



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Petra Kuchynky a soudců JUDr. Václava Roučky a Mgr. Jaroslava Škopka v právní věci **žalobce: DLAŽBUD-VS s.r.o.**, IČ 28050177, se sídlem Cheb, Osvobození 1187/61, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 11. 2015, čj. 38332/15/5300-21444-711083,

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 *a)* za zdaňovací období *1. čtvrtletí 2011* doměřena DPH ve výši 120.304,- Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 24.060,- Kč, *b)* za zdaňovací období *2. čtvrtletí 2011* doměřena DPH ve výši 218.318,- Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 43.663,- Kč, *c)* za zdaňovací období *3. čtvrtletí 2011* doměřena DPH ve výši 252.164,- Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 50.432,- Kč, a *d)* byla za zdaňovací období *4. čtvrtletí 2011* doměřena DPH ve výši 123.330,- Kč a současně byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 24.666,- Kč [dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Karlovarský kraj ze dne 12. 6. 2014,

čj. 640489/14/2403-24801-402980, ze dne 12. 6. 2014, čj. 640497/14/2403-24801-402980, ze dne 12. 6. 2014, čj. 640501/14/2403-24801-402980, a ze dne 12. 6. 2014, čj. 640508/14/2403-24801-402980, ve spojení s rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 9. 11. 2015, čj. 38332/15/5300-21444-711083].

Daň z přidané hodnoty byla v rozhodných obdobích upravena zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro rok 2011 (dále též jen „zákon o dani z přidané hodnoty“ nebo „ZDPH“).

[III] Řízení před správními orgány

Dne 14. 6. 2013 zahájil Finanční úřad pro Karlovarský kraj u žalobce kontrolu daně z přidané hodnoty mimo jiné za zdaňovací období 1. až 4. čtvrtletí 2011.

Dne 8. 8. 2013 správce daně podle § 92 odst. 4 a § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu vyzval žalobce k prokázání specifikovaných skutečností potřebných pro správné stanovení daně z přidané hodnoty mimo jiné za zdaňovací období 1. až 4. čtvrtletí 2011, neboť po přezkoumání dokladů a dalších písemností předložených při daňové kontrole vyšly najevo skutečnosti, na základě kterých nabyl správce daně pochybnosti o tom, zda žalobce u přijatých zdanitelných plnění v platně podaných daňových tvrzeních daně z přidané hodnoty uvedl základ daně a daň ve správné výši a splnil tak podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně a zda při režimu přenesené daňové povinnosti žalobce jako příjemce služeb v platně podaných daňových tvrzeních daně z přidané hodnoty uvedl základ daně a daň ve správné výši. Dále správci daně vznikly pochybnosti, zda žalobce uskutečněná zdanitelná plnění vykázal ve správné výši. Za zdaňovací období 1. až 4. čtvrtletí 2011 uplatnil žalobce nárok na odpočet daně ze stavebních prací na základě daňových dokladů mj. od dodavatele PEKA GROUP s.r.o. za listopad 2011. Vzhledem k tomu, že v textu na fakturách není uvedena bližší specifikace a není přiložen soupis provedených prací, vznikly správci daně pochybnosti, zda se fakturované stavební práce uskutečnily, kdy se uskutečnily a v jakém rozsahu. Žalobce byl vyzván, aby prokázal, že nárok na odpočet daně byl uplatněn v souladu s § 72 a § 73 ZDPH. V této souvislosti byl vyzván, aby prokázal skutečnost, že se jednalo o zdanitelná plnění, která pro něj uskutečnil dodavatel uvedený na daňových dokladech, a že tato plnění od tohoto dodavatele skutečně přijal, o jaká konkrétní zdanitelná plnění se jednalo a v jakém konkrétním rozsahu, k jakým stavebním akcím se fakturované práce vztahují a k jakému konkrétnímu zdanitelnému plnění v rámci své ekonomické činnosti předmětná přijatá zdanitelná plnění použil.

Na tuto výzvu reagoval žalobce předložením listin dne 15. 10. 2013. Při jednání dne 7. 11. 2013 správce daně konstatoval, že žalobce nepředložil žádné předávací protokoly ani žádné stavební deníky vztahující se k přijatým fakturám za stavební práce od dodavatele PEKA GROUP s.r.o. (předložil jen jednu smlouvu o dílo). Doklady předložené žalobcem nemají vypovídací schopnost o tom, že fakturované stavební práce společnost PEKA GROUP s.r.o. pro žalobce skutečně uskutečnila, že tato společnost byla osobou, která byla skutečným poskytovatelem těchto prací, a že je žalobce od této osoby převzal. Správce daně proto jednatele žalobce požádal o podání vysvětlení k jednotlivým stavebním akcím a o informace, jak se jednotlivé obchodní případy odvíjely. Otázky správce daně a odpovědi jednatele

žalobce jsou zaznamenány na str. 6 - 7 protokolu o jednání ze dne 7. 11. 2013, čj. 809983/13/2403-05401-401101.

Při jednání dne 12. 12. 2013 správce daně seznámil žalobce s kontrolním zjištěním daně z přidané hodnoty mimo jiné za zdaňovací období 2011. K tomu správce daně uzavřel, že předložené důkazní prostředky neprokazují skutečnost, že fakturované stavební práce uskutečnil dodavatel uvedený na těchto daňových dokladech. Žalobce nepředložil žádné důkazní prostředky, kterými by prokázal své tvrzení, že předmětné práce uskutečnila společnost, jejímž jménem byly předmětné faktury vystaveny, a neprokázal, že provedené práce dodala společnost PEKA GROUP s.r.o. a tyto daňové doklady také vystavila. Žalobce neprokázal oprávněnost uplatněného nároku na odpočet daně na základě uvedených přijatých faktur, na kterých je jako dodavatel uvedena společnost PEKA GROUP s.r.o., a nepředložil žádné důkazní prostředky, které by prokázaly, že fakturované práce skutečně uskutečnil tento plátec a nikoli jiná osoba. Tím, že žalobce nepředložil důkazní prostředky, kterými by jednoznačně prokázal, že fakturované práce uskutečnila společnost PEKA GROUP s.r.o., neprokázal oprávněnost uplatněného nároku na odpočet ve výši 714.116,- Kč.

