. Dne 6. 8. 2013 Finanční úřad pro Plzeňský kraj vyslechl jako svědky žalobcova otce A.J. a žalobcova syna T.J. Dne 17. 10. 2013 správce daně obdržel znalecký posudek o hodnotě zateplení nemovitosti č.p. 462 (hala) v ul. Domažlická, k.ú. Staňkov – Ves, okr. Domažlice, na pozemku parc. č. 559/1, vypracovaný znalcem Ing. K.L. dne 24. 9. 2013 pod č. 2424/128/2013. Dne 1. 11. 2013 Finanční úřad pro Plzeňský kraj sdělil žalobci výsledek kontrolního zjištění; setrval na tom, že daňový subjekt neoprávněně uplatnil nárok na odpočet DPH z tam uvedených faktur vystavených společnostmi BELANI KOMPANI s.r.o.

Dne 15. 1. 2014 bylo provedeno místní šetření – ohledání výrobní haly daňového subjektu. Dne 22. 1. 2014 byly žalobci sděleny výsledky doplnění dokazování. Následně byla sepsána zpráva o daňové kontrole čj. 324062/14/2305-05401-404702; správce daně zde setrval na závěru, že daňový subjekt uplatnil nárok na odpočet DPH z tam uvedených faktur vystavených společnostmi BELANI KOMPANI s.r.o. neoprávněně. S žalobcem byla tato zpráva projednána při ústním jednání dne 10. 2. 2014. Dne 24. 4. 2014 Finanční úřad pro hlavní město Prahu sdělil Finančnímu úřadu pro Plzeňský kraj požadované informace týkající se společnosti BELANI KOMPANI s.r.o.

Na základě uvedené zprávy o daňové kontrole Finanční úřad pro Plzeňský kraj dodatečnými platebními výměry ze dne 11. 2. 2014, čj. 341788/14/2307-05302-404737, čj. 342009/14/2307-05302-404737, čj. 342059/14/2307-05302-404737, čj. 342094/14/2307-05302-404737, čj. 342127/14/2307-05302-404737 a čj. 342194/14/2307-05302-404737, doměřil žalobci za zdaňovací období *duben* 2010 daň z přidané hodnoty ve výši 59.722,- Kč (a vznikla mu povinnost uhradit penále z doměřené daně v částce 11.944,- Kč), za zdaňovací období *květen* 2010 daň z přidané hodnoty ve výši 74.056,- Kč (a vznikla mu povinnost uhradit penále z doměřené daně v částce 14.811,- Kč), za zdaňovací období *červen* 2010 daň z přidané hodnoty ve výši 4.178,- Kč (a vznikla mu povinnost uhradit penále z doměřené daně v částce 835,- Kč), za zdaňovací období *září* 2010 daň z přidané hodnoty ve výši 24.818,- Kč (a vznikla mu povinnost uhradit penále z doměřené daně v částce 4.963,- Kč), za zdaňovací období *říjen* 2010 daň z přidané hodnoty ve výši 37.315,- Kč (a vznikla mu povinnost uhradit penále z doměřené daně v částce 7.463,- Kč) a za zdaňovací období *listopad* 2010 daň z přidané hodnoty ve výši 61.317,- Kč (a vznikla mu povinnost uhradit penále z doměřené daně v částce 12.263,- Kč).

Proti těmto dodatečným platebním výměrům se žalobce odvolal. Dne 7. 11. 2014 Finanční úřad pro Plzeňský kraj vydal další výzvu žalobci k prokázání uskutečnění zdanitelných plnění podle § 92 odst. 4 daňového řádu. Na tuto výzvu reagoval žalobce podáním datovaným 30. 11. 2014 a došlým správcí daně téhož dne. Při ústním jednání dne 11. 12. 2014 zástupce daňového subjektu zodpověděl několik dalších dotazů správce daně. Finanční úřad pro Plzeňský kraj provedl dne 20. 1. 2015 výslech těchto svědků: I.T., N.I., roz. Ch., M.N., N.N. a V.K. a dne 10. 2. 2015 provedl výslech tohoto svědka: V.I. Dne 11. 3. 2015 byl žalobce odvolacím orgánem seznámen se zjištěnými skutečnostmi a vyzván k vyjádření se v rámci odvolacího řízení. Žalobce se ke zjištěným skutečnostem vyjádřil podáním datovaným dne 23. 3. 2015 a došlým odvolacímu orgánu dne 24. 3. 2015.

Rozhodnutím ze dne 14. 4. 2015, čj. 11625/15/5300-21443-710979, Odvolací finanční ředitelství odvolání žalobce zamítlo a napadená rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj ze dne 11. 2. 2014, čj. 341788/14/2307-05302-404737, čj. 342009/14/2307-05302-404737, čj. 342059/14/2307-05302-404737, čj. 342094/14/2307-05302-404737, čj. 342127/14/2307-05302-404737 a čj. 342194/14/2307-05302-404737, potvrdilo.

III. Žalobní body

1) Správce daně současně s daňovou kontrolou zahájil také doměřovací řízení. Byť samotný daňový řád výslovně nestanovuje, kdy se řízení doměřovací zahajuje, je z jeho kontextu i logiky věci jednoznačné, že doměřovací řízení zahajované z moci úřední je přirozeným i právním důsledkem předcházejícího řízení nalézacího. S ohledem na tuto kauzalitu je tedy prakticky nemožné, aby bylo současným úkonem zahájeno řízení nalézací (daňová kontrola) a zároveň řízení doměřovací k témuž, které má za cíl doměření dodatečně zjištěné daně. Správce daně takovým právním jednáním dal žalobci zcela nepokrytě najevo, že již na samotném počátku daňové kontroly očekává, že bude doměřovat daň. Narušuje tak základní právo žalobce na spravedlivou daňovou kontrolu, neboť na žalobce nepokrytě nahlíží jako na předem vinného z krácení daně.

2) Postup, kdy je nařízen výslech svědka dříve, než je daňový subjekt jakkoli obeznámen s pochybnostmi správce daně o správnosti, pravdivosti a úplnosti dokladů předložených mu ke kontrole, je dle názoru žalobce nezákonný. Za situace, kdy daňový subjekt o těchto pochybnostech neví, protože s nimi nebyl seznámen, nemůže plně využít svého práva být přítomen výslechu svědka a klást mu otázky. Žalobcova práva byla krácena o právo na řádnou přípravu k výslechu pro neznalost pochybností a právo rovnosti stran. Pokud žalobce nevěděl a nemohl vědět, co je mu kladeno za vinu (jaké pochybnosti má správce daně), pak nemohl účinně klást svědkovi otázky, aby pochybnosti správce daně vyvracel. Teprve výslech svědka I.K. (jednatele společnosti BELANI KOMPANI s.r.o.), zachycený Finančním úřadem pro Prahu 4 do protokolu ze dne 28. 6. 2012, čj. 391369/12/004932107505, umožnil žalobci zjistit, že svědek popřel jakoukoli spolupráci s ním a tedy že pochybnosti správce daně o správnosti, pravdivosti a úplnosti předložené účetní evidence jsou o tom, zda se fakturované práce udály a zda jsou faktury pouze fiktivní.

