



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Markéty Lehké, Ph.D., a soudců JUDr. Petra Černého, Ph.D., a Ing. Mgr. Martina Jakuba Bruse v právní věci **žalobce: J. B.**, narozeného dne „X“, bytem „X“, zastoupeného Ing. Petrem Rosenkranzem, daňovým poradcem, se sídlem 5. května 213/4, 418 01, Bílina, proti **žalovanému: Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, 602 00, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 12. 2014, č. j. 33784/14/5200-20445-706986,

t a k t o :

- I. Žaloba **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě prostřednictvím svého zástupce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného Odvolacího finančního ředitelství ze dne 17. 12. 2014, č. j. 33784/14/5200-20445-706986, jímž byla zamítnuta odvolání žalobce a byly potvrzeny dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 3. 1. 2014, č. j. 2155086/13/2502-24804-507849 a č. j. 2155143/13/2502-24804-507849. Prvním z uvedených dodatečných platebních výměrů správce daně podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), a podle § 147 a § 143 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), doměřil žalobci daň z přidaného hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2009 ve výši 334.686 Kč a současně mu sdělil

penále podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu ve výši 66.937 Kč. Druhým z uvedených dodatečných platebních výměrů správce daně podle zákona o DPH a podle § 147 a § 143 daňového řádu doměřil žalobci DPH za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2009 ve výši 718.670 Kč a současně mu sdělil penále podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu ve výši 143.734 Kč. Žalobce se v žalobě zároveň domáhal toho, aby soud uložil žalovanému povinnost nahradit žalobci náklady soudního řízení.

V žalobě žalobce namítal, že napadené rozhodnutí je v rozporu s obecně závaznými předpisy. Upozornil na to, že již v odvolání poukazoval na rozpory závěrů správce daně se skutkovým stavem zjištěným při daňové kontrole a rozpory postupů správce daně s daňovým řádem. Žalobce konstatoval, že výzva správce daně ze dne 13. 7. 2012 byla nezákonná, neboť správce daně zdůvodnil své pochybnosti, že žalobce skutečně přijal zdanitelná plnění od společností MERCAS, spol. s r. o. (dále jen „MERCAS“) a PALMART, s. r. o. (dále jen „PALMART“), nekontaktností dodavatele (tedy stavem mimo sféru vlivu žalobce) a „signální informací mezi úřady“ (tedy pojmem v daňovém řízení zcela neznámým). Podle žalobce nemůže být skutečnost, že jeho dodavatel je pro správce daně nekontaktní, přičítána žalobci k tíži, neboť ten nemá žádnou možnost úroveň komunikace svých dodavatelů se správcem daně jakkoli ovlivnit. Jelikož správce daně jinou výzvu v prováděné daňové kontrole nevydal, nemůže být podle žalobce ani následné doměření daně zákonné, což činí dodatečné platební výměry nezákonnými.

Žalobce uvedl, že v průběhu daňové kontroly navrhl jako prostředek k prokázání skutečnosti, že společnosti MERCAS a PALMART dodaly žalobci sporná zdanitelná plnění, ověření soudním znalcem v oboru písmoznalectví a grafologie, zda podpisy na fakturách – daňových dokladech vystavených těmito společnostmi jsou podpisy jejich jednatele P. M. Tento návrh žalobce učinil proto, že již nebylo možné provést svědeckou výpověď P. M., který dne ... zemřel. Správce daně však navržený důkazní prostředek neprovedl, ačkoli dostupná judikatura podle žalobce v takových případech uzavírá, že pokud správce daně rozhoduje v neprospěch daňového subjektu se zdůvodněním, že daňový subjekt neprokázal svá tvrzení, pak takový závěr předpokládá, že správce daně řádně a úplně provedl navržené důkazy. Žalobce namítal, že neprovedením navrženého důkazního prostředku zatížil správce daně daňovou kontrolu takovou vadou, že i následně vydaná rozhodnutí jsou nezákonná. Žalobce připomněl, že svědek R. M. vypověděl, že v roce 2009 vozil P. M. a jeho brigádníky na stavbu na Teplicku, v Rakovníku a v okolí Tábora, brigádníci P. M. na těchto stavbách pracovali a současně se jednalo o stavby, na kterých se vyskytoval i žalobce. Správce daně však sdělené informace vyhodnotil tak, že přesto neprokazují, že společnosti MERCAS a PALMART poskytovaly žalobci zdanitelná plnění, na která byly vystaveny daňové doklady, ačkoli jednatel těchto společností dopravoval své zaměstnance (svědkem označované za brigádníky) na předmětné stavby, kde jim zadával práce a tyto řídil. Podle žalobce správce daně nehodnotil v průběhu daňové kontroly všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti a nepřihlédl při hodnocení důkazů ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo, čímž porušil jednu ze základních zásad daňového řízení a způsobil nezákonnost následných rozhodnutí.