K výsledkům kontrolních zjištění se žalobce vyjádřil dne 30. 12. 2013; navrhl provedení svědeckých výpovědí jednatele společnosti PEKA GROUP s.r.o. Y.Y. a příslušných zaměstnanců společnosti ALGON, a.s., uvedených ve stavebních denících k prokázání toho, že předmětné práce byly provedeny společností PEKA GROUP s.r.o. Dne 6. 1. 2014 správce daně vyzval žalobce ke sdělení specifikovaných skutečností potřebných k provedení jím navrhovaných svědeckých výpovědí. Na tuto výzvu žalobce identifikoval osoby, které jsou navrhovány ke svědecké výpovědi, takto: M.K. [správně: M.K.], stavbyvedoucí společnosti ALGON, a.s., a Y.Y., jednatel společnosti PEKA GROUP s.r.o., u něhož uvedl adresu vycházející z údajů zapsaných v obchodním rejstříku. Svědecká výpověď M. K. byla provedena bez účasti žalobce dne 12. 3. 2014 (viz protokol sepsaný Finančním úřadem pro Karlovarský kraj pod čj. 245496/14/2403-05401-400334). Předvolaný svědek Y. Y. se dne 23. 4. 2014 k výsledku nedostavil, v této záležitosti se neomluvil ani nepožádal o stanovení jiného termínu; telefonicky Y. Y. správci daně sdělil, že se ke svědecké výpovědi do České republiky nedostaví z důvodu nevyřízení platného povolení a že mu byly odcizeny doklady a razítko a že žádné faktury pro společnost DLAŽBUD-VS s.r.o. nevystavil (viz úřední záznamy pořázené Finančním úřadem pro Karlovarský kraj dne 26. 2. 2014 pod čj. 204792/14/2403-05401-400334 a dne 7. 4. 2014 pod čj. 397749/14/2403-05401-401101).

Dne 6. 6. 2014 byla s žalobcem projednána a jím podepsána zpráva o kontrole daně z přidané hodnoty mimo jiné za zdaňovací období 1. až 4. čtvrtletí 2011.

[III] Žalobní body

1. V předmětném období si společnost ALGON, a.s., objednala u žalobce stavební práce na rozsáhlém stavebním projektu. Žalobce se rozhodl řešit část těchto prací subdodavatelsky prostřednictvím společnosti PEKA GROUP s.r.o. Správce daně a žalovaný nezpochybňují, že uvedené práce byly pro společnost ALGON, a.s., skutečně provedeny (viz bod 8 napadeného rozhodnutí žalovaného), avšak dle jejich názoru nebylo prokázáno, že uvedené práce provedla

společnost PEKA GROUP s.r.o. S tímto tvrzením žalobce zásadně nesouhlasí z těchto důvodů:

a) Svědek M.K., stavbyvedoucí společnosti ALGON, a.s., jednoznačně potvrdil, že společnost PEKA GROUP s.r.o. pro žalobce práce provedla, pouze z důvodu značného časového odstupu mezi provedením prací a svědeckým výsledkem nebyl schopen rozklíčovat rozsah těchto prací, jelikož se na stavbě podílelo několik subdodavatelů. Svědkovi byl představen i jednatel společnosti PEKA GROUP s.r.o., kterého by svědek byl podle fotografie schopen identifikovat a který se dle jeho slov na stavbách objevoval koncem měsíce při předávání/přebírání stavebních prací. Dále svědek vypověděl, že se na stavbách realizovaných žalobcem pohybovali lidé v montérkách s nápisem PEKA GROUP. Zcela pochopitelně a logicky si s odstupem času svědek nepamatoval jejich jména, což však není ani jeho povinnost; nadto by bylo zcela nepřiměřené, aby byly na svědka takové nároky vůbec kladeny. Žalobce je tedy přesvědčen, že se jedná o výpověď, která zcela jednoznačně potvrzuje jeho tvrzení, že uvedené práce byly subdodavately provedeny společností PEKA GROUP s.r.o., a zásadně nesouhlasí s názorem žalovaného, že uvedená výpověď svědka je nekonkrétní (viz bod 24 napadeného rozhodnutí žalovaného). Žalobce je naopak přesvědčen o tom, že uvedená výpověď je – vezmeme-li v potaz časový odstup – zcela konkrétní a pouze v určitých jednotlivostech (např. jména zaměstnanců subdodavatelů) svědek nedal zcela konkrétní odpověď. Navíc správci daně nic nebránilo předvolat k prokázání uvedených skutečností další svědky, jak ostatně navrhoval i žalobce, který požadoval, aby byli předvoláni zaměstnanci společnosti ALGON, a.s. Ale vzhledem k tomu, že žalobci nejsou známa jména a adresy uvedených zaměstnanců, specifikoval právě pouze svědka, jehož bližší totožnost mu byla známa. Nicméně správci daně by jistě nečinilo výraznějších obtíží si uvedené údaje například od společnosti ALGON, a.s., opatřit.

b) Správce daně a žalovaný postupovali v rozporu s žalobcem citovanými závěry obsaženými v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 8. 2015, sp. zn. 5 Afs 180/2014, když ve svých rozhodnutích několikrát konstatují nekontaktnost společnosti PEKA GROUP s.r.o., resp. jejího jednatele a o uvedenou skutečnost následně opírají své závěry o neunesení důkazního břemeno ze strany žalobce.

c) Správce daně a žalovaný jednali v rozporu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, neboť činí velmi nekonkrétní a obecné závěry, které neodpovídají zjištěným skutečnostem, a docházejí k překvapivým a nepředvídatelným závěrům. Tak například nezpochybňují, že uvedené práce byly skutečně provedeny a na stavbě pracovali zaměstnanci společnosti PEKA GROUP s.r.o., avšak s odkazem na nekontaktnost dané společnosti, resp. obecný odkaz na neunesení důkazního břemene ze strany žalobce konstatují, že uvedené stavební práce nebyly provedeny společností PEKA GROUP s.r.o., aniž by se jen náznakem zabývali tím, jak jinak by uvedené práce byly provedeny / kdo je provedl. I svědek přitom potvrdil, že se na stavbě zaměstnanci společnosti PEKA GROUP s.r.o. vyskytovali. Nejeví se jako příliš věrohodné, že pracovníci oblečení do montérek s nápisy PEKA GROUP by ve skutečnosti byli pracovníky jiné, blíže nespecifikované společnosti, která namísto PEKA GROUP s.r.o. podle žalovaného měla předmětné práce provádět. Žalovaný rozporně na jednu stranu tvrdí, že z informací získaných od Úřadu práce a Pražské správy sociálního zabezpečení nebylo zjištěno, že společnost PEKA GROUP s.r.o. disponovala zaměstnanci,