3) Z pohledu různých daní posoudil správce daně tutéž věc zásadně rozdílně. Práce na zateplení výrobní haly pro žalobce provedla a fakturovala společnost BELANI KOMPANI s.r.o. Důležitou součástí dokazování bylo, zda byly předmětné práce zateplení na výrobní hale

žalobce vůbec provedeny a v jaké hodnotě. Z dokazování (zejména místního šetření v předmětné výrobní hale, výslechu svědků a posudku znalce) je zřejmé, že zateplení bylo skutečně provedeno, jeho cena je přiměřená společností BELANI KOMPANI s.r.o. fakturovaným částkám a stáří prací nevyklučuje rok 2010. Správce daně sice z hlediska daně z příjmů fyzických osob předmětný náklad neuznal jako opravu, ale uznal je jako technické zhodnocení. Správce daně tedy konstatoval, že v daném roce k technickému zhodnocení v částce zaúčtovaných a zpochybňovaných daňových dokladů BELANI KOMPANI s.r.o. vzniklo. Žalobce tedy může náklady, podložené v účetnictví dříve zpochybněnými fakturami, řádně daňově odepisovat. Naproti tomu v případě odpočtu DPH za stejné práce, účtované ve stejných fakturách, toto plnění dle správce daně neproběhlo a nelze jej tedy uplatnit z hlediska DPH. Situace, kdy je totožný účetní případ posouzen z hlediska daně z příjmu a daně z přidané hodnoty zcela protichůdně, je nejen v rozporu se zákonem, ale i věcnou logikou.

4) Žalovaný je ze zákona povinen se v odvolacím řízení zabývat všemi námitkami žalobce a v odůvodnění svého rozhodnutí je povinen se s nimi řádně vypořádat. Žalovaný však tuto svou povinnost v podstatných záležitostech sofistikovaným způsobem obešel. Žalovaný se zabýval spíše právním teorémem než věcným vypořádáním se s odvolacími důvody žalobce, přičemž ty skutečnosti, které nejsou v souladu s jeho názorem, zcela pomíjí (vynechává) a naopak ty, které jeho tezi podporují, vyzdvihuje a neváhá za tím účelem pozměňovat důkazy. Jako příklad takového pozměňování důkazů lze označit skutečnost, že správce daně zcela úmyslně uvádí, že svědek I.K. ve své výpovědi, zaznamenané v protokolu čj. 391369/12/004932107505, tvrdí, že používal jiný formulář faktur. Ve skutečnosti se v daném protokolu žádné takové tvrzení nevyskytuje. Jiným nedostatkem jsou pak chyby v datech, na která se správce daně odkazoval při označování důkazů. Na všechny tyto skutečnosti žalobce ve svém odvolání zcela srozumitelně poukázal. Žalovaný se však například s námitkou manipulace s důkazy vůbec nezabýval a zcela ji pominul.

5) Správce daně sám svou vyhledávací činností zjistil, že předmětná výrobní hala žalobce byla skutečně v předmětném období zateplena, hodnota zateplení odpovídá (dokonce je o něco vyšší) napadenému účetnímu případu a příslušné práce prováděli ruskojazyční lidé (což nevyklučuje společnost BELANI KOMPANI s.r.o., spíše tuto verzi podporuje). Zároveň však svědek I.K. jakoukoli spolupráci s žalobcem popírá a ostatní svědci z řad společníků BELANI KOMPANI s.r.o. nemají o činnosti této společnosti žádné povědomí (vesměs tvrdí, že byli jako společníci BELANI KOMPANI s.r.o. zapsáni za účelem získání trvalého pobytu a jinak s ní nemají nic společného).

Žalobce považuje přinejmenším za podivné, pokud správce daně při své činnosti zjistí, že svědek I.K. i ostatní svědkové z řad společníků BELANI KOMPANI s.r.o., jako i samotná společnost BELANI KOMPANI s.r.o., jsou v souvislosti s předmětem daňové kontroly u žalobce, účastní nezákonné činnosti (zastírání skutečného stavu stavem právním za účelem legalizace trvalého pobytu cizích státních příslušníků), tak považuje výpověď I.K. v neprospěch žalobce za důvěryhodnou, nevzbuzující pochybnosti. Přitom s ohledem na informace, které vyšly najevo v průběhu daňového řízení, existují přinejmenším důvodné pochybnosti o pravdivosti výpovědi svědka I.K., přičemž účelem jeho popření jakékoli spolupráce s žalobcem může být zakrývání skutečnosti, že předmětné faktury, vystavené žalobci v roce 2010, nedal do svého účetnictví a nepřiznal k dani. O této možnosti, mimo výše

uvedeného, nasvědčuje také sdělení I. K., že obdobných případů, jako s žalobcem, je ještě asi sedm.

Z provedených místních šetření u daňového subjektu BELANI KOMPANI s.r.o. a z výsledků daňových kontrol nebo šetření u žalobce a sedmi dalších daňových subjektů je nucen dle zákona správce daně vyvést důsledky. Jedním z nich je i zahájení doměřovacího řízení k dani z příjmů právnických osob u BELANI KOMPANI s.r.o. Správce daně v případě žalobce přeci předmětné faktury od společnosti BELANI KOMPANI s.r.o. uznal a označil jako technické zhodnocení. V takovém případě musí také předmětné doklady zahrnout do daňové povinnosti BELANI KOMPANI s.r.o. Pokud tak učiní správce daně byť jen v polovině z ostatních sedmi zmíněných případů, může nastat zcela snadno situace, že správce daně stanoví, že již na přelomu let 2009 a 2010 se společnost BELANI KOMPANI s.r.o. stala plátcem DPH ze zákona. Za takové situace doměří společnosti BELANI KOMPANI s.r.o. příslušné DPH za stejné faktury, za které upřel žalobci právo na odpočet DPH. Fakticky tak správce daně vybere na DPH z téhož zdanitelného plnění dvojnásobek, než by měl za běžných okolností nárok a jde tedy o dvojí zdanění. Co je pro tuto okolnost zásadní, žalobce by se o takovém postupu správce daně nikdy nedověděl, protože k takové informaci nemá ze zákona přístup. Žalobce v tomto pokládá důležitou otázku: Je přípustné dvojí zdanění ze strany správce daně?

Pokud je správný předpoklad, že společnost BELANI KOMPANI s.r.o. je dnes kapitálově prázdným subjektem, pak logický řetězec výše popsanych událostí a skutečností nasvědčuje, že správce daně manipuloval důkazy i celé daňové řízení tak, aby daňovou povinnost k doměřené dani přiřkl žalobci (respektive také dalším sedmi souvisejícím daňovým subjektům), neboť přinejmenším u žalobce je pravděpodobnost, hraničící s jistotou, že doměřená daň bude také vymožena, na rozdíl od kapitálově prázdné společnosti.

