



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla a soudkyň Mgr. Miroslavy Kašpírkové a Mgr. Ing. Veroniky Baroňové v právní věci **M.V., zastoupeného Ing. Ladislavem Kubícou, daňovým poradcem, se sídlem Rokycanova 1929, Sokolov, proti žalovanému Odvolacímu finančnímu ředitelství, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 25. 5. 2012, čj. 3931/12-1300-401781**

t a k t o :

- I. **Rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 25. 5. 2012 čj. 3931/12-1300-401781 se z r u š u j e a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.**
- II. **Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náklady řízení ve výši 17.635 Kč, ve lhůtě do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku, k rukám Ing. Ladislava Kubíci, daňového poradce.**

O d ů v o d n ě n í

I. Vymezení věci

1. Žalobou z 30. 7. 2012, doplněnou k výzvě soudu podáním z 31. 8. 2012, se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 25. 5. 2012, čj. 3931/12-1300-401781 (*dále jen „napadené rozhodnutí“*), kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí finančního úřadu v Sokolově (*dále jen „správce daně“*) ze dne 17. 6. 2011, čj. 112098/11/155911401488 (*dále jen „platební výměr ze 17. 6. 2011“*), jímž byl žalobci stanoven základ daně a vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2010, a to vlastní daňová povinnost ve výši 10.662 Kč. Žalobce dále navrhoval zrušení platebního výměru ze 17. 6. 2011 a přiznání mu práva na náhradu nákladů řízení.

2. Dnem 1. 1. 2013 nabyl účinnosti zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, podle jehož § 7 písm. a) vykonává působnost správního orgánu nejblíže nadřízeného finančním úřadům Odvolací finanční ředitelství se sídlem v Brně, které je ve smyslu § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (*dále jen „s.ř.s.“*) správním orgánem, na který přešla působnost Finančního ředitelství v Plzni. Soud proto žalovaným označil Odvolací finanční ředitelství.

3. V dané právní věci se jedná o problematiku daně z přidané hodnoty upravenou v zákoně č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro zdaňovací období 2. čtvrtletí 2010 (*dále jen „ZDPH“ nebo „zákon o dani z přidané hodnoty“*). Předmětné daňové řízení bylo zahájeno v době účinnosti zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (*dále jen „ZSDP“*). Dnem 1. 1. 2011 nabyl účinnosti zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád (*dále jen „d.ř.“ nebo „daňový řád“*). Podle § 264 odst. 1 d.ř. *řízení nebo postupy, které byly zahájeny podle dosavadních právních předpisů, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona dokončí a práva a povinnosti z nich plynoucí se posoudí podle ustanovení tohoto zákona, která upravují řízení nebo postupy, které jsou jim svou povahou a účelem nejblíží.* V daňovém řízení bylo proto pokračováno podle nového daňového řádu.

II. Důvody žaloby

4. Správce daně vydal s odkazem na § 43 ZSDP dne 16. 8. 2010 pod čj. 82040/10/155911402786 výzvu, která je neurčitá, nekonkrétní a zcela obecná, protože konstatuje ve svém zdůvodnění zcela obvyklý jev, a to různost daňové povinnosti za jednotlivá zdaňovaná období. Žalobce však vyhověl výzvě, kde správní orgán požaduje předložit celý soubor dokladů.

5. Následně správce daně vyjádřil opět zcela obecnou pochybnost o dodávce stavebních prací firmou PROCAP. Tato výzva je opět velmi neurčitá a bez zdůvodnění, v čem pochybnosti spočívají. Takto nesrozumitelné výzvě nelze vyhovět a žalobce se dostává do situace prokazování kolem dokola bez možnosti neurčité výzvě vyhovět.

6. V průběhu dalších jednání byly předloženy všechny listinné důkazy, materiál stavebních povolení, dokumentace stavebních prací a i z vyjádření žalovaného následně vyplynulo, že předmět zdanitelného plnění „stavební činnost na objektu daňového subjektu“ nelze co do materiální podstaty nijak zpochybnit a že vše odpovídá tvrzením žalobce.

7. Žalobce navrhl jako základní argument výslech svědka, statutárního zástupce dodavatele firmy PROCAP, který dodávku prací potvrdil, na podporu svědecké výpovědi doložil evidenci daně z přidané hodnoty za 2. čtvrtletí roku 2010 a potvrdil uhrazení dodávek bankovními převody. K těmto argumentům se žalovaný nijak nevyjádřil a tyto důkazní prostředky zcela pominul. Porušil tím zákonnou povinnost přihlížet ke všemu, co může vést ke správnému stanovení daně.

8. Přes všechnu snahu a objektivní skutečnosti o zdanitelném plnění ze strany firmy PROCAP došlo k vydání platebního výměru ze 17. 6. 2011 a stanovení daně odchýlně od podaného daňového přiznání.

9. Již v průběhu jednání navrhoval žalobce výslech svědka pana J. Žalovaný výslech provedl velmi nedbale, aby následně mohl tvrdit, že tento výslech nic neprokazuje. Proto žalovaný žádal doplnění výslechu, k čemuž došlo dne 17. 5. 2012. Svědek pan J., který byl pověřen dohledem nad prováděnými pracemi, byl v zaměstnaneckém poměru u dodavatele. Tato třetí nezávislá osoba potvrdila tvrzení žalobce v plném rozsahu. Žalovaný přes všechny argumenty žalobce napadeným rozhodnutím odvolání žalobce zamítl.

10. Z postupu žalovaného je vidět absurdita hodnocení prokazování a argumentace správního orgánu předložených důkazních prostředků proti jeho neurčité výzvě. Žalobce se tak dostane do situace, že jakékoliv vyjádření se stává nedostatečným a na každou odpověď žalobce pouze konstatuje „ale stále jste neodstranil“. Je v režimu, že jakékoliv přesvědčování neobstojí při metodice žalovaného „přesvědčujte si, jak chcete, stejně nepřesvědčíte“, jestliže nejsou uvedeny konkrétní pochybnosti nebo důkazy, které vyvracejí věrohodnost a průkaznost tvrzení žalovaného. Za celou dobu daňového řízení žalovaný nepředložil jediný argument, který by zdůvodňoval, proč je dodávka zpochybňována. Tvrzení, že žalobce musí doložit plnění subdodavatelů firmy PROCAP jako jeho smluvního partnera, či že dodavatel PROCAP musí dokázat své subdodávky vztahující se k plnění vůči žalovanému, nemá žalobce za povinnost. Daný postup je v rozporu se zákonem definujícím povinnost žalovaného vyjádřit své pochybnosti dostatečně určitým způsobem, aby bylo možno tyto pochybnosti vyvrátit. Pokud žalobce předložil celý soubor důkazních prostředků prokazujících jeho tvrzení, přechází důkazní břemeno na žalovaného, který musí vyvrátit předložená fakta nebo jednoznačně dokázat svá tvrzení. V průběhu celého řízení nebyl žalovaným předložen žádný důkaz, který by vyvracel tvrzení daňového subjektu nebo svědčil námitce žalovaného, že práce prováděné na stavbě provedl někdo jiný, než jak deklaroval a prokázal žalovaný celým souborem důkazů.

