



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Markéty Lehké, Ph.D. a soudců Mgr. Václava Trajera a Ing. Mgr. Martina Bruse v právní věci **žalobce: D. V.**, nar. „X“, bytem „X“, zastoupeného Ing. Petrem Rosenkranzem, daňovým poradcem, se sídlem 5. května 213, Bílina, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 5. 11. 2012, č. j. 12116/12-1300-506002,

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 domáhal zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem (dále jen „odvolací orgán“) ze dne 5. 11. 2012, č. j. 12116/12-1300-506002, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzen dodatečný platební výměr Finančního úřadu v Litvínově (dále jen „správce daně“) ze dne 3. 6. 2009, č. j. 30520/09/207971505489. Tímto platebním výměrem správce daně podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), a podle § 46 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), doměřil žalobci daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2004 ve výši 40.419 Kč. Žalobce současně v žalobě navrhl, aby mu soud přiznal náhradu nákladů řízení.

Na tomto místě soud podotýká, že dne 1. 1. 2013 vstoupil v účinnost zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen

„zákon o finanční správě“), kterým byla zrušena všechna finanční ředitelství, včetně Finančního ředitelství v Ústí nad Labem. Podle § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), ve spojení s § 5, § 7 písm. a) a § 20 odst. 2 zákona o finanční správě od 1. 1. 2013 přešla působnost z Finančního ředitelství v Ústí nad Labem na Odvolací finanční ředitelství, které tak od počátku soudního řízení v projednávané věci, zahájeného dne 8. 1. 2013, bylo žalovaným. Soud proto z úřední povinnosti provedl korekci v označení žalované strany a jednal s Odvolacím finančním ředitelstvím v pozici žalovaného.

V žalobě žalobce namítal, že v průběhu daňové kontroly předložil listinné důkazní prostředky, jimiž prokazoval přijetí zdanitelného plnění a oprávněnost uplatnění DPH na vstupu ve výši 29.999,99 Kč za výkopové práce, převoz a uložení zeminy v objektu Komenského 33, Mariánské Radčice, od Z. F. Jednalo se o daňový doklad č. 7008, pokladní doklad o úhradě tohoto daňového dokladu a písemné prohlášení Z. F. ze dne 6. 4. 2009, v němž Z. F. uvedl, že v červenci a srpnu 2004 prováděl pro žalobce výkopové práce, jejichž účelem bylo vykopání základů na budoucí oplocení pozemku v Komenského ulici v Mariánských Radčicích. Žalobce konstatoval, že předložené důkazní prostředky spolu logicky souvisí a vzájemně se podporují, daňový doklad a pokladní doklad na sebe časově, věcně a logicky navazují.

Žalobce připomněl, že správci daně bylo z jeho další kontrolní činnosti známo, že na hranicích pozemku žalobce byl v letech 2004 a 2005 vybudován plot, přičemž výkopové práce představovaly první etapu stavby plotu. Podle žalobce není možné provádět takový typ stavby bez vykopání základů. Pokud měl správce daně za nesporné, že oplocení bylo skutečně vybudováno, a pokud žalobce tvrdil a zmíněnými důkazními prostředky dokládal, že práce provedl Z. F., nelze podle žalobce logickou úvahou dojít k jinému závěru, než že tyto výkopové práce musel skutečně dodat deklarovaný dodavatel Z. F. Vzhledem k těmto skutečnostem spočívalo podle žalobce po předložení výše označených důkazních prostředků důkazní břemeno na správci daně, který měl tvrzení žalobce podepřená listinami zpochybnit a své pochybnosti prokázat, což však správce daně ani odvolací orgán neučinili.

Podle žalobce by v případě, že by daňový doklad č. 7008 obsahoval údaje o smlouvě o dílo či objednávkě prací, konkrétní vymezení dnů provádění prací, celkový objem vykopané a převezené zeminy, přesnou identifikaci místa uložení zeminy a případně registrační značku vozidla, které zeminu převáželo, pravděpodobně správci daně nevznikly pochybnosti o tom, zda předmětné práce byly skutečně dodány Z. F. Žalobce však nikdy netvrdil, že se Z. F. uzavřel smlouvu o dílo nebo vystavil písemnou objednávku. Při zadání výkopových prací, jejichž rozsah a čas provedení byl sjednán ústně, byla známa celková délka výkopu a dohodnuta jeho hloubka a šířka. Vlastní zadání proběhlo přímo na místě budoucího výkopu. Žalobce podotkl, že Z. F. byl podnikající fyzickou osobou, podnikatelskou činnost vykonával bez zaměstnanců a rovněž dokumenty pravděpodobně vyhotovoval zcela sám. Podle žalobce je zcela běžné, že daňové doklady vystavené tímto typem podnikatelů neobsahují podrobné detaily o uskutečněných zdanitelných plněních. Tuto formu daňového dokladu shledal žalobce i Z. F. dostatečnou, a to i vzhledem ke každodennímu osobnímu styku žalobce a Z. F., díky kterému měl žalobce o postupu prací přehled. Žalobce poznamenal, že i kdyby měl daňový doklad všechny náležitosti vyjmenované odvolacím orgánem, mohl by být přesto odmítnut s poukazem na to, že se jedná o formální doklad, jímž nemůže být uskutečnění zdanitelného plnění prokázáno.