kteří by uvedené práce provedli (viz bod 23 napadeného rozhodnutí žalovaného), a na druhou stranu sám dává žalobci zapravdu, že je u stavebních prací běžná realizace formou subdodávek (tedy společnost PEKA GROUP s.r.o. ani žádné zaměstnanec ve smyslu zákoníku práce mít nemusela) a že není věcí žalobce ověřovat, jakým způsobem subdodavatel práce zajistí (viz bod 27 napadeného rozhodnutí žalovaného). Uvedený rozpor pak není dle názoru žalobce nikde v napadeném rozhodnutí žalovaného vysvětlen a žalovaný bez dalšího uvedený důkaz upřednostňuje před výpovědí svědka M. K., která hovoří o opaku, tedy že pracovníci ze společnosti PEKA GROUP s.r.o. na stavbě skutečně byli. Správci daně, resp. žalovanému se tak relevantně nepodařilo vyvrátit věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných žalobcem.

2. K tvrzení žalovaného, že společnost PEKA GROUP s.r.o. nebyla v předmětných zdaňovacích obdobích registrována jako plátce DPH, žalobce uvádí, že po celou dobu spolupráce se společností PEKA GROUP s.r.o. vycházel v dobré víře z jejího tvrzení, že plátcem DPH je, a neměl důvod si tuto skutečnost dále ověřovat. O tom, že byl v této věci uveden v omyl, resp. o neseriózním jednání společnosti PEKA GROUP s.r.o. se žalobce dozvěděl až na základě předmětné daňové kontroly. V této souvislosti odkazuje žalobce na rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ze dne 22. 12. 2010 ve věci C-438/09, *Dankowski*, a související rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 12. 2015, sp. zn. 9 Afs 189/2015. Z uvedených rozhodnutí dle názoru žalobce vyplývá, že za situace, kdy příslušné faktury obsahují veškeré požadované údaje (což v daném případě obsahují), měl by žalobce mít nárok na odpočet DPH odvedené za služby poskytnuté jinou osobou povinnou k dani, která není registrována k DPH. Pro úplnost žalobce uvádí, že společnost PEKA GROUP s.r.o. dle jeho názoru bezpochyby po celou dobu spolupráce (nejen v období 17. 8. 2011 – 15. 5. 2012) splňovala podmínky pro zákonnou registraci k DPH, což si však správce daně, resp. žalovaný dle názoru žalobce v daném řízení nikterak neověřoval, ačkoliv si to ověřit měl a mohl. Ani v tomto případě nemůže jít nekontaktnost společnosti PEKA GROUP s.r.o. k tíži žalobce.

3. Žalobce je proto přesvědčen o tom, že vydání napadeného rozhodnutí žalovaného a uložení daňové povinnosti žalobci padá ve skutečnosti na vrub společnosti PEKA GROUP s.r.o., která ho uvedla v omyl. Žalobci tak nemůže být přičítáno k tíži nezákonné jednání jiných daňových subjektů, s nimiž měl založeny obchodněprávní vztahy. Správce daně a žalovaný se s odkazem na nekontaktnost společnosti PEKA GROUP s.r.o. zaměřili právě na žalobce namísto provedení kontroly u dané společnosti a vynucování plnění jejích povinností. Žalobci je pak ve velmi obecné rovině vytýkáno neunesení důkazního břemene ohledně prokázání, že uvedené stavební práce realizovala uvedená společnost, ačkoliv například závěry vyplývající z výsledku svědka svědčí dle názoru žalobce zcela v jeho prospěch.

[IV] Vyjádření žalovaného správního orgánu

Odvolací finanční ředitelství se k žalobě písemně vyjádřilo dne 24. 2. 2016 pod čj. 8644/16/5100-41457-711535.

Ke svědecké výpovědi M.K. žalovaný uvedl, že se k ní již vyjádřil v rozhodnutí o odvolání pod body 24 a 29. Nyní žalovaný pouze stručně opakuje, že zmíněnou svědeckou výpověď bylo nutno odmítnout jako důkaz ve prospěch tvrzení žalobce o provedení stavebních prací obchodní společností PEKA GROUP s.r.o. Svědecká výpověď byla značně nekonkrétní, pouhé tvrzení, že na stavbách pracovali lidé v montérkách s logem PEKA GROUP, nelze osvědčit jako důkaz jednoznačně a bez jakýchkoliv pochyb prokazující, že dodavatelem stavebních prací pro žalobce byla obchodní společnost PEKA GROUP s.r.o.

K námitce týkající se nekontaktnosti obchodní společnosti PEKA GROUP s.r.o. žalovaný konstatuje, že v žádném případě nedovodil neunesení důkazního břemene žalobcem pouze na základě nekontaktnosti tohoto dodavatele, nýbrž tento jeho závěr vycházel ze zjištěných a prokázaných skutečností. Pokud vzniknou správci daně pochybnosti o tom, že k provedení zdanitelného plnění došlo tak, jak je deklarováno v daňových dokladech, a pokud zároveň správce daně tyto své pochybnosti kvalifikovaným způsobem vyjádří, ztrácí předložený daňový doklad presumovanou důkazní hodnotu. Své pochybnosti ohledně vystavení daňových dokladů deklarovaným plátcem PEKA GROUP s.r.o. správce daně vyjádřil ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 8. 8. 2011, čj. 678468/13/240305401-401101, kde s podrobným odůvodněním žalobce vyzval, aby prokázal, že předmětné plnění provedl dodavatel deklarovaný na daňových dokladech, tedy obchodní společnost PEKA GROUP s.r.o. Uvedl zde, že dle textu na předložených fakturách se jedná o fakturaci stavebních prací za konkrétní měsíc daného roku bez bližší specifikace. Dle § 28 odst. 2 písm. f) zákona o DPH však musí běžný daňový doklad obsahovat mimo jiné i rozsah a předmět plnění. Z předložené smlouvy o dílo, uzavřené mezi žalobcem a obchodní společností PEKA GROUP s.r.o. dne 10. 2. 2011, rovněž vyplynulo, že fakturace má probíhat jednou měsíčně na základě soupisu provedených prací odsouhlasených stavbyvedoucím objednatele. Tyto soupisy však předloženy nebyly. Na základě těchto skutečností pak správce daně zpochybnil uskutečnění zdanitelných plnění deklarovaným dodavatelem, a tedy také oprávněnost nároku na odpočet daně. Následně bylo na žalobci, aby poskytl další relevantní důkazní prostředky, neboť pokud daňový subjekt před správcem daně uplatňuje nárok na odpočet daně, je k jeho výzvě povinen uplatněný nárok jednoznačně prokázat. Žalobce však pochybnosti správce daně nerozptýlil. Důvodem neuznání odpočtu daně tedy nebyla pouhá nekontaktnost dodavatele, nýbrž to, že žalobce po výzvě správce daně neunesl své důkazní břemeno k jím tvrzenému nároku na odpočet daně.