11. Dle žalobce trpí napadené rozhodnutí nezákonností postupu při stanovení daně ve správné výši, nezákonností vyhodnocení důkazních prostředků, kde neprokázal nepravdivost důkazních prostředků předložených žalovaným, nevyhodnotil a nepřihlédl ke všem skutečnostem, které v rámci daňového řízení předložil žalobce a žalovaný shromáždil a tak je následné rozhodnutí nepřezkoumatelné. Výzva, jež zahájila vytýkáci řízení a následné výzvy k prokazování uskutečnění zdanitelného plnění dodavatelem PROCAP jsou zcela neurčité, postrádají zdůvodnění a následné hodnocení obsahuje nepodložená tvrzení a závěry odporující objektivní materiální skutečnosti, jak byla žalobcem předložena a samotným žalovaným zjištěna.

III. Vyjádření žalovaného

12. Žalovaný navrhoval zamítnutí žaloby. Uvedl, že výzva čj. 82040/10/155911402786 není neurčitá, ale jednoznačně z ní vyplývá, že se pochybnosti správce daně týkají údajů uvedených v oddílu C daňového přiznání k dani z přidané hodnoty za 2. čtvrtletí 2010; že pochybnosti na straně správce daně vznikly z důvodu, že vykázaná výše nárokováného nadměrného odpočtu neodpovídá obvyklé úrovni při současně nepříznivém poměru vykazovaných obrátů přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění. Dle žalovaného tak správce daně specifikoval konkrétní údaje, o nich měl pochybnosti, tyto konkrétní

pochybnosti sdělil daňovému subjektu spolu s uvedením konkrétních skutečností, na jejichž základě došlo ke vzniku pochybností, a to způsobem umožňujícím daňovému subjektu určitou odpověď a předložení důkazních prostředků. Uvedl dále, že výzva obsahuje konstatování, že „*vykázaná výše nárokováného nadměrného odpočtu neodpovídá obvyklé úrovni při současně nepříznivém poměru vykazovaných obrátů přijatých a uskutečněných u zdanitelných plnění*“, což neodpovídá interpretaci žalobce o různosti daňové povinnosti za jednotlivá zdaňovací období.

13. K námitce neurčitosti následné výzvy žalovaný uvedl, že se domnívá, že se jedná o výzvu čj. 89528/10/155910403392 ze dne 17. 9. 2010, která byla ve vztahu k dodávkám firmy PROCAP s.r.o. dostatečně určitá a obsahovala zdůvodnění pochybností správce daně, tj. že z doložených dokladů nebyl zřejmý rozsah plnění, resp. místo, kde měly být stavební práce realizovány.

14. K námitkám, že byla v řízení prokázána tvrzení žalobce o uskutečnění zdanitelného plnění, žalovaný odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí, kde se na str. 13 – 17 podrobně zabýval hodnocením předložených listinných důkazů; již na str. 13 je uvedeno, že předmětem pochybností správce daně nebyla skutečnost, zda předmětné stavební práce byly uskutečněny či nikoli, ale skutečnost, zda tyto uskutečnila osoba uvedená na předmětných dokladech jako dodavatel. Na str. 16 napadeného rozhodnutí se žalovaný zabýval hodnocením svědecké výpovědi jednatele společnosti PROCAP s.r.o. a na str. 15 hodnocením předložených důkazních prostředků – evidence pro daňové účely společnosti PROCAP s.r.o.

15. Ke svědecké výpovědi pana Janouška žalovaný uvedl, že tuto žalobce navrhoval v odvolání jako svědeckou výpověď svědka realizace prací prováděných firmou PROCAP. Svědecká výpověď se uskutečnila v rámci odvolacího řízení 11. 10. 2011 za účasti daňového subjektu a jeho zástupce. Dle žalovaného nelze přisvědčit námitce, že byla provedena nedbale, neboť, jak je zřejmé z protokolu, probíhala 90 minut a správce daně svědkovi položil 26 otázek, které byly po obsahové stránce koncipovány s ohledem na předmět daňového řízení. Zástupce daňového subjektu svědkovi položil 2 otázky. Svědecká výpověď byla ukončena bez návrhu či výhrad k obsahu protokolu. Hodnocením této svědecké výpovědi se žalovaný zabýval na str. 16 a 17 napadeného rozhodnutí. Žalobce nežádal správce daně o doplnění výsledku tohoto svědka. Výslech tohoto svědka se uskutečnil 17. 5. 2012 v rámci odvolacího řízení proti dodatečným platebním výměrům za zdaňovací období 2. a 4. čtvrtletí 2009, tj. jednalo se o výslech svědka v jiných samostatných daňových řízeních.

16. Ohledně zbývajících námitek žalobce žalovaný odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí, kde se jimi zabýval na str. 18 až 19. Bez toho, že by žalobce uvedl důvody, na základě kterých shledává hodnocení důkazních prostředků žalovaným za absurdní, tj. nemyslitelné a nevhodné, se nelze k dané námitce blíže vyjádřit. Dále uvedl, že není povinností žalobce prokázat subdodávky svého dodavatele, ale ve vztahu k § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty je povinen prokázat, že přijaté zdanitelné plnění uskutečnil plátec, který je uveden na daňovém dokladu. Podstatné je, že důkazní břemeno leží v daňovém řízení prvotně na daňovém subjektu, jak plyne z § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (*dále jen „daňový řád“*). Žalovaný tedy není povinen předložit důkaz, který by vyvracel tvrzení daňového subjektu, naopak, daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je

povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Správce daně prokazuje toliko to, co je taxativně vyjmenováno v § 92 odst. 5 daňového řádu. Dále žalovaný uvedl, že dle § 2 odst. 3 ZSDP, resp. dle § 8 odst. 1 daňového řádu hodnotí správce daně při dokazování důkazy podle své úvahy, každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti a při tom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Z uvedeného vyplývá, že je na správci daně, aby posoudil, zda důkazy mají dostatečnou relevanci k předmětu dokazování a zda je má i v dostatečně kvantitě, aby byl co nejvíce prokázán skutkový stav. Při hodnocení důkazů není správce daně vázán žádnými předem stanovenými pravidly, pokud jde o míru důkazů potřebných k prokázání určité skutečnosti nebo míry jejich věrohodnosti. Tento závěr vyplývá i z judikatury, např. z rozsudku Nejvyššího správního soudu sp.zn. 3 Afs 1/2003, dle něhož zásada volného hodnocení důkazů znamená, že je zcela na správci daně posoudit závažnost jednotlivých důkazních prostředků. Dle žalovaného bylo v daňovém řízení při hodnocení důkazních prostředků postupováno v souladu s příslušnými ustanoveními daňového řádu, žalovaný odkázal na str. 13 až 17 napadeného rozhodnutí.

IV. Vyjádření žalovaného před jednáním soudu

17. O věci samé rozhodl soud po provedeném jednání. Žalovaný byl k jednání řádně předvolán. K jednání soudu se nedostavil, svoji neúčast omluvil a souhlasil, aby bylo jednáno a rozhodnuto v jeho nepřítomnosti. Soud tedy jednal ve smyslu § 49 odst. 3 s.ř.s. bez přítomnosti žalovaného. Vycházel přitom z obsahu soudního spisu a správního spisu.

18. V písemném vyjádření před jednáním soudu odkázal žalovaný na výše citované stanovisko Finančního ředitelství v Plzni. Dále uvedl, že má za prokázané, že žalobce porušil § 72 a § 73 ZDPH, neboť v případě přijatých zdanitelných plnění (stavebních prací od společnosti PROCAP s.r.o.) neprokázal, že předmětná zdanitelná plnění deklarovaná doklady č. 100PFD86 DUZP 30. 6. 2010 a č. 100PFD87 DUZP 30. 6. 2010 byla společností PROCAP s.r.o. uskutečněna. Došlo tak k neoprávněnému uplatnění nároku na odpočet daně ve výši 323.500 Kč. Dále žalobce porušil § 72 odst. 2 ZDPH, neboť v plné výši uplatnil nárok na odpočet daně u přijatého zdanitelného plnění, které použil jak k uskutečnění plnění uvedených v § 72 odst. 2 ZDPH, tak i plnění uvedených v § 75 odst. 1 ZDPH a byl tedy povinen u tohoto přijatého plnění krátit nárok na odpočet daně (doklad č. 100PF66 DUZP z 31. 5. 2010), v důsledku čehož došlo k neoprávněnému nároku na odpočet daně v částce 24 Kč.

V. Vyjádření žalobce při jednání soudu

19. Žalobce v úvodu ústního jednání uvedl, že žádá o provedení důkazu kompletním spisem soudu, tedy dosud utajovanými částmi spisu (správního spisu – poznámka soudu), které mohou obsahovat skutečnosti, jež mohou podpořit argumentaci žalobce o nesprávném vyměření daně. Mohou obsahovat důkazní materiál svědčící žalobci v tvrzení, že žalovaný nepostupoval v souladu se zákonem, neprovedl důkazní řízení správně a v celém rozsahu, především v těch případech, kdy ověřoval údaje formou dožádání. Pokud jiný správce daně na dožádání odpověděl tak, že je zřejmé, že úkony neprovedl důsledně a nevyužil zákonných prostředků, pak došlo k porušení práv žalobce zakotvených v daňovém řádu. Má-li soud

k dispozici část spisu, která není žalobci zpřístupněna, může údaje z této části spisu použít ve svých úvahách při rozhodování. Pokud žalovaný údaje při vyměření daně nepoužil, pak nebyl důvod je podsouvat soudu jako důkazní materiál. Leda by tím sledoval ovlivnění soudu v neprospěch žalobce. Pokud je žalobci odnímáno právo na seznámení se se všemi důkazy, je tento postup protizákonný.

20. Na závěr ústního jednání soudu žalobce setrval na své argumentaci a označil nezákonnými prvotní výzvu správce daně k odstranění pochybnosti a následující výzvu s tím, že jde o nezákonný a judikatuře odporující přenos důkazního břemene v případech, kdy daňové přiznání, prvotní doklady a zjištění správce daně nejsou v rozporu se skutečností. Dle žalobce o tom, že předmět dodávky existuje, byl uskutečněn a realizován, nejsou žádné pochybnosti a správce daně to při svých šetřeních osvědčil. Také dodavatel osvědčil všechna tvrzení žalobce (viz sdělení dožádaného správce daně z Prahy 2 ze dne 29. 6. 2010, čj. 127721/20/002931106480). Jednoznačně bylo prokázáno, že dodavatel plnění uskutečnil, ve svých daňových povinnostech uvedl a svému místně příslušnému správci daně vše potvrdil.

VI. Posouzení věci krajským soudem

Z čeho soud vycházel

21. Při přezkoumání napadeného rozhodnutí soud vycházel podle § 75 odst. 1 s.ř.s. ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, podle § 75 odst. 2 s.ř.s. přezkoumal napadený výrok rozhodnutí v mezích žalobou včas uplatněných žalobních bodů, neshledal při tom vady podle § 76 odst. 2 s.ř.s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

22. Žaloba je důvodná.

Skutkový základ

23. Správci daně vznikly po přezkoumání žalobcem podaného přiznání k dani z přidané hodnoty za 2. čtvrtletí 2010 pochybnosti o správnosti, průkaznosti a úplnosti podaného daňového přiznání a podle § 43 ZSDP zahájil vytýkácí řízení, ve kterém s účinností od 1. 1. 2011 pokračoval podle § 89 d.ř. postupem k odstranění pochybností.