Žalobce nemá a nemůže mít přístup ke všem důkazům, které by do věci vnesly světlo, neboť mu nejsou ze zákona přístupny a vyžádat je ve věci může pouze soud. Žalobce proto spoléhá na upřímnou a nestrannou snahu soudu prozkoumat a osvětlit nejen všechny nezákonné postupy správce daně a žalovaného, ale také jejich motivy.

6) Žalobce má za prokázané, že prvoinstanční správce daně zásadně narušil jeho *právo na spravedlivou daňovou kontrolu*, dané mj. také ustanovením § 6 odst. 3 daňového řádu - Správce daně umožní osobám zúčastněným na správě daní uplatňovat jejich práva a v souvislosti se svým úkonem jim poskytne přiměřené poučení o jejich právech a povinnostech, je-li to vzhledem k povaze úkonu potřebné nebo stanoví-li tak zákon a ustanovením § 8 odst. 1 a 2 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. Správce daně dbá na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly, v souvislosti s ustanovením § 92 odst. 1 a 2 daňového řádu - Dokazování provádí příslušný správce daně nebo jím dožádaný správce daně. Správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Tím také bylo narušeno *právo rovnosti stran*, dané mj. také ustanovením § 6 odst. 1 daňového řádu - Osoby zúčastněné na správě daní mají

rovná procesní práva a povinnosti. Žalobce má za prokázané, že tyto nezákonnosti nezhojil ani žalovaný jakožto odvolací orgán, naopak do značné míry v porušování zákona pokračoval. Žalobce zastává názor, že nezákonné úkony a postupy způsobily takové vady řízení, že napadené rozhodnutí žalovaného již nelze považovat za zákonné a platné.

IV. Vyjádření žalovaného správního orgánu

Ve svém vyjádření ze dne 27. 8. 2015, čj. 28144/15/5100-41454-711804, Odvolací finanční ředitelství uvedlo, že skutkový stav a právní posouzení jsou podrobně rozvedeny v odůvodnění napadeného rozhodnutí, jakožto i v celém předloženém spisovém materiálu.

Ad 1) žaloby žalovaný podotýká, že daňová kontrola se nutně musí vztahovat k jednomu z daňových řízení, toto pravidlo je zprostředkovaně vyjádřeno i právní větou rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 8. 2009, sp. zn. 7 Afs 57/2009, která zní: „Pokud před zahájením daňové kontroly nebylo zahájeno daňové řízení, nelze dojít k jinému právnímu závěru než takovému, že úkonem, jímž je zahájena daňová kontrola, je současně vždy i zahájeno daňové řízení.“. Žalovaný připomíná, že doměřovací řízení nutně nevede k doměření vyšší daňové povinnosti, ale k zajištění správného stanovení daně, a proto není na místě předjímat, jak žalobce v žalobě činí, to, že doměřovací řízení je zahájeno s cílem doměřit vyšší daňovou povinnost. K otázce současného zahájení doměřovacího řízení a daňové kontroly se vyjadřuje i doktrinální literatura, a to takto: „Zahájením daňové kontroly se zároveň zahajuje řízení ve smyslu § 91 odst. 1 (srov. komentář k § 91). Spolu se zahájením daňové kontroly se současně musí zahájit daňové řízení, neboť daňová kontrola není zařazena do části třetí, hlavy III Daňové řízení, označené jako „nalézací řízení“ (srov. § 134 a násl.). Úprava § 91 vyžaduje formální oznámení zahájení řízení. V tomto smyslu nestačí, že je daňový subjekt seznámen pouze se zahájením daňové kontroly (dle zák. o správě daní a poplatků by šlo o úkon dle § 21 odst. 1), ale v protokolu o ústním jednání, kterým se zahajuje daňová kontrola, musí být současně konstatováno, že je zahajováno dílčí daňové řízení (v tomto kontextu doměřovací řízení). Zahájení doměřovacího řízení vedle zahájení daňové kontroly je velmi důležité proto, aby bylo možné i po ukončení daňové kontroly vydat dodatečný platební výměr, kde podmínkou vydání tohoto rozhodnutí hmotněprávní povahy je pokračování (tj. existence) nalézacího řízení (viz § 134 odst. 1 věta první).“ (Baxa, Josef; Dráb, Ondřej; Kaniová, Lenka; Lavický, Petr; Schillerová, Alena; Šimek, Karel; Žiškova, Marie § 143 (Postup při doměření daně). Daňový řád: Komentář [Systém ASPI] Wolters Kluwer [cit. 2015-8-24] ASPI_ID KO280_2009CZ. Dostupné v Systému ASPI. ISSN: 2336-517X.).

Ad 2) žaloby poukázal žalovaný na to, že s touto žalobní námitkou se obsáhle vypořádal v bodech 130 až 133, jakož i v bodě 110 napadeného rozhodnutí o odvolání. Uvádí-li žalobce, že se nemohl adekvátně připravit na výslech svědka provedený dne 28. 6. 2012, o němž byl vyhotoven protokol čj. 391369/12/004932107505, je zapotřebí přihlídnout k daňové kontrole jako celku. Daňová kontrola slouží k ucelené kontrole toho, zda byla správně stanovena daň. V rámci daňového řízení jsou postupem při správě daní, v podobě daňové kontroly, prověřovány okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně. V rámci této daňové kontroly byl proveden další výslech stejného svědka, a to dne 18. 10. 2012, o němž byl sepsán protokol čj. 52248/12/004932107505. Žalobci byl tak v průběhu daňové kontroly poskytnut náležitý prostor pro prokázání jeho tvrzení, což prokazují i výzvy a žalobcovy

odpovědi na ně (např. výzva ze dne 4. 9. 2012, čj. 34093/12/119930404702, či ze dne 20. 7. 2012, čj. 30308/12/119930404702). Navíc byl žalobci poskytnut prostor k prokázání jím tvrzených skutečností jak před podpisem zprávy o daňové kontrole (srovnej ústní jednání ze dne 19. 11. 2012, o němž byl sepsán protokol čj. 39095/12/119930404702, v němž se správce daně výslovně dotazuje zástupce daňového subjektu na případné navržení dalších důkazních prostředků), tak i po provedení daňové kontroly, a to v souvislosti s dokazováním před vydáním napadeného rozhodnutí o odvolání (k tomuto blíže bod 99 napadeného rozhodnutí o odvolání).