K námitce ohledně postupu v rozporu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu žalovaný uvádí, že po výzvě správce daně bylo na žalobci, aby prokázal, že zpochybněné údaje odpovídají skutečnosti. Žalovaný k tomu odkazuje např. i na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2008, čj. 2 Afs 1/2008-60. Důkazní povinnost daňového subjektu v daňovém řízení byla opakovaně vyložena judikaturou Nejvyššího správního soudu. Lze odkázat např. na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, čj. 1 Afs 54/2004-125. Platí tedy, že daňový doklad není sám o sobě poukázkou na vznik nároku na odpočet daně. Aby mu mohla být přisouzena důkazní hodnota ve smyslu § 73 odst. 1 ZDPH, musí věrně zobrazovat faktickou stránku věci, tj. přijetí zdanitelného plnění. Daňový subjekt přitom musí v daňovém řízení prokázat nejen to, zda došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, zda toto plnění uskutečnila ta osoba, jež je jako dodavatel uvedena v předkládaném daňovém dokladu (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne

30. 8. 2005, čj. 5 Afs 188/2004-63). Obecně lze odkázat i na usnesení Ústavního soudu ze dne 11. 6. 2002, sp. zn. IV ÚS 19/02, kdy „*Povinností správce daně však není dokazovat daňovému subjektu neexistenci jím tvrzených skutečností, ale je naopak povinností daňového subjektu existenci těchto skutečností správním orgánům doložit.*“. Z uvedeného je zřejmé, že nedošlo k žalobcem tvrzenému postupu v rozporu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu.

K odkazu na rozsudek ESD ze dne 22. 10. 2010, C-438/09, Dankowski, žalovaný uvádí, že s postupem v souladu s tímto rozsudkem lze souhlasit pouze v případě, že jsou splněny všechny podmínky v rozsudku uvedené a mj. pokud nejde o zneužití práva, není pochyb o uskutečněním zdanitelném plnění a není pochyb, že jej uskutečnila uvedená osoba. V daném případě však měl správce daně pochybnosti o uskutečnění plnění osobou deklarovanou na předložených daňových dokladech, přičemž ani na výzvu správce daně nebyly tyto pochybnosti odstraněny. Nárok na odpočet daně z přidané hodnoty tudíž nebylo možno přiznat, poněvadž žalobce neunesl své důkazní břemeno.

[V] Posouzení věci krajským soudem

Řízení ve správním soudnictví je upraveno zákonem č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „*soudní řád správní*“ nebo „*s. ř. s.*“).

Podle § 75 odst. 1 soudního řádu správního, soud při přezkoumání rozhodnutí vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu.

Podle § 75 odst. 2 soudního řádu správního věty první, soud přezkoumá napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů.

V přezkoumávané věci je sporné především dokazování. Tento institut byl do 31. 12. 2010 upraven zejména v § 31 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, od 1. 1. 2011 je upraven zejména v § 92 daňového řádu. Jelikož nová právní úprava vychází ze staré, lze se v řadě ohledů obdobně dovolávat závěrů předchozí soudní praxe.

Podle § 92 odst. 2 daňového řádu 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 (srov. § 31 odst. 2 věta první zákona č. 337/1992 Sb.).

K tomu se v důvodové zprávě uvádí: „*Odstavec 2 přikazuje správci daně, aby v rámci zjišťování daňově významných skutečností postupoval co nejúplněji. Neznamená to, že správce daně má povinnost zjistit skutečný skutkový stav, ale měl by vyvinout maximální úsilí, aby se tomuto stavu přiblížil. Správce daně není vázán dispozicí daňového subjektu a jím činěných návrhů na provedení důkazních prostředků. Pokud však jsou takovéto návrhy předloženy, musí se jimi zabývat. Vedle toho však může provádět i dokazování iniciované vlastní úvahou. Při správě daní se však neuplatňuje zásada vyhledávací obvyklá např. v trestním právu, což odpovídá faktu, že důkazní břemeno ohledně výše daně nenese stát, nýbrž daňový subjekt.*“ (Důvodová zpráva k vládnímu návrhu zákona – daňový řád. Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky, 5. volební období, 2006 – 2010, sněmovní tisk 685/0, část č. 2/4).