24. V rámci vytýkácího řízení, resp. postupu k odstranění pochybností, správce daně zjistil, že žalobce v předmětném zdaňovacím období uplatnil nárok na odpočet daně na základě dokladů, kde je jako dodavatel uvedena společnost PROCAP s.r.o. a předmětem zdanitelného plnění jsou stavební práce. Jednalo se o doklad č. 100PFD86 DUZP 30. 6. 2010, kde je základ daně 852.500 Kč a DPH 170.500 Kč a o doklad č. 100PFD87 DUZP 30. 6. 2010, kde je základ daně 765.000 Kč a DPH 153.000 Kč. Správcem daně byl žalobci snížen uplatněný nárok na odpočet daně z přidané hodnoty o 323.524 Kč a platebním výměrem ze 17. 6. 2011 byla žalobci vyměřena vlastní daňová povinnost ve výši 10.662 Kč. Žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobce a platební výměr ze 17. 6. 2011 potvrdil. Žalovaný k tomu v odůvodnění napadeného rozhodnutí (str. 13) uvedl, že „*předmětem*

pochybností správce daně nebyla skutečnost, zda stavební práce - zhotovení fasády a dodání a pokládka dlažby - byly uskutečněny, ale skutečnost, zda tyto stavební práce uskutečnila osoba uvedená na předmětných dokladech jako dodavatel. “ Žalovaný dospěl k závěru (str. 19), že se žalobci v průběhu vytýkacího řízení, resp. postupu k odstranění pochybností, „nepodařilo dostát povinnosti vyplývající s ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, resp. ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu, když neodstranil pochybnosti správce daně vyjádřené ve výzvách a nepředložil věrohodné důkazní prostředky, které by prokazovaly, že přijatá zdanitelná plnění byla uskutečněna společností PROCAP s.r.o., která je jako dodavatel předmětných plnění uvedena na dokladech, tj. neprokázal oprávněnost uplatnění nároku na odpočet daně ve výši 323.500 Kč.“

Právní hodnocení

25. Prvním žalobním bodem soud označil námitky žalobce, jimiž je rozporována zákonnost výzev adresovaných žalobci z důvodu jejich neurčitosti a nesrozumitelnosti. Druhým žalobním bodem pak označil námitky žalobce, jimiž je rozporováno hodnocení důkazů provedených správními orgány, resp. žalobce tvrdí, že na základě jím předložených listinných důkazů a dalších listinných důkazů a svědeckých výpovědí prokázal uskutečnění sporných zdanitelných plnění společností PROCAP s.r.o.

I.

26. První žalobní bod není důvodný.

27. Žalobcem zpochybňované výzvy jsou výzvy k odstranění pochybností vydané správcem daně dne 16. 8. 2010 pod čj. 82040/10/155911402786 a dne 17. 9. 2010 pod čj. 89528/10/155910403392.

28. Obě výzvy byly správcem daně vydány za účinnosti zákona o správě daní a poplatků, tedy do 31. 12. 2010. Správce daně proto postupoval podle § 43 ZSDP, podle něhož *vzniknou-li pochybnosti o správnosti průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání nebo hlášení, popřípadě dodatečného daňového přiznání nebo následného hlášení a dalších písemností předložených daňovým subjektem, nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, správce daně ve výzvě sdělí daňovému subjektu tyto pochybnosti způsobem umožňujícím daňovému subjektu určitou odpověď a předložení důkazních prostředků. Současně správce daně vyzve daňový subjekt, aby se k těmto pochybnostem vyjádřil, zejména, aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil a nepravdivé údaje opravil, nebo pravdivost údajů řádně prokázal.* Obdobně je tento postup upraven v § 89 d.ř., podle něhož *má-li správce daně konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení a dalších písemností předložených daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, vyzve daňový subjekt k odstranění těchto pochybností* (odst. 1). *Ve výzvě správce daně uvede své pochybnosti způsobem, který umožní daňovému subjektu, aby se k nim vyjádřil, neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil, nepravdivé údaje opravil nebo pravdivost údajů prokázal a předložil důkazní prostředky tak, aby došlo k odstranění těchto pochybností* (odst. 2).

29. S výzvami správce daně souvisí i ustanovení § 31 odst. 9 ZSDP, podle něhož *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. Obdobně podle § 92 odst. 3 d.ř. daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.*

30. Obsahem výzvy podle § 43 ZSDP se zabýval Nejvyšší správní soud, který v usnesení rozšířeného senátu ze dne 8.7.2008, čj. 9Afs 110/2007-102 (všechny rozsudky Nejvyššího správního soudu zde citované jsou dostupné na www.nssoud.cz), judikoval, že „ve výzvě správce daně podle § 43 daňového řádu musí být uvedeny konkrétní skutkové důvody zakládající pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání nebo hlášení, popřípadě dodatečného daňového přiznání nebo následného hlášení a dalších písemností předložených daňovým subjektem, nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených. Výzva odkazující pouze na příslušný řádek takového přiznání či hlášení nebo takové písemnosti tomuto požadavku zpravidla neodpovídá.“ Tento svůj závěr Nejvyšší správní soud odůvodnil tím, že je již z citovaného § 43 odst. 1 ZSDP zřejmé, že „se nejedná o oprávnění správce daně vyzvat k prokázání určitých skutečností kohokoli, nýbrž o oprávnění oslovit toliko takový daňový subjekt, který vykazuje zákonem definovanou vlastnost. Touto vlastností je, že ve vztahu k dotyčnému daňovému subjektu má správce daně pochybnost o správnosti, o průkaznosti nebo o úplnosti podaného daňového prohlášení (resp. dalších zákonem stanovených písemností) nebo o pravdivosti údajů v tomto prohlášení uvedených. Právě existence či neexistence zákonem stanoveného typu pochybnosti správce daně je onou relevantní vlastností, která odlišuje ty daňové subjekty, které mohou být podrobeny postupu správce daně podle § 43 d.ř., a subjekty, které takovému postupu být podrobeny nesmí.“ Nejvyšší správní soud z toho dovodil, že „...povinností správce daně je, aby své pochybnosti i to, jakým způsobem mají být vyvráceny, daňovému subjektu dostatečně konkrétním, jednoznačným, srozumitelným a o skutkové důvody opřeným způsobem sdělil.“

31. První pochybnost správce daně byla vyjádřena ve výzvě z 16. 8. 2010, čj. 82040/10/155911402786, kde je uvedeno: „*Shora uvedenému správci daně po přezkoumání přiznání k dani z přidané hodnoty, Vámi podaného dne 26. 7. 2010 za 2. čtvrtletí 2010 vznikly pochybnosti o správnosti, průkaznosti a úplnosti údajů o přijatých a uskutečněných zdanitelných plněních vykázaných v oddílu C přiznání, neboť vykázaná výše nárokováného nadměrného odpočtu neodpovídá obvyklé úrovni při současně nepříznivém poměru vykazovaných obrátů přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění.*“ Žalobce byl podle § 43 ZSDP vyzván, aby se ke vzniklým pochybnostem do 15 dnů ode dne doručení této výzvy vyjádřil a prokázal rozhodné skutečnosti písemně nebo ústně do protokolu u podepsaného správce daně. Konkrétně byl žalobce vyzván, aby předložil evidenci podle § 100 ZDPH a důkazní prostředky prokazující skutečnosti uvedené v přiznání, včetně daňových dokladů vztahujících se k přijatým a uskutečnitelným zdanitelným plněním uvedeného období. Uvedeno je konkrétní jméno a číslo telefonu, kam požadované doklady předložit.