Ad 4) žaloby žalovaný odkazuje na to, že s touto žalobní námitkou se plně vypořádal v bodě 135 napadeného rozhodnutí o odvolání. Pokud se jedná o opomíjení důkazů, má žalovaný za to, že napadené rozhodnutí o odvolání se plně a řádně vypořádalo se všemi důkazními prostředky a hodnocení důkazů proběhlo v souladu s literou zákona. K tomuto žalovaný poukazuje na body 100 až 107 napadeného rozhodnutí o odvolání, kde žalovaný uvádí zjištěný a prokázaný skutkový stav věci.

Ad 3) a 5) žaloby žalovaný předně uvádí, že předmětem sporu u daně z přidané hodnoty je především skutečnost, že žalobce, dle názoru žalovaného, uplatňuje odpočet daně z přidané hodnoty z plnění, která nebyla uzavřena s plátcem této daně, kdežto ve věci odvolání proti platebnímu výměru na daň z příjmů fyzických osob se jednalo o otázku, zda zateplení výrobní haly žalobce je technickým zhodnocením dle § 33 ve spojení s § 25 odst. 1 písm. q) ZDP či výdajem (nákladem) vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení příjmů dle § 24 ZDP. Žalovaný dále odkazuje na bod 157 napadeného rozhodnutí o odvolání, kde se vypořádává s výše vznesenou námitkou. Na závěr žalovaný připomíná, že žalobce neprokázal naplnění základní podmínky pro odpočet daně z přidané hodnoty vyjádřené v § 73 ZDPH, především to, že plátce prokáže nárok na odpočet daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem daně z přidané hodnoty. Žalovaný shrnuje, že v případě, kdy je přijato plnění od osoby, jež není plátcem DPH, nelze uplatnit odpočet daně z přidané hodnoty.

S ohledem na výše uvedené má žalovaný za to, že žalobce neunesl důkazní břemeno v rámci dokazování a napadené rozhodnutí žalovaného netrpí vadami způsobujícími jeho nezákonnost.

V. Jednání před soudem

Při jednání před soudem dne 8. 6. 2016 účastníci řízení setrvali na argumentaci obsažené v jejich písemných podáních, tj. v žalobě a ve vyjádření žalovaného k žalobě.

VI. Posouzení věci krajským soudem

Ú v o d

Soud přezkoumává napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.). Jde o projev dispoziční zásady, na které je správní soudnictví postaveno. Soud proto nemůže – nad rámec žalobních bodů – prozkoumat a osvětlit nejen všechny nezákonné postupy správce daně a žalovaného, ale také jejich motivy.

Nárok na odpočet daně z přidané hodnoty obecně

K prokazování nároku na odpočet DPH soud odkazuje na body 22 až 43 žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 4. 2015, čj. 11625/15/5300-21443-710979.

Daňová kontrola a doměřovací řízení

V protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 9. 5. 2012, čj. 24073/12/119930404702, se uvádí: „Dnešního dne zahajuje Finanční úřad v Horšovském Týně u daňového subjektu L.J. ... daňovou kontrolu podle ustanovení § 87 odst. 1 DŘ, kdy předmětem daňové kontroly jsou: kontrola daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období r. 2010 v neomezeném rozsahu a kontrola daně z přidané hodnoty za zdaňovací období duben r. 2010 v neomezeném rozsahu. Zároveň tímto Finanční úřad v Horšovském Týně zahajuje u daňového subjektu L.J. ... podle ust. § 91 odst. 1 DŘ doměřovací řízení ve věci daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období r. 2010 a daně z přidané hodnoty za zdaňovací období duben r. 2010.“.

V protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 23. 5. 2012, čj. 25501/12/119930404702, se uvádí: „Dnešního dne zahajuje Finanční úřad v Horšovském Týně u daňového subjektu L.J. ... daňovou kontrolu podle ustanovení § 87 odst. 1 DŘ, kdy předmětem daňové kontroly jsou: kontrola daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden, únor, březen, květen, červen, červenec, srpen, září, říjen, listopad a prosinec r. 2010 v neomezeném rozsahu. Zároveň tímto Finanční úřad v Horšovském Týně zahajuje u daňového subjektu L.J. ... podle ust. § 91 odst. 1 DŘ doměřovací řízení ve věci daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden, únor, březen, květen, červen, červenec, srpen, září, říjen, listopad a prosinec r. 2010.“.

Správce daně tedy, jak patrně, současně zahájil daňovou kontrolu a doměřovací řízení.

K tomu soud konstatuje, že dílčí řízení, které je vedeno za účelem stanovení změny poslední známé daně, se nazývá řízení doměřovací [§ 134 odst. 3 písm. a) bod 2 daňového řádu]. Podle § 143 odst. 3 věty první daňového řádu k doměření (daně) z moci úřední může dojít pouze na základě výsledku daňové kontroly.

Relaci mezi daňovou kontrolou a doměřovacím řízením načrtli z různých úhlů J.K. a A.K. v práci Daňový řád s komentářem. 2. vyd. Praha 2013. A.K. mj. uvedla: „Lze předpokládat, že v případě doměření daně na základě daňové kontroly bude sdělení o zahájení doměřovacího řízení obsahovat např. protokol o projednání výsledku kontrolního zjištění, pokud bude pozitivní. Pokud by tento výrok obsahoval již zahajovací protokol ke zprávě o daňové kontrole, bylo by takové řízení nutné v případech, že nebyl zjištěn doměrek, formálně zastavit. Je tedy nutné i při daňové kontrole rozlišovat možnost oznámení o zahájení doměřovacího řízení při zahájení a při projednávání návrhu zprávy o daňové kontrole. Věc je o to problematičtější, že se jedná pouze o dílčí část daňového řízení, které již běží. Vzniká tedy otázka, co oznámit a kdy. Zda je třeba oznámit zahájení každého dílčího řízení, které je součástí již běžícího základního daňového řízení. Toto základní daňové řízení je vymezeno předmětem, cílem a materiální právní mocí nastávající uplynutím lhůty jak v platební, tak v nalézací rovině. V každém případě je dikce [§ 91] odst. 1 „kdy správce daně osobě

zúčastněné na správě daní oznámil zahájení řízení“ pro správce daně poměrně nešťastná a jistě způsobí řadu sporů, než judikatura věc ozřejmí, resp. než bude komentované ustanovení novelizováno.“ (str. 429). J.K. mj. uvedl: „Na druhou stranu je skutečností, že sdělení správce daně ohledně předmětu řízení a zejména dílčího řízení, které je zahajováno, včetně souvisejících práv a povinností, posiluje právní jistoty osob zúčastněných na správě daní. Dále je skutečností, že ve smyslu § 143 odst. 2 platí, že až podle výsledků doměřovacího řízení doměří správce daně daň ve výši rozdílu poslední známé daně a částky nově zjištěné. Pokud tedy správce daně doměří daň na základě výsledku daňové kontroly, potom je nezbytné, aby tato daňová kontrola, resp. dokazování v jejím rámci, proběhla v rámci doměřovacího řízení. Není asi dost dobře možné, aby správce daně zahájil doměřovací řízení tím, že kontrolovanému daňovému subjektu sdělí jeho výsledky. To nemá logiku. Z dosavadních zkušeností ohledně aplikace komentovaného ustanovení je ovšem zřejmé, že ani samotní správci daně nemají v těchto věcech zcela jasno, někteří např. zahajují doměřovací řízení současně se zahájením daňové kontroly, zatímco jiní až projednáním zprávy o této kontrole, případně nejnověji tvrdí, že současně se zahájením daňové kontroly vlastně zahájili i řízení doměřovací, přestože evidentně v rozporu s komentovaným ustanovením tuto skutečnost nesdělili daňovému subjektu a přitom správci daně tvrdí, že tímto svým postupem neporušili zákon (osobní zkušenost autora).“ (str. 430).