K poznámce odvolacího orgánu, že není zřejmé, zda se úhrada označená v pokladním dokladu jako úhrada fa 7/08 vztahuje k daňovému dokladu č. 7008, žalobce upozornil na shodné částky uvedené v obou dokladech a logickou návaznost v jejich datech. Podle žalobce lze stěží přijmout jinou úvahu, než že předložený pokladní doklad je dokladem o úhradě daňového dokladu č. 7008. Jiný závěr odvolací orgán ve svém rozhodnutí přezkoumatelně a logicky neodůvodnil.

Žalobce konstatoval, že mu nelze přičítat k tíži neprovedení svědecké výpovědi Z. F. Žalobci nemůže být kladeno za vinu, že se daňovým orgánům ani Policii České republiky nepodařilo zjistit místo, kde se navržený svědek zdržuje. Tuto informaci neměl ani žalobce, který se sice dokázal se svědkem setkat a požádat jej o shora zmíněné písemné prohlášení, nebylo však v jeho možnostech svědka přimět, aby se dostavil ke správci daně k podání svědecké výpovědi. Žalobce ve snaze nekomplikovat další průběh daňové kontroly po předložení písemného prohlášení Z. F. sdělil správci daně, že netrvá na jeho svědecké výpovědi.

Žalovaný k výzvě soudu předložil správní spis a písemné vyjádření k žalobě, v němž navrhl její zamítnutí pro nedůvodnost. Připomněl, že Krajský soud v Ústí nad Labem rozsudkem ze dne 19. 9. 2012, č. j. 15 Af 53/2010 - 28, zrušil předchozí rozhodnutí odvolacího orgánu v této věci a vyslovil závazný právní názor, že odvolací orgán nesprávně posoudil rozsah možných důkazních prostředků, když mezi ně nezahrnul čestné prohlášení Z. F. Žalovaný konstatoval, že odvolací orgán plně zohlednil uvedený právní názor. V této souvislosti upozornil na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 10. 2011, č. j. 5 Afs 71/2010 - 47, podle kterého v daňovém řízení podle zákona o správě daní a poplatků nebylo možné použít „čestné prohlášení“ jako důkazní prostředek.

Dále žalovaný odkázal na obsah napadeného rozhodnutí a uvedl, že prohlášení Z. F. ze dne 6. 4. 2009, které předložil žalobce, tvoří tištěný text uzavřený podpisem, jenž není úředně ověřen. Toto prohlášení proto žalovaný označil za soukromou listinu, u které není možné presumovat pravdivost skutečností v ní uvedených. Podle žalovaného je toto prohlášení zcela obecné a nevypovídá skutečnosti o realizaci zdanitelného plnění. Žalovaný upozornil na to, že tvrzení Z. F. uvedené v prohlášení, že práce prováděl s výpomocí svého otce, je v rozporu s tvrzením, že práce na oplocení prováděl sám. Toto tvrzení uvedl Z. F. jako svědek dne 23. 6. 2005 do protokolu o ústním jednání v rámci vytykácího řízení k DPH za 1. čtvrtletí 2005.

Podle žalovaného byly všechny žalobcem předložené důkazní prostředky (daňový doklad č. 7008, příjmový pokladní doklad a čestné prohlášení Z. F.) hodnoceny jednotlivě i ve vzájemných souvislostech. Žalovaný nerozporoval skutečnost, že předmětné plnění se fakticky uskutečnilo, nepovažoval však za prokázané, že plnění uskutečnil deklarovaný plátce Z. F. Žalovaný upozornil na fakt, že Z. F. byl registrován jako čtvrtletní plátce DPH od 13. 12. 2000, ovšem za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2004 nepodal daňové přiznání k DPH. Dne 25. 10. 2005 byla Z. F. registrace plátce DPH zrušena.