Žalovaný k výzvě soudu předložil správní spis a písemné vyjádření k žalobě, v němž navrhl její zamítnutí pro nedůvodnost. Popsal průběh řízení a odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Dále žalovaný uvedl, že žalobce uplatnil shodné námítky jako ve věci

vyměření DPH za 4. čtvrtletí 2009 a odkázal na rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem sp. zn. 15 Af 84/2011 a rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 86/2014, v nichž se soudy těmito námitkami zabývaly.

O žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), bez jednání, neboť žalobce s tímto postupem výslovně souhlasil a žalovaný nesdělil soudu do dvou týdnů od doručení výzvy svůj nesouhlas s takovýmto projednáním, ačkoli byl ve výzvě výslovně poučen, že nevyjádří-li se v dané lhůtě, má se za to, že souhlas s rozhodnutím bez jednání byl udělen.

Napadené rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu s. ř. s., který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 větě druhé a třetí a v § 75 odst. 2 větě první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.

Z obsahu správního spisu soud zjistil následující podstatné skutečnosti. Podle protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 24. 5. 2012 Finanční úřad v Bílině (dále jen „finanční úřad“) zahájil u žalobce daňovou kontrolu DPH za zdaňovací období 2. a 3. čtvrtletí 2009 a současně podle § 91 odst. 1 daňového řádu zahájil též doměřovací řízení. Výzvou k prokázání skutečností ze dne 13. 7. 2012 finanční úřad žalobce vyzval, aby prokázal, že práce uvedené na fakturách vyjmenovaných v této výzvě byly skutečně poskytnuty deklarovanými dodavateli MERCAS a PALMART, tj. že přijal deklarovaná plnění od těchto dodavatelů a vznikl mu nárok na odpočet DPH podle § 72 a § 73 zákona o DPH. Finanční úřad ve výzvě popsal, že již v předchozím daňovém řízení (DPH za 4. čtvrtletí 2009) vyjádřil pochybnosti ohledně faktur s deklarovaným dodavatelem PALMART, přičemž jednatel této společnosti P. M. byl zároveň jednatelem společnosti MERCAS. Jednalo se např. o nekontaktnost, signální informace. Svědeckou výpovědí jednatel odběratelské společnosti U G A, spol. s r. o. (dále jen „U G A“) a jejích zaměstnanců finanční úřad vyvrátil tvrzení žalobce ohledně provedení prací společnostmi PALMART a MERCAS, když svědkové podle fotografie neznali osobu pana M., ačkoli se měl na stavbách pohybovat, a názvy PALMART a MERCAS v souvislosti s deklarovanými akcemi neslyšeli.

V reakci na tuto výzvu žalobce navrhl místní šetření u zmíněných dodavatelů, výsledkům svědka R. M. a ověření podpisů na předmětných fakturách soudním znalcem v oboru písmoznalectví a grafologie, zda se jedná o podpisy P. M., jednatele společností MERCAS a PALMART.

Podle informací od Městské správy sociálního zabezpečení Brno ze dne 12. 9. 2012 nebyl P. M. v roce 2009 veden v registru zaměstnavatelů jako zaměstnavatel. Ze sdělení Okresní správy sociálního zabezpečení Brno – venkov ze dne 17. 9. 2012 finanční úřad zjistil, že společnost MERCAS nebyla v roce 2009 evidována jako zaměstnavatel. Pražská správa

sociálního zabezpečení finančnímu úřadu dne 19. 9. 2012 oznámila, že společnost PALMART neprochází evidenci registru zaměstnavatelů.

Na základě dožádání finančního úřadu sdělil Finanční úřad Brno – venkov dne 20. 9. 2012, že společnost MERCAS je zcela nekontaktní, a to jak na oficiální adrese, tak na doručovací adrese. Jednatel společnosti P. M. udělil dne 26. 2. 2007 svému bratrovi B. M. generální plnou moc k zastupování společnosti; rovněž tento zplnomocněný zástupce je však zcela nekontaktní, na adrese trvalého pobytu se nezdržuje a nepřebírá poštu. Společnost nemá evidován žádný obchodní majetek, skladové a provozní prostory či kanceláře. Finančnímu úřadu Brno – venkov nepředložila žádnou vlastní účetní či daňovou agendu, daně buď nepřiznávala, nebo pokud je přiznala, nikdy je nezaplatila. Údaje, které v několika případech zaslala v rámci svých daňových přiznání (tzv. přehledy daňových dokladů) byly nevěrohodné, stejně jako formální podoba a obsah jednotlivých vystavovaných daňových dokladů. Finanční úřad Brno – venkov vyslovil podezření, že tyto doklady mohou být vystavovány účelově pro potřebu odběratelů. Podle jeho poznatků existuje nebezpečí, že společnost MERCAS může být využívána jako článek řetězce obchodních transakcí pochybného původu a obsahu, na jehož konci odběratel inkasuje na vstupu daň, kterou předtím na výstupu nikdo neodvedl do státního rozpočtu.