Z citovaného textu je zřejmé, že lze snášet argumenty odůvodňující jak současné zahajování daňové kontroly i doměřovacího řízení, tak zahajování doměřovacího řízení až na základě výsledku daňové kontroly. Zdejšímu soudu je znám žalovaným citovaný názor doktríny, že je třeba současně zahajovat daňovou kontrolu i doměřovací řízení. Zdejšímu soudu je však bližší názor, že doměřovací řízení se zahajuje až na základě výsledku daňové kontroly, kterýžto názor lze podle přesvědčení zdejšího soudu podepřít i důvodovou zprávou: „Tato fáze daňového řízení, tedy doměřovací řízení, může být zahájena jak daňovým subjektem, když podá dodatečné daňové přiznání nebo vyúčtování, tak z moci úřední, zejména když správce daně zjistí nesprávnost tvrzení daňového subjektu při daňové kontrole.“ [Vládní návrh zákona daňový řád. Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky, 5. volební období, 2006-2010. Sněmovní tisk 685/0, část č. 2/4]. Ani to ovšem u přezkoumávané věci není relevantní. V daném případě je podstatné, zda tu došlo ke zkrácení žalobcových práv. Žalobce však nedoložil, že současné zahájení daňové kontroly a doměřovacího řízení by nějak reflektovalo do jeho právní sféry. Že správce daně na něj nepokrytě nahlížel jako na předem vinného z krácení daně, je toliko v rovině subjektivních pocitů žalobce. Ve skutečnosti žádné krácení na právech z tohoto titulu nebylo prokázáno. Pokud jde o první z výše uvedených názorů, správce daně jednal v souladu se zákonem. Pokud jde o druhý z nich, správce daně pochybil, avšak jednalo by se o překlenutelnou procesní vadu, která by nemohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Žalobní bod týkající se zahájení doměřovacího řízení tudíž nebyl soudem shledán důvodným.

Rozložení břemene tvrzení a důkazního břemene

Rozložení břemene tvrzení a důkazního břemene v daňovém řízení je upraveno především v 92 odst. 3, 4 a 5 daňového řádu.

Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních (srov. § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb.).

Podle § 92 odst. 4 daňového řádu pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence (srov. § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb.).

Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem [srov. § 31 odst. 8 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb.].

K otázce distribuce břemen se odborná literatura vyjádřila např. takto: „*Důkazní břemeno ohledně této skutečnosti se bude přímo vztahovat k důkaznímu břemenu daňového subjektu. Vystane-li důkazní břemeno daňovému subjektu ve vztahu k jeho daňovému tvrzení, ustojí jej nejčastěji předložením účetních dokladů. V takovémto případě vzniká důkazní břemeno správci daně. To však neznámá, že by správce daně byl povinen prokazovat opak tvrzení daňového subjektu. Jak vyplývá z komentovaného ustanovení, správce daně prokazuje pouze skutečnosti vyvracející věrohodnost (§ 7 odst. 2 ÚčZ), průkaznost (§ 8 odst. 4 ÚčZ), správnost (§ 8 odst. 2 ÚčZ) či úplnost (§ 8 odst. 3 ÚčZ) účetnictví daňového subjektu, a to ať už účetnictví jako celku či pouze jeho jednotlivých účetních dokladů. Dostojí-li správce daně této povinnosti, bude povinností daňového subjektu předložit další důkazní prostředky mimo rovinu účetnictví. V opačném případě bude správce daně nucen konstatovat, že daňový subjekt neunesl své důkazní břemeno. Předloží-li daňový subjekt nové důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení, celá situace se opakuje s tím, že správce daně bude nově prokazovat skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost těchto důkazních prostředků. Celý tento proces pak můžeme nazvat jako přenos důkazního břemene, byť se fakticky nejedná o přenos jako spíše o opětovný vznik ať už na té či na oné straně.*“ (Ondřej Lichnovský – Roman Ondrýsek a kol.: Daňový řád. Komentář. 1. vyd. Praha 2010, str. 179-180).

K tomu, které skutečnosti je kdo povinen prokazovat, se soudní praxe ustálila hlavně na těchto názorech: „*Jestliže daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení jím tvrzené skutečnosti, nelze s odkazem na ustanovení § 31 odst. 8 daňového řádu dovozovat, že je to naopak správce daně, kdo byl povinen tyto skutečnosti prokazovat za stěžovatele; přitom v případě, že tak neučinil, dospět k závěru, že rozhodnutí správního orgánu bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění a je nezákonné.*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, čj. 5 Afs 40/2005-72), „*Daňový subjekt plní 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) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků], že ve vztahu k těmto tvrzením je účetnictví daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné.*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119) a „*K prokázání existence skutečností, které vyvracejí věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví vedeného daňovým subjektem,*

nedochází nesplněním určité procesní povinnosti daňového subjektu či třetí osoby ani pouhým zpochybněním jejich tvrzení, nýbrž toliko vlastní procesní aktivitou správce daně v podobě provedení takového důkazního prostředku, který je způsobilý vyvolat stav objektivní nejistoty o rozhodné skutečnosti.“ (rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 21. 5. 2008, čj. 15Ca 259/2006-44).