Žalovaný zdůraznil, že při uplatnění nároku na odpočet DPH podle § 72 zákona o DPH byl žalobce povinen správci daně prokázat, že splnil podmínky pro jeho uplatnění. Prokazování nároku na odpočet DPH je prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním, tj. ani doklad se všemi náležitostmi nemůže být podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, není-li prokázáno, že k přijetí zdanitelného plnění fakticky došlo. Vyjádří-li správce daně

pochybnosti o tvrzení daňového subjektu, musí podle žalovaného uvedené skutečnosti prokázat daňový subjekt.

O žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 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, ačkoliv 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 odvolacího orgánu 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.

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.

Soud podotýká, že rozsudkem ze dne 19. 9. 2012, č. j. 15 Af 53/2010 - 28, na základě žaloby žalobce pro vadu řízení zrušil rozhodnutí odvolacího orgánu ze dne 7. 4. 2010, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru správce daně ze dne 3. 6. 2009 na DPH za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2004 ve výši 40.419 Kč, a věc vrátil odvolacímu orgánu k dalšímu řízení. Důvodem zrušení předchozího rozhodnutí odvolacího orgánu byla skutečnost, že odvolací orgán nesprávně vyloučil z důkazních prostředků prohlášení Z. F., místo aby hodnotil význam tohoto důkazního prostředku. Vázán právním názorem soudu, odvolací orgán vydal žalobou napadené rozhodnutí, ve kterém již prohlášení Z. F. zahrnul mezi důkazní prostředky a hodnotil je. Tím odvolací orgán beze zbytku dostal požadavkům vyplývajícím ze závazného právního názoru soudu.

K poznámce žalovaného, že Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 14. 10. 2011, č. j. 5 Afs 71/2010 - 47, vyslovil, že v daňovém řízení podle zákona o správě daní a poplatků nebylo možné použít „čestné prohlášení“ jako důkazní prostředek, soud připomíná, že ve svém rozsudku ze dne 19. 9. 2012, č. j. 15 Af 53/2010 - 28, který je pravomocný a závazný, vycházel z judikatury Nejvyššího správního soudu, která prohlášení jako důkazní prostředek připustila (srov. např. rozsudek ze dne 31. 5. 2005, č. j. 6 Afs 19/2003 - 79, nebo ze dne 28. 7. 2008, č. j. 5 Afs 5/2008 - 75). Odvolací orgán nevyužil možnost podat proti shora označenému rozsudku ze dne 19. 9. 2012, č. j. 15 Af 53/2010 - 28, kasační stížnost a v dalším řízení jej plně respektoval, proto soud neshledává důvod jakkoli korigovat v tomto rozsudku uvedené závěry, které navíc vyznívají ve prospěch daňového subjektu.

Pro upřesnění právního rámce projednávané věci je nezbytné uvést, že daňové řízení bylo zahájeno za účinnosti zákona o správě daní a poplatků, podle kterého se v něm postupovalo do 31. 12. 2010. Počínaje dnem 1. 1. 2011 byly v souladu s § 264 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), všechny úkony daňových orgánů prováděny v režimu daňového řádu.

Žalobce v žalobě zejména zpochybňoval postup správce daně při dokazování, neboť namítal, že po předložení daňového dokladu č. 7008, příjmového pokladního dokladu a prohlášení Z. F. spočívalo důkazní břemeno na správci daně. V této souvislosti považuje soud za potřebné 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 (dříve § 31 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků). Podle písmene c) obou těchto 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, dříve § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků), resp. v průběhu daňové kontroly předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení [§ 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu, dříve § 16 odst. 2 písm. e) zákona o správě daní a poplatků]. 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 [dříve § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků] 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, nebo v rozsudku ze dne 13. 4. 2004, č. j. 3 Afs 12/2003 - 277, publ. pod č. 666/2005, 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 vážících 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, 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). 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, 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.“*