Svědék R. M. při výslechu provedeném dožádaným finančním úřadem dne 30. 10. 2012 vypověděl, že žalobce osobně nezná, pouze jej viděl na stavbách, kde mu jej ukázal svědkův bratr. Ten neměl řidičské oprávnění, proto dal svědkovi prostředky k zakoupení vozidla, jímž svědek vozil brigádníky z Brna na stavby. Na stavbách pracovali i místní lidé, kteří se tam dopravovali sami. Svědek uvedl, že brigádníci pracovali pro jeho bratra, ale nevěděl, zda měli nějakou smlouvu. Na jejich jména si nevzpomíná, nikdy se o ně nezajímal, osobně nikoho z nich neznal. Svědek si moc nepamatoval, na jaké stavby jezdil v roce 2009, jednalo se o Teplicko, okolí Teplicka, Ústí nad Labem, Roudnici nad Labem a Zbrašň, celkem pět až deset staveníšť. Svědek si nepamatoval ani to, kolikrát v roce 2009 jel na uvedené stavby. Konstatoval, že to bylo mnohokrát, asi od března do konce roku, vždy v pondělí je tam vezl a v pátek pro ně jel. Svědkův bratr vždy jezdil s ním. Svědek někdy šel s bratrem na stavbu, někdy zůstal v autě. Pokud šel na stavbu, většinou tam byl i žalobce. Svědek nevěděl, zda jeho bratr P. M. uskutečňoval tyto akce jako fyzická osoba, nebo jménem právnické osoby. Uvedl, že měl společnosti MERCAS a PALMART, ale byl tam asi sám, zaměstnanec asi neměl.

Na základě výzvy k poskytnutí důkazních prostředků společnost U G A správci daně dne 14. 8. 2013 sdělila, že identifikace pracovníků na stavbě Roudnice nad Labem, ulice Rváčov – výměna NTL plynovodů, přípojek nebyla prováděna a jména seznamovatelů s polohou sítí nejsou čitelná (zřejmě pracovníci generálního dodavatele).

Do protokolu o ústním jednání ze dne 30. 9. 2013 žalobce uvedl, že cena stavby rekonstrukce a výměna plynovodu HTL a přípojek v Roudnici nad Labem, ulice Rváčov, se odvíjela od ceny jeho zadavatele U G A. Žalobce měl stanovenou cenu, z té chtěl mít profit a zbytek dostal PALMART, který pro něj dělal kompletní stavbu. Žalobce si nepamatoval, jaká byla jeho osobní účast na předmětné akci, určitě se tam objevoval, na kontrolních dnech byl vždy. Zemní práce byly prováděny strojně i ručně, jednalo se většinou o žalobcovy stroje, kdo je obsluhoval, si žalobce nepamatoval. Na stavbě byl přítomen i P. M., žalobce však nevěděl kolikrát. Nezjišťoval ani to, zda práci fyzicky prováděli subdodavatelé nebo zaměstnanci společnosti PALMART. Ve stavebním deníku uvedené osoby (M. B., M. B., R. B., I. T., L. P. a J. B.) jsou podle žalobce jeho zaměstnanci nebo zaměstnanci společnosti

PALMART, I. T. byl stoprocentně zaměstnancem společnosti PALMART. Ve vztahu k akcím Kanalizace ČOV pro obec Zbrašín, rekonstrukce NTL Příbram a rekonstrukce plynovodu NTL Mladá Vožice žalobce odkázal na své vyjádření k akci Roudnice s tím, že si nic nepamatuje. Byl na kontrolních dnech, předávání a přebírání stavby, u akce Mladá Vožice možná vykonával nějakou práci na stroji, u akce Interspar v Bílině prováděl kontrolu, strojem nakládal přebytný materiál a společnosti DC AVEX, s. r.o., zapůjčil přejezdové plechy. Jednatel společností MERCAS a PALMART určitě byl na stavbách k akcím Zbrašín, Příbram, Mladá Vožice a Interspar v Bílině, žalobce ovšem nevěděl jak často a kdy. Nevěděl ani, zda práce na akcích Zbrašín a Příbram fyzicky prováděli zaměstnanci nebo subdodavatelé společnosti MERCAS a zda práce na akcích Mladá Vožice a Interspar v Bílině prováděli zaměstnanci nebo subdodavatelé společnosti PALMART. Peníze těmto společnostem byly předávány většinou v kanceláři účetní H. v Bílině, při předání byl většinou přítomen žalobcův otec.

Svědčce A. H. při výslechu dne 6. 11. 2013 vypověděla, že pro žalobce v roce 2009 vedla daňovou evidenci, listiny vždy přebírala přímo od žalobce. Společnosti MERCAS a PALMART svědkyně neznala, ale pamatovala si, že pán ze společnosti PALMART umřel. Nebyla přítomna při jednáních, kdy žalobce předával těmto společnostem peníze v hotovosti, a uvedla, že nezná osobu na fotografii předložené správcem daně – P. M., jednatel uvedených společností.