32. Z textu výzvy z 16. 8. 2010 je zřejmé, že se jedná o první výzvu správce daně, jíž je správcem daně daňovému subjektu, po té, kdy podal řádné daňové přiznání za 2. čtvrtletí 2010, sděleno, že správci daně vznikly pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti

podaného daňového přiznání a je mu sděleno, v čem správce daně tyto pochybnosti spatřuje, resp. o jaké skutkové důvody tyto pochybnosti opírá. V daném případě vznikly pochybnosti správce daně tím, že žalobcem „*vykázaná výše nárokováného nadměrného odpočtu neodpovídala obvyklé úrovni při současně nepříznivém poměru vykazovaných obrátů přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění*“. Správcem daně takto formulované pochybnosti umožňovaly, aby žalobce reagoval zcela určitou odpovědí a předložil ke svému tvrzení důkazní prostředky. Žalobce byl současně správcem daně vyzván, aby předložil evidenci podle § 100 ZDPH a důkazní prostředky prokazující skutečnosti uvedené v přiznání, včetně daňových dokladů vztahujících se k přijatým a uskutečnitelným zdanitelným plněním uvedeného období. Ve smyslu § 43 ZSDP tak byl daňový subjekt řádně vyzván, aby se k pochybnostem správce daně vyjádřil a aby správnost uplatněného nadměrného odpočtu řádně prokázal. Není proto správné tvrzení žalobce v žalobě, že byla výzva z 16. 8. 2010 „*neurčitá, nekonkrétní a zcela obecná*“. Správce daně dal touto výzvou žalobci zcela jasně najevo, v čem spočívají jeho prvotní pochybnosti o správnosti výše nadměrného odpočtu uplatněného žalobcem a tím řádně zahájil podle tehdy platného zákona o správě daní a poplatků vytýkací řízení. Protože správce daně neměl ani nemohl mít v této fázi daňového řízení k dispozici daňovou evidenci žalobce týkající se zdaňovacího období 2. čtvrtletí 2010, nemohl ani prvotní výzvu formulovat konkrétněji. Důkazem, že pro žalobce byla výzva správce daně naprosto srozumitelná, je následná reakce žalobce na tuto výzvu správce daně, neboť žalobce na základě uvedené výzvy předložil správci daně dne 25. 8. 2010 doklady vztahující se k přijatým a uskutečněným plněním v daném zdaňovacím období a k nim se vztahující výpisy z bankovních účtů využívaných k ekonomické činnosti. Lze proto uzavřít shodně s judikaturou Nejvyššího správního soudu, shodně s citovaným rozsudkem ze dne 8. 7. 2008, čj. 9Afs 110/2007-102, že správce daně ve výzvě z 16. 8. 2010 splnil svou povinnost vyplývající z § 43 ZSDP, tzn., že své pochybnosti i to, jakým způsobem mají být vyvráceny, žalobci sdělil dostatečně konkrétním, jednoznačným, srozumitelným a o skutkové důvody opřeným způsobem.

33. K obdobnému závěru je nutno dojít v případě v pořadí druhé výzvy doručené žalobci, a to výzvy ze dne 17. 9. 2010, o které žalobce v žalobě tvrdí, že je „*opět velmi neurčitá a bez jakéhokoliv zdůvodnění v čem pochybnosti spočívají*“.

34. Výzva ze 17. 9. 2010 je výzvou o třech stranách textu s názvem „*Výzva k prokázání skutečností v daňovém řízení*“, kde je v úvodu uvedeno, že je činěna podle § 43 ZSDP v souvislosti s vytýkacím řízením zahájeným doručením výzvy z 16. 8. 2010 a podle § 31 odst. 9 ZSDP. Výzva obsahuje pod třemi body učiněná zjištění správce daně. Dané právní věci se týká bod ad 3), kde jsou uvedeny, krom jiných dvou daňových dokladů, také daňové doklady č. 100 PFD 86 a č. 100PFD 87 (viz odst. 23), na jejich základě žalobce uplatnil nadměrný odpočet. Citováno je ustanovení § 72 odst. 1 ZDPH a ustanovení § 28 ZDPH, které definuje, že daňový doklad mimo jiné musí obsahovat rozsah a předmět zdanitelného plnění. Uvedeno je, že „*po posouzení náležitostí dokladů ... správce daně konstatuje, že na fakturách ... a 100PFD87 není specifikován rozsah plnění a na fakturách ... 100PFD86 a 100PFD87 není v rozsahu předmětu uvedeno, kde byly stavební práce provedeny*.“ Žalobce byl vzhledem k chybějícím náležitostem dokladů vyzván „*k upřesnění rozsahu a předmětu shora jmenovaných plnění*“ a dále k prokázání, „*že přijatá zdanitelná plnění, která jste doložil shora uvedenými daňovými doklady, použijete pro uskutečnění Vaší ekonomické činnosti*“.

v souladu s § 72 ZDPH“. Současně byl žalobce vyzván „k předložení všech dokumentů, které se vztahují k jednotlivým přijatým plněním (objednávky, smlouvy o dílo, rozpočty, předávací protokoly, faktury a zálohové faktury včetně dokladů o jejich úhradě apod.)“.