K průběhu dokazování v daňovém řízení se pak Nejvyšší správní soud sumárně vyslovil takto: „*Daňové řízení je v České republice, obdobně jako i v jiných státech, postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Toto své břemeno daňový subjekt plní v důkazním řízení, které vede správce daně. 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. ... Pravidlo, že v daňovém řízení nese důkazní břemeno daňový subjekt, má některé výjimky. Ve věci stěžovatele je podstatné zejména ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků, podle něhož správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů vedených daňovým subjektem. Uvedená zákonná ustanovení v jejich ústavně konformním výkladu vytvářejí vyvážený komplex povinností tvrzení a povinností důkazních mezi daňovým subjektem a správcem daně. Daňový subjekt má v první řadě povinnost tvrdit skutečnosti relevantní pro jeho daňovou povinnost. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení pak vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného, v případě stěžovatele pak také z předpisů účetních. Způsob, jakým daňový subjekt plní svoji důkazní povinnost, vyplývá ze shora citovaných ustanovení zákona o správě daní a poplatků. Daňový subjekt je povinen na základě příslušných zákonných ustanovení vést účetnictví [§ 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o účetnictví“)], či jiné povinné záznamy nebo evidence (viz také § 39 zákona o správě daní a poplatků, jakož i příslušná ustanovení Opatření 281, 283/77 411/2000, kterým se stanoví postupy účtování pro účetní jednotky účtující v soustavě jednoduchého účetnictví, vyhlášeného ve Sbírce zákonů pod č. 51/2000). Smyslem a účelem účetnictví je poskytnout tomu, kdo je vede, i oprávněné třetí osobě (ve věcech daní tedy správci daně), věrohodný, úplný, průkazný a správný přehled o jeho předmětu (viz § 7 zákona o účetnictví), kterým je – zjednodušeně řečeno – hospodaření daňového subjektu. 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 dotčeného daňového subjektu byl podán zkreslený obraz. Daňový subjekt proto splní svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně přdestře, prokáže-li tato tvrzení svým účetnictvím, ledaže správce daně prokáže [§ 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků], 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, které 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 (nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním účetním případě)*

či nepřímou (celkovou nevěrohodností 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 evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen takto totiž může unést své důkazní břemeno vyplývající ze zákona. ... 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 je jeho hospodaření průkazné, nebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení náležitě prokázal. Důkazní prostředky zde budou spíše pocházet ze sféry mimo účetnictví a de facto nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008-86).

V daném případě žalobce předložil správci daně faktury, na nichž je jako dodavatel uvedena společnost BELANI KOMPANI s.r.o., a výdajové pokladní doklady, na nichž je tato společnost uvedena jako příjemce. Správce daně tyto doklady předložené daňovým subjektem bez dalšího neakceptoval; musel si tudíž opatřit další informace, které by jeho vnitřní pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění buď vyvrátily, anebo potvrdily. Finanční úřad v Horšovském Týně proto požádal místně příslušný Finanční úřad pro Prahu 4 o provedení místního šetření a výsledku svědka. Ve správním spisu se nenacházejí materiály, z nichž by bylo možno dovodit, že správce daně mohl své pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění konkretizovat a podložit ještě před provedením prvního místního šetření s osobou zúčastněnou na správě daní společností BELANI KOMPANI s.r.o. (bylo provedeno dne 31. 5. 2012) a prvního výsledku svědka I.K., jednatele společnosti BELANI KOMPANI s.r.o. (byl proveden dne 28. 6. 2012). Správce daně tedy prozatím nemohl své pochybnosti prokázat a vyjavit daňovému subjektu, byl však povinen umožnit mu být přítomen výsledku svědka a klást svědkovi otázky (což se i stalo). Po obdržení protokolu o místním šetření a protokolu o svědecké výpovědi už nic nebránilo správci daně, aby své vnitřní pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění precizoval a seznámil s nimi daňový subjekt. Že tak správce daně bezodkladně neučinil, je bezesporu jeho pochybením; jedná se však o překlenutelnou procesní vadu, protože, jak zástupce žalobce správně pochopil a v žalobě výslovně uvedl, výsledek svědka I.K., zachycený Finančním úřadem pro Prahu 4 do protokolu ze dne 28. 6. 2012, čj. 391369/12/004932107505, umožnil žalobci zjistit, že svědek popřel jakoukoli spolupráci s ním a tedy že pochybnosti správce daně o správnosti, pravdivosti a úplnosti předložené účetní evidence jsou o tom, zda se fakturované práce udály a zda jsou faktury pouze fiktivní.

V této souvislosti je na místě poznamenat, že následně bylo požádáno o provedení dalšího místního šetření s osobou zúčastněnou na správě daní společností BELANI KOMPANI s.r.o. (bylo provedeno dne 19. 10. 2012) a dalšího výsledku svědka I.K., jednatele společnosti BELANI KOMPANI s.r.o. (byl proveden dne 18. 10. 2012).

Námítka rozdílného posouzení téhož účetního případu

Nejde o tutéž věc. Z hlediska daně z příjmů fyzických osob bylo třeba prokázat, že bylo provedeno zateplení žalobcovy výrobní haly v příslušné hodnotě jako výdaj (náklad) vynaložený na dosažení, zajištění a udržení příjmů dle § 24 ZDP nebo technické zhodnocení dle § 33 ve spojení s § 25 odst. 1 písm. q) ZDP. Naproti tomu z hlediska daně z přidané

hodnoty bylo třeba prokázat, že zateplení žalobcovy výrobní haly v příslušné hodnotě bylo provedeno společností BELANI KOMPANI s.r.o. a že společnost BELANI KOMPANI s.r.o. byla v rozhodném období plátcem daně z přidané hodnoty. Že správní orgány shledaly, že žalobce prokázal technické zhodnocení podle zákona o daních z příjmů, ne však také přijetí zdánlivého plnění od osoby, která byla plátcem DPH, není proto v rozporu ani se zákonem, ani s věcnou logikou.

Námitka pozměňování důkazů

Ve zprávě o daňové kontrole čj. 324062/14/2305-05401-404702, která byla s žalobcem projednána dne 10. 2. 2014, Finanční úřad pro Plzeňský kraj uvedl: „*Dožádaný správce daně zaslal dne 02.07.2012 odpověď zaevidovanou pod č.j. 29644/12/119930404702 na výše uvedená dožádání. V odpovědi uvedl, že dne 31.05.2012 provedl místní šetření u společnosti BELANI KOMPANI s.r.o. a svědeckou výpověď. Při místním šetření a svědecké výpovědi správce daně zjistil, že jednatel společnosti pan I.K., který uvedl svoji osobu jako jedinou oprávněnou za výše uvedenou společnost vystavovat faktury, žádné faktury daňovému subjektu nevystavoval, používal jiný formulář faktur, jiné razítko, podpis není jeho a daňový subjekt nezná. ...*“ (str. 2).