Podle protokolu o ústním jednání ze dne 18. 12. 2013 správce daně seznámil žalobce s výsledkem kontrolního zjištění a projednal s ním zprávu o daňové kontrole, ve které opětovně konstatoval své pochybnosti o tom, zda žalobce skutečně přijal všechna plnění, jak deklarují faktury od dodavatelů MERCAS a PALMART, a zda došlo k faktickému uskutečnění plnění těmito dodavateli. Pochybnosti správce daně odůvodnil nekontaktností těchto daňových subjektů a signální informací mezi úřady. Upřesnil, že svědeckou výpověď jednatele společnosti U G A J. K. ze dne 19. 4. 2010 a jejích zaměstnanců P. F. a L. E., kdy žalobce této společnosti práce fakturoval, vyvrátil správce daně tvrzení žalobce ohledně provedení prací společnostmi MERCAS a PALMART, neboť svědkové podle fotografie neznali osobu pana M., přestože se měl na stavbách pohybovat, a názvy PALMART a MERCAS v souvislosti s deklarovanými akcemi neslyšeli. Příslušné protokoly o výsledcích svědků J. K. ze dne 19. 4. 2010, P. F. a L. E. ze dne 18. 6. 2010 jsou ve správním spisu rovněž založeny.

Na základě této zprávy vydal správce daně dodatečné platební výměry ze dne 3. 1. 2014, č. j. 2155086/13/2502-24804-507849 a č. j. 2155143/13/2502-24804-507849. Prvním z nich správce daně doměřil žalobci DPH za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2009 ve výši 334.686 Kč a současně mu sdělil penále ve výši 66.937 Kč. Druhým z nich správce daně doměřil žalobci DPH za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2009 ve výši 718.670 Kč a současně mu sdělil penále ve výši 143.734 Kč. Proti těmto dodatečným platebním výměrům podal žalobce odvolání, o kterých žalovaný rozhodl žalobou napadeným rozhodnutím.

Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu a po prostudování obsahu předloženého správního spisu dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

Ve vztahu k jednotlivým žalobním námitkám považuje soud za nezbytné připomenout základní principy dokazování v daňovém řízení. Důkazní břemeno mezi daňovým subjektem

a správcem daně je v daňovém řízení rozvrženo nerovnoměrně ve prospěch správce daně. Při správě daní se neuplatňuje zásada vyhledávací tak jako zejména v trestním právu, což odpovídá faktu, že důkazní břemeno ohledně výše daně nenese stát, nýbrž daňový subjekt. Primární iniciativa tudíž přísluší daňovému subjektu, který v procesu dokazování vedeném správcem daně musí své břemeno unést. Správce daně je povinen prokazovat toliko skutečnosti uvedené v § 92 odst. 5 daňového řádu. Podle písmene c) tohoto ustanovení má správce daně povinnost dokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, přičemž pokud správce daně zjistí některou okolnost zpochybňující údaje uvedené v těchto dokumentech, přechází důkazní břemeno na daňový subjekt. Ten pak musí prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních nebo k jejichž prokázání byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván (§ 92 odst. 3 a 4 daňového řádu), resp. v průběhu daňové kontroly předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení [§ 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu]. Daňový subjekt tedy musí prokázat svá tvrzení a za tímto účelem předložit důkazní prostředky či navrhnout jejich provedení. Pokud takové důkazy prokazují jeho tvrzení, přechází důkazní břemeno podle zmiňovaného § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu zpět na správce daně, v opačném případě platí, že daňový subjekt důkazní břemeno neunesl, a správce daně tak může rozhodnout v jeho neprospěch.

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. Z hlediska unesení důkazního břemene je tak nerozhodné, jaký počet či jaký druh účetních a jiných dokladů či evidencí byl předložen, neboť určujícím je pouze jejich obsah. K obdobným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 27. 2. 2014, č. j. 8 Afs 62/2013 - 37, v rozsudku ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004 - 89, publ. pod č. 618/2005 Sb. NSS, nebo v rozsudku ze dne 13. 4. 2004, č. j. 3 Afs 12/2003 - 277, publ. pod č. 666/2005 Sb. NSS, všechny tyto rozsudky jsou dostupné na www.nssoud.cz). Povinností ani cílem správce daně tedy rozhodně není vyhledávat za daňový subjekt všechny možnosti, jimiž by tomuto subjektu daňovou povinnost snížil.