35. Výzva ze 17. 9. 2010 je v pořadí druhou výzvou ve vytýkacím řízení. První výzvou byl žalobce seznámen, v čem spočívají pochybnosti správce daně po té, kdy podal daňové přiznání. Po předložení daňové evidence a výpisů z bankovních účtů správce daně žalobce seznámil s tím, co bylo zjištěno namátkovou kontrolou daňových dokladů za dané zdaňovací období, na jejichž základě žalobce uplatňoval nárok na odpočet DPH, tedy s pochybnostmi, resp. neúplností dvou zcela konkrétních daňových dokladů č. 100PFD86 a 100PFD87 (krom jiných ve výzvě uvedených, které nejsou předmětem žaloby). Zcela srozumitelně a určitě pak správce daně žalobce vyzval k upřesnění rozsahu a předmětu zdanitelných plnění uvedených na těchto daňových dokladech a v souladu s § 72 ZDPH k předložení všech dokumentů, které se k těmto zdanitelným plněním vztahují. Na výzvu ze 17. 9. 2010 žalobce reagoval podáním z 13. 10. 2010, téhož dne doručeným správcí daně, kde k předmětným dvěma fakturám uvedl, že se týkají dlažby a fasády u žalobce. Žádné listinné důkazy k tomuto svému tvrzení žalobce nepředložil ani nenavrl. Správce daně proto opakovaně žalobce vyzval další výzvou z 22. 11. 2010, čj. 109184/10/155910403392, k předložení důkazů, tj. „k prokázání skutečného uskutečnění plnění v rozsahu uvedeném na daňových dokladech“. Dále správce daně žalobce vyzval „k doložení či navržení jiných důkazních prostředků než jsou daňové doklady, jimiž by bylo možné prokázat, že přijatá zdanitelná plnění doložená daňovými doklady ... č. 100PFD86 a 100PFD87 uskutečnili a provedli plátcí uvedení na těchto daňových dokladech jako dodavatelé, tj. společnost PROCAP s.r.o. a ...“. Na tuto výzvu žalobce rovněž reagoval, jak bude uvedeno v souvislosti s druhým žalobním bodem.

36. I v případě výzvy ze 17. 9. 2010 krajský soud uzavírá, že správce daně při vydání této výzvy rovněž splnil svou povinnost vyplývající z § 43 ZSDP, tzn., že své pochybnosti ohledně úplnosti dokladů a uskutečnění na nich uvedených zdanitelných plnění i to, jakým způsobem mají být vyvráceny, žalobci sdělil dostatečně konkrétním, jednoznačným, srozumitelným a o skutkové důvody opřeným způsobem. Není proto správné tvrzení žalobce, že „správce daně následně vyjádřil opět zcela obecnou pochybnost o dodávce stavebních prací firmou PROCAP“. Výzva ze 17. 9. 2010 není „opět velmi neurčitá a bez jakéhokoliv zdůvodnění v čem pochybnosti spočívají“.

37. Problematikou nekonkrétnosti výzvy ve vytýkacím řízení, resp. v řízení o odstranění pochybností, se zabýval Nejvyšší správní soud rovněž v rozsudku ze dne 30. 9. 2010, čj. 9Afs 46/2010-227, kde uvedl, že „ve světle rozhodnutí rozšířeného senátu nebyly výzvy v jím nyní posuzované věci obsahově dostatečné, žalobkyně na ně však reagovala, správci daně předložila podklady a následně je i doplnila a správce daně vydal další výzvy, které již byly bezvadné.“ V rozsudku ze dne 30. 9. 2009, čj. 8Afs 65/2008-94 řešil Nejvyšší správní soud rovněž nedostatečně konkrétní výzvu, ale konstatoval, že „s ohledem na posuzovanou věc toto pochybení nedosáhlo takové intenzity“. V rozsudku z 23. 2. 2012, čj. 8Afs 38/2011-117 Nejvyšší správní soud konstatoval, že „pochybnosti o správnosti, průkaznosti a úplnosti podaných daňových přiznání sice nebyly blíže konkretizovány, avšak ne každá vada výzvy dle § 43 odst. 1 ZSDP nutně vede k nezákonnému zahájení vytýkacího řízení a poukázal na skutečnost, kdy daňový subjekt reaguje i na ne zcela bezvadnou výzvu a doklady předkládá.“

Uvedená rozhodnutí krajský soud cituje nad rámec svých závěrů učiněných shora, a to proto, že chce poukázat na skutečnost, že dle judikatury Nejvyššího správního soudu je nutno posoudit vzhledem ke konkrétní věci intenzitu případné vady výzvy podle § 43 ZSDP a přihlédnout k tomu, že daňový subjekt na výzvu reaguje a se správcem daně spolupracuje, případné důkazní prostředky předkládá. V daném případě, i když se dle názoru soudu nejednalo o výzvy neurčité, žalobce, ačkoliv toto tvrdí, na ně reagoval, se správcem daně spolupracoval a důkazní prostředky sám předkládal nebo následně navrhoval.

II.

38. Druhý žalobní bod soud shledal důvodným.

39. Druhým žalobním bodem žalobce namítal nesprávné hodnocení důkazů správními orgány obou stupňů. Žalobce tvrdil, že listinnými důkazy a výsledkem svědků bylo prokázáno uskutečnění zdanitelných plnění společností PROCAP s.r.o. a tím oprávněnost žalobcem uplatněného nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. Správce daně a žalovaný však učinili závěr, že žalobce porušil § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 ZDPH, neboť v případě přijatých zdanitelných plnění, stavebních prací od společnosti PROCAP s.r.o., neprokázal, že tato zdanitelná plnění uskutečnil plátce daně, společnost PROCAP s.r.o.

40. Mezi účastníky je proto sporné, zda žalobce uplatnil nárok na odpočet DPH za stavební práce vykázané na daňových dokladech žalobce č. 100PFD86 a č. 100PFD87 vystavených dodavatelem, společností PROCAP s.r.o., plátcem DPH, pod č. 1001052 a č. 1001053 za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2010, neboť je sporné, zda předmětné stavební práce fakticky uskutečnil dodavatel společnost PROCAP s.r.o.

41. Podle § 72 odst. 1 ZDPH *nárok na odpočet daně má plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Nárok na uplatnění odpočtu daně vzniká dnem, ke kterému vznikla povinnost přiznat daň na výstupu. Podle § 73 odst. 1 ZDPH plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem.*

42. K otázce prokazování nároku na odpočet daně z přidané hodnoty se Nejvyšší správní soud vyjadřuje konstantním způsobem. Zastává stanovisko, že „jakkoliv z § 73 odst. 1 ZDPH vyplývá, že prokazování nároku na odpočet daně je prvotně záležitostí dokladovou, je současně třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění. Pokud daňový subjekt před správcem daně uplatňuje nárok na odpočet daně, je k jeho výzvě povinen uplatněný nárok jednoznačně prokázat“ (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27.1.2012, čj. 8 Afs 44/2011 – 103, ze dne 16.3.2010, čj. 1 Afs 10/2010 – 71, ze dne 28.2.2008, čj. 9 Afs 93/2007 – 84).