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 neznamená, 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 Ondříšek 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 přdestře, 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 dotyčného daňového subjektu byl podán zkreslený obraz. Daňový subjekt proto splní svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně předestře, prokáže-li tato tvrzení svým účetnictvím, ledaže správce daně prokáže [§ 31 odst. 8 písm. c) 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 nepřímo (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 PEKA GROUP s.r.o. Jednalo se o faktury č. 3 ze dne 5. 3. 2011 (datum uskutečnění zdanitelného plnění dne 28. 2. 2011, den splatnosti 20. 3. 2011), č. 6 ze dne 6. 4. 2011 (datum uskutečnění zdanitelného plnění dne 31. 3. 2011, den splatnosti 21. 4. 2011), č. 10 ze dne 5. 5. 2011 (datum uskutečnění zdanitelného plnění dne 30. 4. 2011, den splatnosti 20. 5. 2011), č. 14 ze dne 30. 6. 2011 (datum uskutečnění zdanitelného plnění dne 30. 6. 2011, den splatnosti 23. 7. 2011), č. 12 ze dne 10. 6. 2011 (datum uskutečnění zdanitelného plnění dne 31. 5. 2011, den splatnosti 25. 6. 2011), č. 27 ze dne 5. 8. 2011 (datum uskutečnění zdanitelného plnění dne 31. 7. 2011, den splatnosti 18. 8. 2011), č. 31 ze dne 10. 9. 2011 (datum uskutečnění zdanitelného plnění dne 30. 9. 2011, den splatnosti 15. 10. 2011), č. 28 ze dne 1. 9. 2011 (datum uskutečnění zdanitelného plnění dne 31. 8. 2011, den splatnosti 15. 9. 2011), č. 34 ze dne 5. 11. 2011 (datum uskutečnění zdanitelného plnění dne 31. 10. 2011, den splatnosti 15. 11. 2011), č. 40 ze dne 15. 12. 2011 (datum uskutečnění zdanitelného plnění dne 15. 12. 2011, den splatnosti 30. 12. 2011) a č. 37 ze dne 7. 12. 2011 (datum uskutečnění zdanitelného plnění dne 30. 11. 2011, den splatnosti 22. 12. 2011). Jako dodávky byly označeny na faktuře č. 3 provedené stavební práce za měsíc únor 2011 (základ daně 235.200,- Kč, DPH 47.040,- Kč, celková částka 282.240,- Kč), na faktuře č. 6 provedené stavební práce za měsíc březen 2011 (základ daně 366.320,- Kč, DPH 73.264,- Kč, celková částka 439.584,- Kč), na faktuře č. 10 provedené stavební práce za měsíc duben 2011 (základ daně 340.550,- Kč, DPH 68.110,- Kč, celková částka 408.660,- Kč), na faktuře č. 14 provedené stavební práce za měsíc červen 2011 (základ daně 380.200,- Kč, DPH 76.040,- Kč, celková částka 456.240,- Kč), na faktuře č. 12 provedené stavební práce za měsíc květen 2011 (základ daně 370.840,- Kč, DPH 74.160,- Kč, celková částka 445.008,- Kč), na faktuře č. 27 provedené stavební práce za měsíc červenec 2011 (základ daně 450.300,- Kč, DPH 90.060,- Kč, celková částka 540.360,- Kč), na faktuře č. 31 provedené stavební práce za měsíc září 2011 (základ daně 380.270,- Kč, DPH 76.054,- Kč, celková částka 456.324,- Kč), na faktuře č. 28 provedené stavební práce za měsíc srpen 2011 (základ daně 430.250,- Kč, DPH 86.050,- Kč, celková částka 516.300,- Kč), na faktuře č. 34 provedené stavební práce za měsíc říjen 2011 (základ daně 220.350,- Kč, DPH 44.070,- Kč, celková částka 264.420,- Kč), na faktuře

č. 40 provedené stavební práce za měsíc prosinec 2011 (základ daně 98.000,- Kč, DPH 19.600,- Kč, celková částka 117.600,- Kč) a na faktuře č. 37 provedené stavební práce za měsíc listopad 2011 (základ daně 298.300,- Kč, DPH 59.660,- Kč, celková částka 357.960,- Kč).

K fakturám byly dále přiloženy nedatované a nepodepsané listiny označené jako „Provedené práce za měsíc březen 2011“, „Provedené práce za měsíc duben 2011“, „Provedené práce za měsíc květen 2011“, „Provedené práce za měsíc červen 2011“, „Provedené práce za měsíc červenec 2011“, „Provedené práce za měsíc srpen 2011“, „Provedené práce za měsíc září 2011“, „Provedené práce za měsíc říjen 2011“, „Provedené práce za měsíc listopad 2011“ a „Provedené práce za měsíc prosinec 2011“.

Z textu uvedeného na daňových dokladech je zřejmé pouze to, že se jedná o fakturaci stavebních prací dodavatelem PEKA GROUP s.r.o. za jednotlivé kalendářní měsíce. Bližší specifikace předmětu plnění ani rozsah či způsob provedení nebyly z daňových dokladů patrné. Na dalších nedatovaných a nepodepsaných přiložených listinách (= „Provedené práce za měsíc ...“) bylo uvedeno *a)* že se jedná o stavbu v Mariánských Lázních (bez jakékoliv konkretizace) s popisem jednotlivých prací a celkovou účtovanou částkou (březen, duben, květen, červen, červenec a srpen 2011), *b)* že se jedná o stavbu „Cyklostezka Cheb“ (bez jakékoliv konkretizace) s popisem jednotlivých prací a celkovou účtovanou částkou (září 2011), *c)* že se jedná o stavbu „Rekonstrukce ul. Tovární a na hrázi Cheb Mariánské Lázně“ s popisem jednotlivých prací a celkovou účtovanou částkou (říjen, listopad a prosinec 2011).

Součástí daňového spisu je rovněž smlouva o dílo uzavřená dne 10. 2. 2011 mezi žalobcem (objednatel) a PEKA GROUP s.r.o. (zhotovitel), kterou se zhotovitel zavázal, že provede pro objednatele „pomocné stavební práce (např. práce zemní, výkopové, atd.) na stavbě MŠ Skalníkova – Mariánské Lázně“ (bod II. smlouvy), kdy místem plnění byl označen okres Cheb (bod III. smlouvy) a termín provedení díla byl stanoven od 10. 2. 2011 do 30. 11. 2011 (bod IV. smlouvy).

Součástí správního spisu jsou rovněž výdajové pokladní doklady a stvrzenky dokumentující výplaty statisícových částek každý měsíc v hotovosti společností žalobce ve prospěch PEKA GROUP s.r.o.

Další smlouvy o dílo, předávací protokoly ani stavební deníky nebyly správci daně předloženy. Z tohoto důvodu vznikly správci daně pochybnosti, zda plnění uvedená na předmětných daňových dokladech proběhla ve skutečnosti tak, jak je deklarováno. Na základě těchto pochybností správce daně vyzval žalobce k prokázání skutečností, že se jednalo o přijatá zdanitelná plnění, která uskutečnil dodavatel (PEKA GROUP s.r.o.) deklarovaný na předložených daňových dokladech. Na tuto výzvu žalobce správci daně některé doklady přeložil, předávací protokoly, stavební deníky ani smlouvy vztahující se ke stavebním pracím fakturovaným dodavatelem PEKA GROUP s.r.o. však správci daně předloženy nebyly.