Ve správním spisu se nachází protokol o místním šetření s osobou zúčastněnou na správě daní společností BELANI KOMPANI s.r.o., sepsaný Finančním úřadem pro Prahu 4 dne 31. 5. 2012 pod čj. 342780/12/004932107505, a protokol o výsledku svědka I.K., jednatele společnosti BELANI KOMPANI s.r.o., sepsaný Finančním úřadem pro Prahu 4 dne 28. 6. 2012 pod čj. 391369/12/004932107505. V protokolu o místním šetření čj. 342780/12/004932107505 je zaznamenáno, že na otázku č. 1, aby doložil vystavení níže uvedených faktur, jednatel I.K. odpověděl: „*Žádné faktury nebyly vystaveny. Nevím, co to je za firmu, neměl jsem s nimi nikdy nic společného. Na fakturách není můj podpis, je jiný formulář a jiné razítko.*“ a na otázku č. 4, aby doložil veškeré písemné dokumenty ke shora fakturovaným zdánlivým plněním, jednatel I.K. odpověděl: „*Nic s nimi nemáme společného. Není můj podpis, je jiný formulář faktury. Jiné razítko.*“. V protokolu o výsledku svědka čj. 391369/12/004932107505 je zaznamenáno, že jednatel I.K. na otázku, aby popsal, jak konkrétně jednotlivé práce dle faktur byly provedeny, odpověděl: „*Nebyla žádná práce. Nedávali jsme žádné faktury. Razítka uvedená na předložených kopiích faktur nejsou moje a podpisy také nejsou moje.*“ (otázka a odpověď č. 16). Že používal jiný formulář faktur, tedy jednatel I.K. netvrdil při svědecké výpovědi, nýbrž při místním šetření. Jelikož ovšem ve zprávě o daňové kontrole čj. 324062/14/2305-05401-404702 použil Finanční úřad pro Plzeňský kraj dikci „*Při místním šetření a svědecké výpovědi správce daně zjistil, že ...*“, která evidentně zahrnuje informace získané jak při svědecké výpovědi, tak při místním šetření, nelze se ztotožnit s žalobním bodem namítajícím pozměňování důkazů.

K řečenému je na místě podotknout, že obdobnou výtku uplatnil žalobce již v odvolání proti předmětným dodatečným platebním výměrům. Žalovaný správní orgán se s touto námitkou vypořádal v bodě 135 svého žalobou napadeného rozhodnutí ze dne 14. 4. 2015, čj. 11625/15/5300-21443-710979.

Žalobcův nárok na odpočet daně z přidané hodnoty

Ve vztahu k dokladům, na nichž je uvedena společnost BELANI KOMPANI s.r.o., tedy správce daně prokázal skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví daňového subjektu (viz výše). Jelikož správce daně splnil svou povinnost stanovenou v § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, bylo povinností daňového subjektu dále prokazovat, že předmětné zateplení výrobní haly provedla společnost BELANI KOMPANI s.r.o. a že společnost BELANI KOMPANI s.r.o. byla v rozhodném období plátcem DPH.

Z dikce „*prokazuje skutečnosti*“ (§ 92 odst. 3 daňového řádu) plyne, že tu významnou roli hrají procesní instituty „povinnost tvrzení“ a „povinnost důkazní“. Povinnost tvrzení znamená povinnost daňového subjektu tvrdit rozhodné skutečnosti. Povinnost důkazní znamená povinnost daňového subjektu předložit nebo alespoň označit důkazní prostředky k prokázání tvrzených skutečností. Důkazní povinnost se vztahuje k určité tvrzené skutečnosti. Bez tvrzení určitých skutečností si lze jen obtížně představit důkazní povinnost. I když je zde úzká souvislost mezi povinností tvrzení a povinností důkazní, lze říci, že povinnost tvrzení je primární a povinnost důkazní sekundární.

Žalobce namítá, že v obchodním styku není ve zvyku legitimovat partnera apod. Žalovaný správní orgán tomu – na jiném stupni argumentace – správně oponuje: *„Je třeba mít přitom stále na zřeteli, že každý subjekt vstupující do obchodních vztahů musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti v daném případě především vzhledem k povaze poskytovaných služeb a zajišťovat si potřebné podklady pro splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně podle § 19 odst. 1 [nyní: podle § 72 a 73] zákona o DPH. V zájmu daňového subjektu tedy je, aby nad rámec svých běžných obchodních potřeb shromažďoval důkazy, které mohou prokázat, že k uskutečnění předmětné služby skutečně došlo, neboť důkazní břemeno ohledně faktické realizace služeb, náklady na něž chce daňově uplatnit, je na jeho straně.“* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 5. 2007, čj. 2 Afs 177/2006-61).

Prokazování nároku na odpočet DPH může být poměrně náročnou záležitostí. Soud však nemá za to, že by správní praxe kladla na daňové subjekty požadavky nereálné či dokonce absurdní. U dodatele, kterého blíže nezná a od něhož chce v podstatě jednorázové plnění, by měl být objednatel náležitě opatrný. Žalobce mohl tvrdit a prokázat další údaje ohledně uzavření smluv o dílo (mohl tu být např. nějaký svědek). V průběhu prací mohly být získány určité informace o dodavateli materiálu a o vedoucím a realizačních pracovnících (žalobce a jeho zaměstnanci si mohli povšimnout charakterizačních údajů, mohly být pořízeny fotografie postupu prací včetně zachycení pracovníků dodavatele či jeho techniky). Žalobce mohl tvrdit a prokázat další údaje ohledně plateb za dodávky – zvláště jestliže se poměrně vysoké částky nepřeváděly na účet, nýbrž vyplácely v hotovosti (opět zde mohl být např. nějaký svědek). Kdo porovná – byť skoupé – údaje z faktur, nemůže si nevšimnout rovněž značných věcných i časových diferencí mezi nimi a informacemi obsaženými ve smlouvách o dílo (ze dne 15. 3. 2010 a ze dne 13. 9. 2010), stavebním deníku a svědecké výpovědi žalobcova syna T.J.

Správce daně zjistil, že společnost BELANI KOMPANI s.r.o. má od 30. 3. 2010 zrušenu registraci k DPH. Žalobce se pokusil dovodit, že uvedená společnost byla v rozhodném období plátcem daně z přidané hodnoty na základě zákona. Vyšel přitom ze svědecké výpovědi I.K., který na otázku zástupce žalobce: „... *Je toto jediný případ nebo se*