Toto nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene mezi daňovým subjektem a správcem daně vychází z toho, že prioritním účelem daňového řízení je ochrana zájmu státu na řádném plnění daňových povinností ze strany daňových subjektů při zachování jejich práv a právem chráněných zájmů. Nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene je přitom ústavně konformní, neboť je výrazem veřejného zájmu na správném stanovení a výběru daní. Navíc vychází ze zásady, podle níž nese důkazní břemeno k prokázání určité skutečnosti ten, kdo ji tvrdí. Na rozdíl od jiných druhů řízení sice není věcí svobodné vůle daňového subjektu, zda určité skutečnosti ve vyměřovacím řízení uvede, či nikoliv, neboť ho v něm stíhá povinnost tvrzení v podobě podání daňového přiznání, nicméně uvedená zásada je v modifikované podobě zachována i ve vyměřovacím řízení, jelikož také v něm se důkazní břemeno vztahuje pouze k prokázání skutečností vázících se k daňovému subjektu, který je uvedl v daňovém

přiznání nebo je byl v něm povinen uvést. Jen daňový subjekt má totiž podrobné poznatky o veškeré své činnosti, příjmech a výdajích (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 1. 7. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, publ. pod č. 113/2006 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu, dostupný na www.usoud.cz).

Soud dále připomíná, že daňové řízení je založeno na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 - 125, dostupný na www.nssoud.cz). Prokazování nároku na odpočet daně je primárně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění. Ke stejnému závěru dospěl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006 - 107, dostupném na www.nssoud.cz, ve kterém uvedl: „*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.*“

Daň či nárok na odpočet DPH totiž nemají základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění jakožto předmětu daně (srov. § 2 zákona o DPH). Zákonný nárok na daň či její odpočet je podmíněn formálním vykázáním zdanitelného plnění se všemi náležitostmi, ale nikdy nemůže být přiznán v případě nevyvrácení pochybností o faktickém uskutečnění plnění. Zákon tedy nestojí na formálním vykázání zdanitelného plnění, ale na stavu faktickém. Jiný závěr by popíral smysl a účel zákona. Shodný názor vyslovil také Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 13. 8. 2008, č. j. 9 Afs 204/2007 - 72, dostupném na www.nssoud.cz.

Výše uvedené závěry mají svůj odraz rovněž v judikatuře Ústavního soudu, který v nálezu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99, dostupném na www.usoud.cz, vyslovil, že „... *důkaz daňovým dokladem ... je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu. Daňový doklad, který jen simuluje (bez rozdílu, zda jde o simulaci absolutní či relativní) uskutečnění zdanitelného plnění, není relevantním důkazem a jeho předložení může vést k formulaci požadavku směřujícího k dokázání hmotně právního úkonu, tj. k důkazu existence zdanitelného plnění.*“ Proto nemůže být jen samotné doložení po formální stránce bezvadného daňového dokladu dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet daně, vždy musí být v první řadě fakticky podložen existujícím zdanitelným plněním.

V projednávané věci měl finanční úřad (později po změně organizace daňové správy též správce daně) pochybnosti o tom, zda žalobce skutečně přijal všechna plnění, jak deklarují faktury od dodavatelů MERCAS a PALMART, a zda došlo k faktickému uskutečnění plnění těmito dodavateli. Tyto pochybnosti odvozoval finanční úřad (a později správce daně) z nekontaktnosti těchto daňových subjektů a ze signálních informací mezi úřady. Upřesnil, že

svědeckou výpovědí jednatele společnosti U G A J. K. ze dne 19. 4. 2010 a jejích zaměstnanců P. F. a L. E. vyvrátil správce daně tvrzení žalobce ohledně provedení prací společnostmi MERCAS a PALMART, neboť svědkové podle fotografie neznali osobu pana M., přestože se měl na stavbách pohybovat, a názvy PALMART a MERCAS v souvislosti s deklarovanými akcemi neslyšeli.

Ze shora uvedených skutečností jednoznačně vyplývá, že daňové orgány prokázaly existenci pochybností o tom, zda žalobce skutečně přijal všechna plnění, jak deklarují faktury od dodavatelů MERCAS a PALMART, a zda došlo k faktickému uskutečnění plnění těmito dodavateli, tj. zda byly naplněny požadavky § 72 odst. 1 zákona o DPH. Pokud totiž jednatel a zaměstnanci společnosti U G A, kteří se pohybovali na stavbách, kde působil žalobce, nepoznali podle fotografie P. M., který se údajně měl na těchto stavbách také pohybovat, a nezaznamenaly názvy MERCAS a PALMART, vyvstávají pochybnosti o tom, zda tyto společnosti skutečně na předmětných stavbách vykonávaly pro žalobce nějaké práce.

Namítá-li žalobce, že nekontaktnost uvedených společností představuje stav mimo sféru jeho vlivu, a proto mu nemůže být přičítána k tíži, soud podotýká, že význam zjištění nekontaktnosti společností MERCAS a PALMART spočívá v tom, že potvrzuje (dokládá) správcem daně formulované pochybnosti. Samotná nekontaktnost uvedených společností nebyla žalobci přičítána k tíži, pouze vedla k přenosu důkazního břemene na žalobce, kterému nijak nebránila v tom, aby v daňovém řízení svá tvrzení prokázal.