Nelze tedy přisvědčit žalobci, že již pouhým doložením daňového dokladu obsahujícího formální náležitosti (faktura č. 7008 ze dne 31. 8. 2004) je nárok na odpočet DPH prokázán. 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, 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, 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 vznikly správci daně pochybnosti o tom, zda služby uvedené na faktuře č. 7008 ze dne 31. 8. 2004 poskytl dodavatel Z. F. a zda žalobce přijaté zdanitelné plnění použil pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Tyto pochybnosti odvozoval správce daně z vlastního obsahu tohoto daňového dokladu, podle kterého předmětem fakturace byly blíže neurčené výkopové práce, převoz a uložení zeminy v objektu Komenského 33, Mariánské Radčice. Správce daně proto dne 25. 4. 2008 vyzval žalobce k předložení důkazních prostředků k prokázání skutečností, že fakturované služby byly od dodavatele Z. F. a že přijaté zdanitelné plnění bylo použito pro uskutečnění podnikatelské činnosti žalobce. Na tuto výzvu žalobce nereagoval, proto správce daně ve zprávě o výsledku daňové kontroly ze dne 29. 9. 2008, která byla se žalobcem řádně projednána, vyslovil, že faktura č. 7008 ze dne 31. 8. 2004 prokazuje pouze okolnosti týkající se fakturace, nikoli faktické poskytnutí fakturovaných služeb dodavatelem Z. F. Správce daně uzavřel, že žalobce nepředložil žádné důkazní prostředky prokazující oprávněnost uplatnění DPH na vstupu ve výši 29.999,99 Kč v souladu s § 72 odst. 1 zákona o DPH.

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. Žalobcem předložený daňový doklad (faktura č. 7008 ze dne 31. 8. 2004) podle názoru soudu nikterak neprokazuje, že žalobce přijal zdanitelné plnění od Z. F., a zejména neprokazuje, že je použil pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Žádnou z uvedených dvou podmínek neprokazuje ani příjmový pokladní doklad č. 148 ze dne 14. 9. 2004 na částku 187.895 Kč, který dokládá pouze to, že žalobce zaplatil Z. F. částku odpovídající částce uvedené ve faktuře č. 7008 ze dne 31. 8. 2004. Správci daně tudíž zcela oprávněně vznikly pochybnosti o tom, zda má žalobce v souvislosti s tímto plněním nárok na odpočet DPH, či nikoli. Postup správce daně, který v dané situaci vyzval žalobce k prokázání, že fakturované služby byly od dodavatele Z. F. a že přijaté zdanitelné plnění bylo použito pro uskutečnění podnikatelské činnosti žalobce, shledal soud zcela správným.

Ze shora uvedených skutečností jednoznačně vyplývá, že správce daně prokázal pochybnosti o tom, zda žalobce má nárok na odpočet DPH, či nikoli, tudíž důkazní břemeno přešlo právě na žalobce, který byl povinen prokázat, že přijal zdanitelné plnění a že je použil při své podnikatelské činnosti. Oprávněnost pochybností správce daně se později potvrdila tím, že Z. F. nepodal daňové přiznání k DPH za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2004 a nepodařilo se jej ani předvolat k podání svědecké výpovědi. Žalobce se tedy mylí, pokud se

domnívá, že důkazní břemeno leželo na správci daně. Ostatně i sám žalobce v průběhu správního řízení připustil, že důkazní břemeno nese on, když v podání ze dne 28. 11. 2008, reagujícím na zprávu o výsledku daňové kontroly, navrhl provedení důkazu výsledkem svědka Z. F.

Správce daně chtěl uvedenému návrhu na provedení výsledku svědka vyhovět, a proto svědka opakovaně připsy ze dne 30. 1. 2009 a 23. 3. 2009 předvolával k podání svědecké výpovědi, avšak neúspěšně. Předvolání ze dne 30. 1. 2009 se nepodařilo doručit, předvolání ze dne 23. 3. 2009 Z. F. osobně převzal, avšak k jednání se nedostavil. Neúspěchem skončila rovněž žádost správce daně Policii České republiky o předvedení Z. F., neboť policie dne 10. 4. 2009 správci daně tuto žádost vrátila s tím, že jmenovaný se na adrese trvalého pobytu nezdržuje a jinou adresu odmítl sdělit. Žalobce při ústním jednání dne 7. 4. 2009, kdy se měl konat výslech tohoto svědka, předložil písemné prohlášení Z. F. ze dne 6. 4. 2009 a výslovně uvedl, že na provedení jeho svědecké výpovědi netrvá. Podle názoru soudu není podstatné, zda tak žalobce učinil ve snaze nekomplikovat další průběh řízení, nebo z jiného důvodu. Rozhodující je, že tím dal jednoznačně najevo, že nepožaduje provedení výsledku uvedeného svědka, ačkoli mohl na jeho výsledku i nadále trvat. Námitka žalobce, že mu nelze přičítat k tíži neprovedení svědecké výpovědi Z. F., proto není důvodná.