Dožádaný Finanční úřad pro hlavní město Prahu sdělil, že se nepodařilo ověřit deklarovaná plnění na daňových dokladech ani vystavení daňových dokladů dodavatelem

PEKA GROUP s.r.o., protože tento daňový subjekt se správcem daně nespolupracuje a v sídle společnosti nebyl nalezen. Úřad práce České republiky – krajská pobočka pro hlavní město Prahu a Úřad práce České republiky – krajská pobočka v Karlových Varech správci daně sdělily, že společnost PEKA GROUP s.r.o. není vedena v jejich evidenci – v agendovém informačním systému cizinců a že v letech 2010 až 2012 nebyla obdržena žádná informace o tom, že by tato společnost zaměstnávala cizince s místem výkonu práce v rámci působnosti Karlovarského kraje. Pražská správa sociálního zabezpečení správci daně sdělila, že společnost PEKA GROUP s.r.o. neprochází centrálním registrem plátců České správy sociálního zabezpečení. Po zhodnocení důkazních prostředků předložených žalobcem a důkazních prostředků získaných vlastní vyhledávací činností dospěl správce daně k závěru, že faktické uskutečnění zdanitelných plnění – stavebních prací pro společnost ALGON, a.s., bylo prokázáno. Nebylo však prokázáno, že tyto stavební práce byly provedeny prostřednictvím společnosti PEKA GROUP s.r.o., která je jako dodavatel deklarována na předložených daňových dokladech.

Na základě těchto podkladů lze mít za to, že správce daně ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu prokázal skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost listin uplatněných daňovým subjektem. Označení dodávek je nekonkrétní, statisícové částky jsou vypláceny v hotovosti, dodavatel v deklarovaném sídle nesídlí (a je nekontaktní). K prokázání existence skutečností, které vyvracejí věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost předmětných účetních dokladů došlo nejen na základě posouzení obsahu těchto dokladů, ale i na základě údajů získaných v rámci dožádání, tj. vlastní procesní aktivitou správce daně v podobě provedení takového důkazního prostředku, který je způsobilý vyvolat stav objektivní nejistoty o rozhodné skutečnosti. Správce daně identifikací konkrétních skutečností prokázal, že o souladu uvedených účetních případů se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, které je činí nevěrohodnými, neúplnými a neprůkaznými.

Jelikož správce daně dostal své povinnosti stanovené v § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, bylo na daňovém subjektu, aby předložil další důkazní prostředky mimo rovinu účetnictví. Ač byl seznámen s tím, že ani dodatečně předložené doklady neprokazují, že fakturované práce uskutečnila společnost PEKA GROUP s.r.o., žalobce konkrétně navrhl toliko provedení svědeckých výpovědí stavbyvedoucího společnosti ALGON, a.s., a jednatele společnosti PEKA GROUP s.r.o.

Břemeno tvrzení a důkazní břemeno daňového subjektu je obecně upraveno zejména v § 92 odst. 3 daňového řádu a pro uplatnění nároku na odpočet daně speciálně v § 72 a 73 ZDPH. K prokazování nároku na odpočet DPH soud odkazuje také na příslušnou část žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 11. 2015, čj. 38332/15/5300-21444-711083.

Soud předesílá, že 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. 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. Z dikce „*prokazuje skutečnosti*“ 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 povinnostmi tvrzení a povinnostmi důkazní, lze říci, že povinnost tvrzení je primární a povinnost důkazní sekundární.

I podle soudní praxe požaduje-li daňový subjekt v rámci podaného daňového přiznání uznání nároku na odpočet daně souvisejícího s přijatým zdanitelným plněním, pak nestačí takovou „výhodu“ v souladu se zákonem uplatnit (a tedy tvrdit), ale je to právě daňový subjekt, na němž vázne povinnost prokázání, že na uznání uplatněného nároku na odpočet daně má skutečně nárok. Zákon o DPH nepovažuje za rozhodné, že bylo formálně vykázáno zdanitelné plnění; rozhodný je stav faktický. Nestačí proto předložit pouze doklady se všemi předepsanými náležitostmi, nýbrž tu musí být soulad stavu skutečného a stavu formálně právního. Nárok na odpočet nemůže být uznán, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo právě tak, jak je v dokladech uvedeno. Z toho vyplývá, že výše naznačené prokazování znamená prokázání nikoliv pouze zaznamenaného stavu o proběhnuvší skutečnosti za pomoci předložení toliko formálních důkazních prostředků, ale prokázáno musí být bez vší pochybností faktické uskutečnění a přijetí zdanitelného plnění přesně tak, jak je v předložených dokladech deklarováno. Nestačí tudíž předložit pouze formální (písenné) doklady, které jsou samy o sobě značně pochybné, neboť je možné zhotovit je bez ohledu na skutečnou realizaci plnění.

V daném případě pokládá soud za zcela zásadní, že žalobce nepředložil žádná konkrétní *tvrzení* o sporných účetních případech. Žalobce zejména neupřesnil provedené práce; není patrné, jaké stavební práce měla společnost PEKA GROUP s.r.o. provést, v jakém rozsahu a v jaké hodnotě a kdy. Správci daně se tu nedostalo žádných dalších listinných dokladů či návrhů na svědecké výpovědi. Ústní komunikace zpravidla přináší obtíže při dokazování. Žalobce se nevyjádřil k tomu, co mělo být předmětem smlouvy se společností PEKA GROUP s.r.o., jaké smluvní podmínky byly dohodnuty a z jakých důvodů měl za to, že jednání osoby, jež smlouvu uzavřela a jež přebírala platby, je přiřitatelné společnosti PEKA GROUP s.r.o.

Žalobce tedy netvrdil, natož aby prokazoval. O to více se zaměřil na zpochybňování postupu správce daně a žalovaného. Proti tomu nelze v zásadě nic namítat, žalobce by tím však mohl dosáhnout úspěchu toliko tehdy, kdyby postup správce daně (a žalovaného) byl zatížen skutečně zásadní vadou či vadami. Ve všech ostatních případech bylo třeba unést vlastní břemeno tvrzení a důkazní břemeno.

Podle § 92 odst. 6 věty první daňového řádu navrhuje-li v řízení účast třetí osoby daňový subjekt, je povinen současně s návrhem sdělit správci daně potřebné údaje o této třetí osobě a informaci o tom, které skutečnosti hodlá účastí této třetí osoby prokázat nebo vysvětlit, popřípadě jiný důvod účasti. K tomuto ustanovení soudní praxe uvedla: „*Navrhuje-li daňový subjekt výslech svědka, musí jej přesně označit, včetně kontaktních údajů, a zásadně musí uvést, co má být jeho výpověď prokázáno ve vztahu k předmětu daňového řízení.*“

(rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2008, čj. 8 Afs 70/2007-102). V přezkoumávané věci žalobce této své povinnosti nedostál.