43. 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 osoba – plátce daně, jež je jako poskytovatel tohoto plnění uvedena v dokladu, který daňový subjekt jako důkaz k prokázání tvrzeného právního stavu předkládá (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2005, čj. 5 Afs 188/2004 – 63).

44. Vzniknou-li správci daně pochybnosti o správnosti údajů na tomto dokladu, resp. pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění či naplnění jiných zákonných podmínek pro uplatnění odpočtu daně, ztrácí daňový doklad důkazní hodnotu předvídanou v § 73 odst. 1 ZDPH a nárok na odpočet daně je třeba prokazovat dalšími způsoby předvídanými daňovým řádem (srov. shora zmíněný rozsudek čj. 1 Afs 10/2010 – 71).

45. Správce daně vycházel ve vytýkacím řízení z ustanovení § 31 odst. 9 ZSDP, podle něhož *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván*. Podle § 31 odst. 8 písm. c) ZSDP *správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem*. Obdobnou úpravu obsahuje i daňový řád v § 92 odst. 3, podle něhož *daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních*. Podle § 92 odst. 5 písm. c) d.ř. *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*.

46. Daňové řízení, jak trvale judikuje Nejvyšší správní soud, je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, nese tedy břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Dále má povinnost prokazovat k výzvě správce daně jen ty skutečnosti, které sám tvrdí (náleží Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95). Svá tvrzení prokazuje především svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30.1.2008, čj. 2 Afs 24/2007 – 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008 – 86, ze dne 16. 7. 2009, čj. 1 Afs 57/2009 – 83, či ze dne 8. 7. 2010, čj. 1 Afs 39/2010 – 124). Existence účetních dokladů, tj. příjmových a výdajových dokladů či faktur, byť formálně bezvadných, sama o sobě zpravidla ještě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2006, čj. 7 Afs 132/2004 – 99, ze dne 31. 12. 2008, čj. 8 Afs 54/2008 – 68). Správce daně proto může vyjádřit důvodné pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu bylo podle § 31 odst. 8 písm. c) ZSDP a podle nového daňového řádu je ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) d.ř. důkazní břemeno na správci daně, a to právě ve vztahu k prokázání důvodnosti jeho pochyb. Správce daně není povinen prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Správce daně proto musí identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě lze mít pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti účetnictví (srov. shora zmíněné rozsudky čj. 2 Afs 24/2007 – 119, čj. 9 Afs 30/2008 – 86, čj. 1 Afs 39/2010 – 124, náleží Ústavního soudu ze dne 29. 10.

2002, sp. zn. II. ÚS 232/02). Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k popsáním skutečností, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k předmětnému obchodnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt přitom tyto skutečnosti prokazuje zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím.

47. V první fázi daňového řízení tak leží důkazní břemeno na daňovém subjektu, který je povinen především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy prokázat skutečnosti uváděné v daňovém přiznání k příslušné dani (§ 31 odst. 9 ZSDP a § 92 odst. 3 d.ř.). Doložením všech požadovaných dokladů daňový subjekt své důkazní břemeno unese. Pokud má správce daně o předložených účetních dokladech pochybnosti, je na něm [§ 31 odst. 8 písm. c) ZSDP a § 92 odst. 5 písm. c) d.ř.], aby popsáním způsobem takové pochybnosti vyjádřil. Důkazní břemeno pak přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen tvrzené skutečnosti prokázat zpravidla dalšími důkazními prostředky (srov. shora zmíněný rozsudek čj. 1 Afs 39/2010 – 124).

48. Žalobce předložil v rámci vytýkácího řízení k výzvě správce daně z 16. 8. 2010 doklady vystavené dodavatelem společností PROCAP s.r.o. za stavební práce, a to faktury č. 100PFD86 a č. 100PFD87. Uvedené daňové doklady mají krom jiných náležitostí stanovených v § 28 ZDPH obsahovat podle § 28 odst. 2 písm. f) ZDPH také rozsah a předmět plnění. Na daňovém dokladu č. 100PFD86 (u dodavatele č. 1001052) je pod označením dodávky uvedeno: „*Fakturujeme Vám za provedení zhotovení fasády 775 m² x 1 100 Kč/m².*“ Správce daně proto žalobce výzvou ze 17. 9. 2010 vyzval k doplnění, kde byly stavební práce provedeny. Na daňovém dokladu č. 100PFD87 (u dodavatele č. 1001053) je pod označením dodávky uvedeno: „*Fakturujeme Vám za dodání a pokládku dlažby, včetně dorovnání podkladu – II. etapa.*“ Správce daně žalobce výzvou ze 17. 9. 2010 vyzval k doplnění, kde byly tyto stavební práce provedeny a ke specifikaci rozsahu tohoto plnění. Žalobce doplnil jen tvrzení, že se faktury firmy PROCAP s.r.o. týkají dlažby a fasády u M.V. Žalobce tak doložením uvedených daňových dokladů v první fázi dokazování své důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 9 ZSDP unesl.

49. Správce daně však v rámci vytýkácího řízení dožádal místně příslušného správce daně společnosti PROCAP s.r.o. k ověření, zda došlo k uskutečnění plnění doložených předloženými daňovými doklady (písemnost ze dne 13. 9. 2010, čj. 8768/10/155910403392). Dne 5. 11. 2010 byla správci daně doručena odpověď Finančního úřadu pro Prahu 2, který sdělil, že sídlo společnosti PROCAP s.r.o. je umístěno na virtuální adrese (Korunní 859/18, Praha 2), tj. společnost tam fakticky nesídlí. Na základě telefonické domluvy pověřil jednatel společnosti PROCAP s.r.o. pan U. pana Š., ředitele společnosti, k předložení potřebných dokladů. V den jednání se pan Š. telefonicky omluvil z důvodu náhlé nemoci. Dožádaný správce daně tedy předvolal k osobnímu jednání osobu oprávněnou jednat za daňový subjekt. Předvolání bylo doručeno uplynutím lhůty do datové schránky. Osoba oprávněná jednat za daňový subjekt se k dožádanému správci daně ve stanoveném termínu nedostavila. Dle odpovědi dožádaného správce daně vykázala společnost PROCAP s.r.o. v přiznání k dani z přidané hodnoty za červen 2010 údaje za uskutečněná zdanitelná plnění v hodnotě přesahující částku předmětných dokladů č. 100PFD86 a č. 100PFD87, avšak zda došlo k uskutečnění plnění deklarovaného předmětnými doklady, nebylo možné ověřit.