Vzhledem k tomu, že důkazní břemeno spočívalo na žalobci, bylo plně na jeho uvážení, jaké důkazní prostředky navrhne k prokázání toho, že mu vznikl nárok na odpočet DPH. Žalobce se omezil toliko na dříve předloženou fakturu č. 7008 ze dne 31. 8. 2004, příjmový pokladní doklad č. 148 ze dne 14. 9. 2004 a písemné prohlášení Z. F. předložené dne 7. 4. 2009. Jiné důkazní návrhy žalobce neuplatnil a z výše popsaných zásad dokazování v daňovém řízení vyplývá, že daňové orgány za dané procesní situace neměly povinnost samy vyhledávat další možné důkazní prostředky. Postupovaly tudíž zcela správně, pokud se omezily na vyhodnocení důkazních prostředků, které navrhl a předložil žalobce.

Soud shledal, že jednotlivé dokumenty předložené žalobcem samostatně ani ve vzájemných souvislostech neprokazují, že žalobce přijal od Z. F. zdanitelné plnění, které bylo předmětem faktury č. 7008 ze dne 31. 8. 2004, a zejména neprokazují, že žalobce toto plnění použil k uskutečnění své ekonomické činnosti. Daňové orgány zcela správně poukázaly na to, že z obsahu daňového dokladu není zřejmé, jaké konkrétní práce žalobce od Z. F. přijal (v jakém rozsahu a čase byly práce vykonány, jaké množství zeminy bylo odvezeno, jakým vozidlem a kam byla tato zemina uložena). Tyto skutečnosti nelze zjistit ani z příjmového pokladního dokladu, ani z písemného prohlášení Z. F., které obsahuje pouze obecný údaj o tom, že práce byly prováděny v červenci a srpnu 2004. Z předložených dokumentů tedy nelze zjistit rozsah prací provedených údajně Z. F., čas jím vynaložený na provedení těchto prací, množství vykopané zeminy, apod. Tyto informace jsou přitom zcela zásadní a bez nich nelze učinit závěr o tom, že předmětné plnění poskytl žalobci skutečně Z. F. Tuto skutečnost žalobce neprokázal a nijak nedoložil ani to, zda toto plnění použil k uskutečnění své ekonomické činnosti. Soud proto ve shodě s daňovými orgány dospěl k závěru, že žalobce neunesl důkazní břemeno.

K tomu soud doplňuje, že v případě písemného prohlášení Z. F. nelze mít jistotu ani o tom, že je skutečně vyhotovil a podepsal Z. F. Podpis uvedený na tomto prohlášení totiž není úředně ověřen.

Tvrzení žalobce, že oplocení bylo skutečně vybudováno, což není možné realizovat bez vykopání základů, nemění nic na skutečnosti, že žalobce neprokázal, že předmětné základy vykopali právě Z. F. Spekulativní úvahy žalobce o tom, že při podrobnějších údajích v daňovém dokladu by pravděpodobně správci daně nevznikly pochybnosti, nepokládá soud za relevantní. Podstatné je to, že daňový doklad žádné podrobnosti o provedených pracích neuváděl. Skutečnost, že žalobce zadal veškeré práce ústně, jde k jeho tíži, neboť jakožto plátce DPH si musel být vědom své povinnosti vyplývající z § 72 odst. 1 zákona o DPH, tj. prokázat přijetí zdanitelného plnění a jeho použití pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Způsob prokázání těchto skutečností závisel toliko na žalobci, který mohl např. navrhnout výslech jiných svědků k prokázání toho, že Z. F. skutečně provedl výkopové práce a odvoz zeminy, apod.

Namítá-li žalobce, že předložený pokladní doklad č. 148 ze dne 14. 9. 2004 je dokladem o úhradě faktury č. 7008 ze dne 31. 8. 2004, soud podotýká, že toto tvrzení nemá z hlediska prokázání nároku na odpočet DPH bez dalšího větší význam. Daňové orgány správně poukázaly na určité nesrovnalosti mezi údaji v příjmovém pokladním dokladu a na faktuře spočívající v tom, že podle příjmového pokladního dokladu byla účelem platby 187.895 Kč „*úhrada fa 7/08*“, což neodpovídá číselnému označení předmětné faktury. Ať již příjmový pokladní doklad prokazuje zaplacení této faktury, či nikoli, oba dokumenty ani společně s písemným prohlášením Z. F. neprokazují splnění podmínek § 72 odst. 1 zákona o DPH.

S ohledem na výše uvedené soud uzavírá, že dodatečný platební výměr a napadené rozhodnutí byly vydány v souladu s právními předpisy. Žalobu vyhodnotil soud 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 žalovaný, jemuž nad rámec běžné úřední činnosti žádné náklady nevznikly, ani náhradu nákladů řízení nepožadoval, proto soud vyslovil, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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 nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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

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

V Ústí nad Labem dne 21. května 2015

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

Za správnost vyhotovení:
Iva Tvarová