Vám již stalo, že se někde objevily smlouvy o spolupráci s Vámi, které jste taktéž nepodepsal? Zda existují daňové subjekty, které tvrdí spolupráci s Vámi, ačkoliv Vy jste dle Vašeho názoru pro takové subjekty nikdy nepracoval?“, odpověděl: „Nikdy. Jo. S panem J. nebyly žádné jednání, žádné podpisy, smlouvy. Není to jediný případ a stejné bylo razítko ne moje a podpis také ne můj i s těmi lidmi jsem nikdy nepracoval a nesetkal.“, a na otázku zástupce žalobce: „Kolik takových subjektů přibližně bylo?“, odpověděl: „Přibližně to bylo sedm subjektů. Bylo vyšetřováno kriminální policií v jednom případě.“ (viz protokol o výsledku svědka sepsaný dne 18. 10. 2012 pod čj. 522458/12/004932107505). V souvislosti s těmito údaji žalobce předložil dvě verze. První z nich je, že společnost BELANI KOMPANI s.r.o. svou činnost ve velkém rozsahu prováděla sice se všemi smlouvami a fakturami, avšak sama pak tyto do svého účetnictví nezahrnula a nyní popírá, že by kdy tyto nevykázané práce provedla (nejen u případu žalobce). Druhou verzí je možnost, že někteří ze společníků jménem společnosti BELANI KOMPANI s.r.o. podnikají vlastní aktivity, avšak tyto jsou jejich soukromými počiny a nikoli oficiální aktivitou společnosti. V rámci odvolacího řízení vyslechl Finanční úřad pro Plzeňský kraj tyto společníky uvedené společnosti: I.T., N.I., roz. Ch., M.N., N.N., V.K. a V.I. Žalobcovy verze nebyly výpověďmi těchto svědků potvrzeny. Že možná není v pořádku jejich pobytové oprávnění na našem území, ještě neznamená, že účelově odpovídají i na otázky správního orgánu ve zcela jiné věci. K žádosti o poskytnutí informací z daňového řízení Finanční úřad pro hlavní město Prahu sdělil dne 24. 4. 2014 Finančnímu úřadu pro Plzeňský kraj, že registrace k DPH byla daňovému subjektu BELANI KOMPANI s.r.o. zrušena z moci úřední dne 30. 3. 2010. V období od data zrušení registrace do současné doby správce daně nezjistil skutečnosti uvedené v § 94 zákona o DPH, pro které by měl daňový subjekt povinnost registrovat se jako plátce DPH. Daňový subjekt BELANI KOMPANI s.r.o. podal dne 7. 4. 2011 daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010, ve kterém vykázal roční úhrn čistého obrátu ve výši 12.254,- Kč. Ani v dalších daňových přiznáních, a to za zdaňovací období roku 2011, 2012 a 2013, částka úhrnu čistého obrátu uvedená daňovým subjektem nepřesáhla hranici pro povinnou registraci k DPH. Správci daně nejsou známy jiné údaje než ty, které daňový subjekt uvedl ve svých daňových přiznáních k dani z příjmů právnických osob. I když zde určité pochybnosti mohou být (a břemeno tvrzení a důkazní břemeno je v tomto ohledu pro žalobce obtížně unesitelné), lze si – kromě jiného – představit jak to, že společnost BELANI KOMPANI s.r.o. část příjmů zatajuje, tak to, že sama je obětí vnějších či vnitřních nekalých praktik. Nic z toho však nebylo prokázáno.

Zbývá tak jen zopakovat, že žalobce neprokázal, že předmětné zateplení jeho výrobní haly provedla právě společnost BELANI KOMPANI s.r.o. a že společnost BELANI KOMPANI s.r.o. byla v rozhodném období (= duben, květen, září, říjen a listopad roku 2010) plátcem daně z přidané hodnoty.

V § 8 odst. 1 daňového řádu je zakotvena zásada volného hodnocení důkazů: 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. V přezkoumávané věci byla shromážděna řada podkladů pro vydání rozhodnutí. Žalobními body nebyl podle názoru soudu správními orgány zjištěný skutkový stav zpochybněn. Hodnocení důkazů je tu vystavěno na základech formální logiky, je konzistentní a nejsou v něm vzájemné rozpory. Myšlenkové úvahy, při kterých správní orgán

přijímá jedno tvrzení a odmítá jiné, jsou přitom seznatelné ze zprávy o daňové kontrole a zejména z rozhodnutí o odvolání. Postup správních orgánů byl v daném případě v souladu také s § 96 odst. 2 daňového řádu. Za této situace soud nelze shledat důvodnou obecně koncipovanou výtku žalobce, že žalovaný neposoudil každý důkaz jednotlivě [a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti]. V dalším soud odkazuje na podrobně a přesvědčivě zpracované odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 4. 2015, čj. 11625/15/5300-21443-710979, jakož i na vyjádření žalovaného k žalobě.

Námítka narušení práva na spravedlivou daňovou kontrolu a práva rovnosti stran

Z žalobních bodů musí být patrné, z jakých skutkových a právních důvodů považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné [§ 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s.].

Ohledně žalobních bodů došla soudní praxe k těmto závěrům: „*I. Líčení skutkových okolností v žalobě proti rozhodnutí správního orgánu nemůže být toliko typovou charakteristikou určitých „obvyklých“ nezákonností, k nimž při vyřizování věcí určitého druhu může docházet, nýbrž zcela jasně individualizovaným, a tedy od charakteristiky jiných konkrétních skutkových dějů či okolností jednoznačně odlišitelným popisem. II. Žalobce je též povinen vylíčit, jakých konkrétních nezákonných kroků, postupů, úkonů, úvah, hodnocení či závěrů se měl správní orgán vůči němu dopustit v procesu vydání napadeného rozhodnutí či přímo rozhodnutím samotným, a rovněž je povinen ozřejmit svůj právní náhled na to, proč se má jednat o nezákonnosti. III. Právní náhled na věc se přitom nemůže spokojit toliko s obecnými odkazy na určitá ustanovení zákona bez souvislosti se skutkovými výtkami. Pokud žalobce odkazuje na okolnosti, jež jsou popsány či jinak zachyceny ve správním či soudním spise, nemůže se jednat o pouhý obecný, typový odkaz na spis či jeho část, nýbrž o odkaz na konkrétní skutkové děje či okolnosti ve spisu zachycené, a to tak, aby byly zřetelně odlišitelné od jiných skutkových dějů či okolností obdobné povahy a aby bylo patrné, jaké aspekty těchto dějů či okolností považuje žalobce za základ jím tvrzené nezákonnosti.“ (rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2005, čj. 2 Azs 92/2005-58, publikovaný pod č. 835/2006 Sb. NSS).*

Jestliže jsou žalobní body koncipovány jen obecně, soudu nezbyvá nic jiného, než se s nimi vypořádat také toliko na obecné úrovni. Na rozdíl od žalobce tedy nemá soud za prokázané, že prvoinstanční správce daně narušil právo žalobce na spravedlivou daňovou kontrolu, dané ustanoveními § 6 odst. 3 a § 8 odst. 1 a 2 daňového řádu v souvislosti s ustanovením § 92 odst. 1 a 2 téhož zákona, a právo rovnosti stran, dané ustanovením § 6 odst. 1 daňového řádu. Stejně tak nemá soud za prokázané, že tyto nezákonnosti nezhojil, ba v nich do značné míry pokračoval žalovaný jakožto odvolací orgán.

VII. Celkový závěr a náklady řízení

Soud přezkoumal napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.). Jelikož na základě výše uvedené argumentace neshledal žalobu důvodnou, podle § 78 odst. 7 s. ř. s. ji rozsudkem zamítl.

Úspěšný žalovaný správní orgán žádné náklady řízení neuplatnil, a proto bylo rozhodnuto, že na náhradu nákladů řízení nemá žádný z účastníků právo.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost do dvou týdnů po 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 nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Plzni dne 8. června 2016

JUDr. PhDr. Petr KUCHYNKA, Ph.D., v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Helena Kovářiková