Žalobci lze přisvědčit v tom směru, že užití pojmu signální informace mezi úřady není vhodné. Daňové orgány měly namísto tohoto slovního spojení s nulovou vypovídací hodnotou podrobněji popsat, jaké signální informace měly na mysli. Podle obsahu správního spisu se patrně jednalo o zjištění, že tyto společnosti neměly žádné zaměstnance, ačkoli žalobce tvrdil, že I. T. byl stoprocentně zaměstnancem společnosti PALMART, a dále o zjištění, že společnost MERCAS nepředložila příslušnému finančnímu úřadu žádnou vlastní účetní či daňovou agendu, daně buď nepřiznávala, nebo pokud je přiznala, nikdy je nezaplatila. Údaje, které tato společnost v několika případech zaslala v rámci svých daňových přiznání (tzv. přehledy daňových dokladů) byly nevěrohodné, stejně jako formální podoba a obsah jednotlivých vystavovaných daňových dokladů. Tato zjištění jednoznačně potvrzují skutečnost, že existence pochybností byla prokázána.

Podle názoru soudu nepředstavuje skutečnost, že finanční úřad ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 13. 7. 2012 namísto konkrétního popisu informací zjištěných od jiných úřadů užil obecný pojem signální informace, vadu řízení, která by mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Ostatní důvody, které finanční úřad v této výzvě zmínil, totiž dostatečně potvrzují existenci pochybností a žalobci i jeho zástupci muselo být z obsahu správního spisu zřejmé, jaké další informace o společnostech MERCAS a PALMART daňové orgány shromáždily.

Soud proto neshledal žalobcem tvrzenou nezákonnost výzvy k prokázání skutečností ze dne 13. 7. 2012, která nejen přesně popsala, jaké skutečnosti má žalobce prokázat, ale současně jednoznačně formulovala, v čem finanční úřad spatřoval pochybnosti ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Vzhledem k tomu, že tyto pochybnosti byly v průběhu daňové

kontroly jednoznačně prokázány, přešlo důkazní břemeno na žalobce, který byl povinen prokázat svá tvrzení o tom, že plnění deklarovaná na fakturách vystavených společnostmi MERCAS a PALMART opravdu fakticky uskutečnily tyto společnosti. Této povinnosti žalobce nedostal a své důkazní břemeno neunesl, tudíž byly daňové orgány oprávněny rozhodnout v jeho neprospěch.

Podle § 72 odst. 1 věty první zákona o DPH „[n]árok na odpočet daně má plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti.“ Uplatnil-li žalobce nárok na odpočet DPH, bylo jeho povinností prokázat, že předmětné zdanitelné plnění přijal a použil je pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Samotné přijaté faktury ani pokladní doklady a předložené smlouvy splnění těchto dvou podmínek neprokazují, když k nim nebyl připojen žádný doklad o tom, kdo konkrétně, v jakém termínu, v jakém rozsahu a jaké konkrétní práce prováděl.

Vzhledem k tomu, že ostatní žalobní námitky v projednávané věci se prakticky shodují s námitkami, které žalobce vznesl v žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 2. 8. 2011, č. j. 5522/11-1300-500391, ve věci doměření DPH za 4. čtvrtletí roku 2009, soud při jejich posuzování vycházel z pravomocného rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 22. 4. 2014, č. j. 15 Af 84/2011 - 28, dostupného na www.nssoud.cz, jímž bylo o zmíněné žalobě rozhodnuto. Kasační stížnost žalobce proti uvedenému rozsudku Nejvyšší správní soud zamítl rozsudkem ze dne 14. 8. 2014, č. j. 2 Afs 86/2014 - 62, dostupným na www.nssoud.cz. Ústavní stížnost proti tomuto rozsudku Nejvyššího správního soudu pak Ústavní soud usnesením ze dne 20. 2. 2015, sp. zn. I. ÚS 3350/14, dostupným na nalus.usoud.cz, odmítl jako zjevně neopodstatněnou.

Zdejší soud ve svém rozsudku ze dne 22. 4. 2014, č. j. 15 Af 84/2011 - 28, vyslovil, že „... správce daně ani původní žalovaný nikterak nepochybili, pokud nepřikročili k provedení ověření, zda podpisy na daňových dokladech v podobě faktur vystavených společností PALMART, s. r. o., jsou podpisy P. M., a to soudním znalcem v oboru písmoznalectví a grafologie, jak navrhoval žalobce ... Je tomu tak proto, že ani případné prokázání pravosti podpisů P. M. na jednotlivých fakturách, jak byly specifikovány výše, za výše nastíněného stavu dokazování bez dalšího neprokazuje, že k přijetí zdanitelného plnění žalobcem od společnosti PALMART, s. r. o., skutečně došlo tak, jak bylo žalobcem deklarováno. Dokazování v tomto směru ve shodě se správcem daně i původním žalovaným soud vyhodnotil za nadbytečné, neboť ze své podstaty dotýčný důkazní prostředek v podobě znaleckého posudku v oboru písmoznalectví a grafologie nemá relevantní důkazní váhu. S neprovedením dokazování v tomto směru byl žalobce ze strany správce daně i původního žalovaného náležitě vyrozuměn v rámci daňového řízení. Žalobce by měl vzít v potaz skutečnost, že podpis na daňovém dokladu (faktuře), a to včetně pravého podpisu, ještě sám o sobě nedokládá faktické uskutečnění plnění, o němž je fakturováno. V této souvislosti je třeba uvést, že v daném řízení přitom správce daně ani původní žalovaný nepochybovali pravost podpisu na dotýčných fakturách vystavených společností PALMART, s. r. o., nýbrž právě a jen faktické uskutečnění výše specifikovaných plnění v rámci stavebních akcí společností PALMART, s. r. o., ve prospěch žalobce, přičemž provedeným dokazováním se jejich pochybnosti nepodařilo odstranit.“