Svědék M.K. dne 12. 3. 2014 na otázku správce daně, aby sdělil veškeré informace, které jsou mu známy a které se vztahují k uskutečňování stavebních prací v průběhu roku 2010, 2011 a 2012, které měla společnost PEKA GROUP s.r.o. uskutečnit pro společnost DLAŽBUD-VS s.r.o., vypovídal o stavebních pracích v roce 2011 a v roce 2012 s tím, že sděluje informace pouze k zakázkám, na kterých byl delegován jako stavbyvedoucí od společnosti ALGON, a.s., a že společnost DLAŽBUD-VS s.r.o. se podílela i na jiných zakázkách společnosti ALGON, a.s., ale že není schopen potvrdit, že i na nich se subdodavately podílela společnost PEKA GROUP s.r.o. Na otázku správce daně, jak poznal, že se jedná o pracovníky ze společnosti PEKA GROUP s.r.o., svědek odpověděl, že v roce 2010 mu byl panem P. představen pan Y. jako zástupce společnosti PEKA GROUP s.r.o., jeho průkaz totožnosti neviděl, ale podle fotografie je schopen ho identifikovat. Pan Y. se na stavbách objevoval málokdy, většinou ke konci měsíce, kdy se předávaly a přebíraly realizované stavební práce, práce sám nevykonával. Na stavbách realizovaných společností DLAŽBUD-VS s.r.o. se pohybovali lidé v montérkách s nápisem PEKA GROUP. Na otázku správce daně, jak probíhalo předání prací, M. K. odpověděl, že přebíral práce od společnosti DLAŽBUD-VS s.r.o. a podepisoval mu soupisy provedených prací. U předávání a přebírání prací mezi společnostmi DLAŽBUD-VS s.r.o. a PEKA GROUP s.r.o. svědek nikdy nebyl.

Vzhledem k uvedenému soud nemůže akceptovat námitku žalobce, že svědek jednoznačně potvrdil, že společnost PEKA GROUP s.r.o. pro žalobce práce provedla. I kdyby se pohybování se lidí v montérkách s nápisem PEKA GROUP na stavbách realizovaných společností DLAŽBUD-VS s.r.o. týkalo i roku 2011, rozhodně to ještě neprokazuje, že společnost PEKA GROUP s.r.o. provedla pro společnost DLAŽBUD-VS s.r.o. (a potažmo pro společnost ALGON, a.s.) – nijak nespécifikované – stavební práce uvedené na fakturách za rok 2011. Na rozdíl od žalobce tedy soud ve vztahu k roku 2011 v žádném případě nemohl dojít k tomu, že svědecká výpověď M. K. je zcela konkrétní a že pouze v určitých jednotlivostech nedal svědek zcela konkrétní odpověď.

S výjimkou výsledku stavbyvedoucího společnosti ALGON, a.s., a jednatele společnosti PEKA GROUP s.r.o. žalobce žádné další svědecké výpovědi nenavrhoval ani za velice benevolentní aplikace ustanovení § 92 odst. 6 věty první daňového řádu.

K nekontaktnosti společnosti PEKA GROUP s.r.o. zaujal žalovaný stanovisko i ve vyjádření k žalobě. Žalobce byl o nemožnosti vyslechnout jednatele této společnosti správcem daně informován. Bylo tedy na něm, aby správci daně označil nebo předložil jiné důkazy k prokázání nároku na odpočet daně. Soud proto souhlasí se závěrem žalovaného, že důvodem neuznání odpočtu daně nebyla pouhá nekontaktnost dodavatele, nýbrž to, že žalobce po výzvě správce daně neunesl své důkazní břemeno k jím tvrzenému nároku na odpočet daně.

V žalobě se argumentuje také závěry soudní praxe. K tomu se však sám Nejvyšší správní soud vyslovil takto: „*Takzvaná právní věta, tedy shrnutí právního názoru obsaženého v rozhodnutí soudu vytvořené pro účely publikace ve sbírce soudních rozhodnutí,*

nepředstavuje obecně platné pravidlo schopné samostatné existence, nýbrž je třeba ji vnímat jednak v kontextu právní normy, kterou má vykládat, a jednak v kontextu skutkových a právních okolností rozhodnutí, z něž pochází. Je proto chybou, pokud je právní věta absolutizována a je jí argumentováno bez ohledu na konkrétní okolnosti rozhodovaného případu.“ (rozsudek ze dne 11. 9. 2008, čj. 2 As 57/2008-84, publikovaný pod č. 1722/2008 Sb. NSS).

Zda společnost PEKA GROUP s.r.o. byla v rozhodném období plátcem DPH, si měl žalobce včas ověřit. V přezkoumávané věci se jedná o prokazování rozhodných skutečností, ne o otázku dobré víry: *„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). K žalobcově námitce, že společnost PEKA GROUP s.r.o. dle jeho názoru bezpochyby po celou dobu spolupráce (nejen v období 17. 8. 2011 – 15. 5. 2012) splňovala podmínky pro zákonnou registraci k DPH, lze konstatovat jediné – pro danou věc je rozhodné toliko zdaňovací období roku 2011. Od ledna do 16. 8. tohoto roku nebyla PEKA GROUP s.r.o. registrována k DPH vůbec. Od dne 17. 8. 2011 do konce roku 2011 sice registrována byla, ale to vůbec neprokazuje, že to byla právě ona společnost, kdo předmětné práce provedl, kterýžto závěr správců daně je akcentován značným množstvím vyjevených pochybností [obecně od nekonkrétních míst výkonu prací, přes výplaty vysokých částek v hotovosti, až po sdělení dožádaných správních orgánů (podrobnosti viz výše)]. To vše skýtalo jednoznačnou oporu pro správný závěr správců daně - žalobce neunesl své důkazní břemeno k jím tvrzenému nároku na odpočet daně

Tedy, žalobce v daném případě neunesl důkazní břemeno ve vztahu k prokázání svých tvrzení, že plnění, která fakturoval ve prospěch společnosti ALGON, a.s., pro něj uskutečnila právě společnost PEKA GROUP s.r.o., která je uvedena jako dodavatel v předmětných daňových dokladech. Vzhledem k tomu, že žalobce uplatnil z těchto plnění nárok na odpočet daně, došlo z jeho strany k porušení podmínek stanovených ustanoveními § 72 a § 73 ZDPH.

Na rozdíl od žalobce soud nevnímá postup a rozhodnutí správce daně a žalovaného jako přičítání nezákonného jednání jiných daňových subjektů k tíži žalobce.

Zásada volného hodnocení důkazů, která je zakotvena v § 8 odst. 1 daňového řádu, zní: 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.