Na těchto závěrech týkajících se žalobcem namítaného neprovedení důkazu ověřením pravosti podpisů P. M. soudním znalcem z oboru písmoznalectví a grafologie soud nadále trvá, neboť ani v projednávané věci nebyla předmětem sporu pravost podpisů na fakturách, nýbrž faktické uskutečnění zdanitelných plnění. Z logiky věci přitom zjištění, zda faktury skutečně podepsal jednatel společností MERCAS a PALMART, absolutně nic nevypovídá o tom, zda tyto společnosti skutečně pro žalobce vykonaly práce v těchto fakturách deklarované. Předmětná námitka proto není důvodná.

Žalobce se mylí, pokud se domnívá, že podmínkou pro rozhodnutí v neprospěch daňového subjektu se zdůvodněním, že neprokázal svá tvrzení, je provedení všech ze strany daňového subjektu navržených důkazů. Podle názoru soudu nejsou daňové orgány povinny provést každý navržený důkaz jen proto, aby mohly konstatovat, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno. Pokud je totiž navržený důkaz irrelevantní nebo neproveditelný, případně nemůže-li sloužit k prokázání rozhodných skutečností, daňové orgány jej provést nemusí. V takovém případě však mají povinnost ve svých rozhodnutích náležitě zdůvodnit, proč navržený důkaz neprovedly. Této povinnosti žalovaný v projednávané věci bezesbýtku dostal, když v napadeném rozhodnutí (v odstavci č. 74) naprosto správně uvedl, že žalobcem navržený důkaz ověřením pravosti podpisů je důkazem vypovídajícím o skutečnostech, které nebyly v řízení nijak zpochybněny, a zároveň nedisponuje takovou vypovídací kapacitou, aby byl sto potvrdit či vyvrátit ve věci zpochybňovaná tvrzení žalobce, ke kterým byl navržen. Soud proto neshledal v neprovedení tohoto důkazu žalobcem namítanou vadu řízení.

K námitkám týkajícím se výpovědi svědka R. M. soud opět poukazuje na svůj rozsudek ze dne 22. 4. 2014, č. j. 15 Af 84/2011 - 28, v němž konstatoval, že „... *ani uskutečněná svědecká výpověď R. M. dle názoru soudu v dostatečné míře neprokazuje faktické přijetí zdanitelného plnění žalobcem od společnosti PALMART, s. r. o., s ohledem na výše předestřené svědecké výpovědi a další důkazní prostředky, které soud rozvede níže. R. M. totiž v rámci své svědecké výpovědi ze dne 16. 9. 2010, o jejímž konání byl žalobce taktéž řádně předem správcem daně vyrozuměn, ovšem žalobce se k ní nedostavil, toliko potvrdil, že vozil sedm lidí, a to svého bratra P. M. a jeho brigádníky, dle navigace na jednotlivé stavby na Teplicku, v Rakovníku a v okolí Tábora s tím, že na stavbách se zdržoval pouze krátkou dobu a poté odjížděl domů, když zpátky do Brna je odvázel až v pátky. Svědek přitom neznal jména osob, které měl vozit na stavby a ani přesně nevěděl, kam tyto osoby vozil a kde přesně byly zemní a výkopové práce prováděny. Tato svědecká výpověď dle názoru soudu jednoznačným způsobem neprokazuje, že stavební práce dle jednotlivých faktur vystavených žalobci společností PALMART, s. r. o., prováděla právě tato společnost. ... [Ž]alobce v rámci vytýkácího řízení předložil správci daně ... také tři smlouvy o dílo uzavřené žalobcem s odběratelskou společností U G A, spol. s r. o., na provádění zemních a výkopových prací ... [a smlouvy], které uzavřel s dodavatelskou společností PALMART, s. r. o. Z těchto tří smluv sice vyplývá, že společnost PALMART, s. r. o., provede z pozice zhotovitele pro žalobce jakožto objednatele zemní a výkopové práce v rámci sjednaných akcí, avšak ve všech třech dotyčných smlouvách již nebyly konkrétně vymezeny sjednané práce a jejich rozsah (např. uvedení šířky výkopu a délky výkopu) a konkrétní vymezení místa provádění zemních a výkopových prací, což vzbuzuje pochybnosti o tom, zda předmětné smlouvy byly skutečně uzavírány se záměrem fakticky subdodavately realizovat sjednané stavební práce. Tyto pochybnosti umocňuje fakt, že dle*