K tomuto ustanovení se odborná literatura vyjadřuje zejména takto: *„Zásada volného hodnocení důkazů je postavena na správním uvážení, které však nemůže být svévolné. Správní uvážení musí být vystavěno na základech formální logiky, musí být konzistentní a nesmí v něm*

být vzájemné rozpory. Navíc aby se splnění uvedených požadavků dalo posoudit a přezkoumat, musí být za tímto účelem správní uvážení přezkoumatelným způsobem obsaženo ve spisu či na jiném místě, které vyžaduje zákon.“ (Ondřej Lichnovský – Roman Ondříšek a kol.: Daňový řád. Komentář. 1. vyd. Praha 2010, str. 16), takto: „Hodnocením důkazů se rozumí myšlenková činnost správce daně, kterou je provedeným důkazům přisuzována hodnota závažnosti (důležitosti) pro rozhodnutí, hodnota zákonnosti a posléze hodnota pravdivosti (věrohodnosti). Při hodnocení důkazů z hlediska jejich závažnosti (důležitosti) správce daně určuje, jaký význam mají jednotlivé důkazy pro jeho rozhodnutí a zda o ně může opřít svá skutková zjištění (zda jsou pro správné stanovení daňové povinnosti upotřebitelné). Důkazy, které jsou pro rozhodnutí bezvýznamné, se dále nezabývá. Při hodnocení důkazů po stránce jejich zákonnosti zkoumá správce daně, zda důkazní prostředky byly získány (opatřeny) způsobem odpovídajícím obecně závazným právním předpisům. K důkazním prostředkům, které byly získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy, správce daně nepřihlédne. Hodnocením důkazů z hlediska jejich pravdivosti pak správce daně dochází k závěru, které skutečnosti, o nichž důkazy podávají informace, lze považovat za pravdivé a které nikoliv. Volnost úvahy se týká věrohodnosti (pravdivosti) důkazu a nutné kvantity, nikoli závažnosti či nezákonnosti důkazů“ (Lenka Matyášová – Marie Emilie Grossová: Daňový řád s komentářem, důvodovou zprávou a judikaturou. 1. vyd. Praha 2011, str. 43 a 44) a takto: „Obecně platí, že hodnocení důkazů je myšlenkovou úvahou, při které usuzující přijímá jedno tvrzení a odmítá jiné, přičemž se opírá o logické, systematické, historické, pravděpodobnostní, věrohodnostní apod. úsudky.“ (Jaroslav Kobík – Alena Kohoutková: Daňový řád s komentářem. 2. vyd. Olomouc 2013, str. 63).

Ust. § 92 odst. 2 daňového řádu vysvětluje odborná literatura zejména takto: „Lze tedy shrnout, že správce daně má povinnost zjišťovat skutkový stav. Tato povinnost však není absolutní. Nelze-li totiž takového ideálního stavu dosáhnout, a to navzdory maximálnímu úsilí správce daně, zavádí pro tento účel zákon úpravu důkazního břemene každé ze stran. Zde pak platí, že jak daňový subjekt, tak správce daně nese důkazní břemeno ohledně svých tvrzení. Tento proces je v důvodové zprávě charakterizován tak, že není sice povinností správce daně zjistit skutkový stav, avšak je jeho povinností vyvinout maximální úsilí, aby se tomuto stavu přiblížil. Takováto charakteristika pak ve výsledku odpovídá zde uvedenému.“ (Ondřej Lichnovský – Roman Ondříšek a kol.: Daňový řád. Komentář. 1. vyd. Praha 2010, str. 178), takto: „Je třeba podotknout, že i nadále je nutno mít na zřeteli, že důkazní břemeno ohledně svých tvrzení má stále daňový subjekt a posun k zásadě materiální pravdy neznamená, že by byl správce daně povinen vyhledávat za daňový subjekt skutečnosti, které by mohly být v jeho prospěch, resp. zjišťovat skutkový stav za daňový subjekt. Pokud však relevantní skutečnosti správce daně zjistí, resp. určité informace ve své dispozici má nebo v průběhu řízení vyjdou najevo, musí se jimi zabývat. Správce daně se má v intencích uvedené zásady snažit odstranit důvodné pochybnosti ohledně skutkového stavu, vždy je však limitován důkazním břemenem daňového subjektu.“ (Lenka Matyášová – Marie Emilie Grossová: Daňový řád s komentářem, důvodovou zprávou a judikaturou. 1. vyd. Praha 2011, str. 307) a takto: „Povinnost dbát na úplnost zjištění rozhodných skutečností se nedá vykládat tak, že je správce daně povinen sám vyhledat důkazní prostředky svědčící daňovému subjektu, jak by si někdy daňové subjekty představovaly. V daňovém řízení platí ... zásada „každý nechť chrání svá práva“ a předkládat či navrhnout důkazní prostředky je povinností a právem daňového

subjektu, neuplatňuje se zde primárně vyhledávací zásada dominantní např. v trestním právu, což odpovídá faktu, že důkazní břemeno ohledně výše daně zásadně nenese správce daně, nýbrž daňový subjekt.“ (Jaroslav Kobík – Alena Kohoutková: Daňový řád s komentářem. 2. vyd. Olomouc 2013, str. 436).

V přezkoumávané věci byla shromážděna řada podkladů pro vydání rozhodnutí. Žalobními body nebyly podle názoru soudu postup a závěry správních orgánů zpochybněny. Hodnocení důkazů je tu vystavěno na základech formální logiky, je konzistentní a nejsou v něm vzájemné rozpory. Myšlenkové úvahy, na kterých správní orgány založily svá zjištění a učiněné závěry, jsou přitom seznatelné zejména z rozhodnutí odvolacího orgánu, jakož i ze zprávy o daňové kontrole. Postup správních orgánů byl v daném případě v souladu také s výše interpretovaným ustanovením § 96 daňového řádu. Za této situace soud nemůže akceptovat tvrzení žalobce, že provedení stavebních prací společností PEKA GROUP s.r.o. prokázal. V dalším soud odkazuje zejména na žalobou napadené rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 11. 2015, čj. 38332/15/5300-21444-711083.

[VI] Celkový závěr a náklady řízení

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

Účastníci řízení souhlasili s rozhodnutím soudu o věci samé bez jednání.

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.

V Plzni dne 27. února 2017

**JUDr. PhDr. Petr KUCHYNKA, Ph.D.,
v.r.**

předseda senátu

Za správnost: Kovářiková