dotyčných smluv měla dodavatelská společnost PALMART, s. r. o., provést celá sjednaná díla v rozsahu a kvalitě na svůj náklad a své nebezpečí ve sjednané sobě a zejména pak že při provádění díla měla postupovat samostatně. Tak tomu v daném případě nebylo, když svědecky bylo bezpečně prokázáno, že žalobce pracoval na jednotlivých stavebních akcích sám s bagrem. Tomu ostatně koresponduje zjištění správce daně, náležitě zachycené ve správním spise, že žalobce ve svém účetnictví za měsíc říjen 2009 vykazoval spotřebu pohonných hmot a olejů použitých do pracovních strojů, které využíval na jednotlivých stavebních akcích, přičemž v dané době jiné další zakázky neprováděl. Za tohoto skutkového stavu se správce daně a původní žalovaný dle názoru soudu opodstatněně pozastavili nad tím, že na sjednaných stavebních akcích, jejichž zhotovení si žalobce v celém rozsahu objednal u společnosti PALMART, s. r. o., a za které provedl i úhradu, současně sám prováděl výkopové a zemní práce na vlastní náklady a za použití vlastních zemních strojů.“

Ani v projednávané věci neuvedl svědek R. M. natolik přesné informace, aby z nich bylo možné ověřit, že společnosti MERCAS a PALMART poskytovaly žalobci zdanitelná plnění, na která byly vystaveny daňové doklady. Svědek totiž nebyl schopen přesně identifikovat stavby, na které údajně vozil brigádníky svého bratra, hovořil o pěti až deseti staveništích, ale vyjmenoval pouze tři konkrétní místa (Ústí nad Labem, Roudnice nad Labem a Zbrašň) a dále obecně zmínil Teplicko a okolí Teplicka. Svědek si nevzpomněl na žádné jméno brigádníka, ačkoli je podle svého vlastního tvrzení vozil každý týden v pondělí z Brna do severních Čech a v pátek zpět. Ke konkrétním pracím, které měli tito brigádníci vykonávat, svědek neuvedl žádné podrobnosti. Nevěděl ani, zda jeho bratr P. M. uskutečňoval tyto akce jako fyzická osoba, nebo jménem právnické osoby.

Žalobcem namítaná skutečnost, že svědek R. M. vypověděl, že v roce 2009 vozil P. M. a jeho brigádníky na stavbu na Teplicku, v Rakovníku a v okolí Tábora, brigádníci na těchto stavbách, kde se vyskytoval i žalobce, vykonávali práce, které jim zadával P. M., podle názoru soudu rozhodně nepostačuje k prokázání toho, že společnosti MERCAS a PALMART skutečně provedly práce deklarované v jednotlivých vystavených fakturách. Ze svědecké výpovědi totiž v žádném případě nevyplynulo, jaký byl vztah zmiňovaných brigádníků k těmto společnostem (a zda vůbec existoval), ani kdo konkrétně, v jakém termínu, v jakém rozsahu a jaké konkrétní práce prováděl. Soud proto nepřisvědčil námitce žalobce, že výpovědi svědka R. M. bylo uskutečnění předmětných prací zmíněnými společnostmi prokázáno.

K námitce, že správce daně nehodnotil v průběhu daňové kontroly všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti a nepřihlédl při hodnocení důkazů ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo, soud konstatuje, že správce daně hodnotil provedené důkazy jak jednotlivě, tak i ve vzájemných souvislostech, když porovnával obsah výpovědí jednotlivých svědků navzájem, a to i s důkazy listinnými. Výslovně pak uzavřel, že shromážděné důkazní prostředky ve vzájemné souvislosti neprokázaly, že deklarované práce uskutečnily společnosti MERCAS a PALMART. Z těchto zjištění soudu je patrné, že se daňové orgány při hodnocení důkazů nedopustily žalobcem namítaného porušení § 8 odst. 1 daňového řádu.

S ohledem na výše uvedené soud uzavírá, že neshledal namítané rozpory závěrů daňových orgánů se zjištěným skutkovým stavem, ani vytýkaná porušení daňového řádu

a tvrzenou nezákonnost napadeného rozhodnutí či jemu předcházejících dodatečných platebních výměrů. Soud tedy v mezích uplatněných žalobních bodů vyhodnotil žalobu jako zcela nedůvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch a žalovanému náklady řízení nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, proto soud vyslovil, že žádný z účastníků nemá na náhradu nákladů řízení právo.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí **lze** podat **kasační stížnost** ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních 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 nejbližší 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 Ústí nad Labem dne 31. července 2017

JUDr. Markéta Lehká, Ph.D. v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Gabriela Zlatová