50. Správce daně proto žalobce vyzval výzvou z 22. 11. 2010 jednak opakovaně k prokázání uskutečnění plnění v rozsahu uvedeném na daňových dokladech, jednak k doložení či navržení jiných důkazních prostředků, než jsou daňové doklady, jimiž by bylo možné prokázat, že přijatá zdanitelná plnění doložená předmětnými daňovými doklady uskutečnil a provedl plátce uvedený na těchto daňových dokladech jako dodavatel, tj. společnost PROCAP s.r.o. Správce daně tak vyjádřil v souvislosti s předmětnými daňovými doklady své pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti účetnictví žalobce a splnil tak svoji důkazní povinnost stanovenou mu § 31 odst. 8 písm. c) ZSDP. Ve vytykáacím řízení tak bylo dále na žalobci, aby ve smyslu § 31 odst. 9 ZSDP prokázal, pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k předmětným obchodním případům.

51. Podle § 31 odst. 4 ZSDP *jako důkazních prostředků lze užít všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a které nejsou získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy. Jde zejména o různá podání daňových subjektů (příznání, hlášení, odpovědi na výzvy správce daně apod.), o svědecké výpovědi a znalecké posudky, veřejné listiny, zprávy o daňových kontrolách, protokoly a úřední záznamy o místním šetření a ohledání, povinné záznamy vedené daňovými subjekty a doklady k nim apod. Pokud ohledání nebylo možno provést v rámci místního šetření nebo daňové kontroly, provede se u správce daně. Jednotlivé skutečnosti rozhodné pro daňové řízení se prokazují v rámci důkazního řízení. Provedené důkazní řízení pak osvědčí, které z předložených důkazních prostředků se staly skutečně důkazem.* Obdobně podle § 93 odst. 1 d.ř. *jako důkazních prostředků lze užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení. Jde zejména o tvrzení daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci.*

52. Žalobce k výzvě z 22. 11. 2010 předložil smlouvu o dílo uzavřenou žalobcem se společností PROTOCAP s.r.o. dne 1. 4. 2010 a její doplněk z 15. 4. 2010. Předmětem smlouvy o dílo je „realizace stavebních prací (zateplení fasády 669 m² 100 mm polystyrenem) na objektu nebytového prostoru v ... objekt výše uvedeného objednatele“. Cena díla byla sjednána ve výši 669 m² x 1.150 Kč/m² bez DPH, celkem včetně DPH částkou 923.220 Kč. Čas provedení prací byl sjednán na dobu od 1. 4. 2010 do 30. 6. 2010. Předmětem doplňku z 15. 4. 2010 byla dohoda stran na slevě ve výši 50 Kč/m² z důvodu použití menšího izolantu. Dále žalobce k faktuře č. 100PFD86 předložil zálohovou fakturu č. 100800001 ze dne 7. 4. 2010, na které je uvedeno: „Fakturuje Vám zálohovou fakturu na zateplení fasády v Sokolově, Gagarinova 1934“, na které je uvedena částka 250.000 Kč. O tuto částku je snížena cena k úhradě na faktuře č. 100PFD86, kde je fakturována za 775 m² x 1.100 Kč/m² částka včetně DPH 773.000 Kč. Dále k faktuře č. 100PFD87 žalobce sdělil, že se týká dodání a pokládky dlažby, včetně dorovnání podkladu – II. etapa, a předložil objednávku z 8. 2. 2010, kde je objednatelem žalobce a dodavatelem společnost PROCAP s.r.o. a je uvedeno: „Dodání a pokládka zámkové dlažby včetně dorovnání podkladů a zásypu v ceně 680 Kč/m².“

53. Správce daně předvolal na 14. 12. 2010 k podání svědecké výpovědi A.U., jednatele společnosti PROCAP s.r.o. Svědek uvedl, že předmětem činnosti společnosti PROCAP s.r.o. je stavebnictví, zprostředkovatelství a jiné činnosti, které se dají stáhnout z obchodního rejstříku. K dotazu, jaké stavební práce společnost zajišťuje a jakým způsobem a má-li zaměstnance, najímá-li si subdodavatele, svědek uvedl: „*Obojí, dle živnosti, přípravné práce, izolačské a další.*“ K dotazu ohledně obchodních vztahů mezi společností a žalobcem svědek uvedl: „*Někdy od roku 2007, nevím konec, pokračovalo to do dokončení zakázky, přesně datum nevím. Letos, datum si nepamatuji. Dle dohody, dělala se dlažba u pana (žalobce) na adrese ..., zateplení toho objektu, výměna oken, bourací práce, dál nevím, nevzpomínám si. Jinou akci jsem pro pana (žalobce) nedělal.*“ K dotazu, aby svědek popsal, jakou a jakým způsobem vykonávala společnost pro žalobce svou činnost ve zdaňovacím období 2. čtvrtletí 2010, svědek uvedl: „*Nevzpomínám si, dělal jsem pro pana (žalobce) pouze akci na adrese....*“ K dotazu, zda společnost vystavila doklady č. 1001052 (u žalobce č. 100PFD86) a č. 1001053 (u žalobce č. 100PFD87), svědek uvedl: „*Ano vystavila.*“ Konkrétně pak k dalšímu dotazu ohledně obou plnění uvedl: „*Obě provedly subdodavatelské společnosti – je to firemní záležitost. Práce byly provedeny na adrese ... Nepamatuji si, kdy byly stavební práce zahájeny a kdy ukončeny.*“ Ke spolupráci s žalobcem svědek uvedl, že tato probíhala v pořádku, „*se subdodavatelem komunikovala společnost PROCAP s.r.o. Nejsem si jistý, jestli u jednání byl přítomen pan (žalobce). Práce předával subdodavatel mě, já panu (žalobci). Nevím, jestli byl přítomen i pan (žalobce).*“ Na otázku, mohl-li se žalobce setkat se zaměstnanci subdodavatele, svědek uvedl: „*Nevím, jestli se setkal se zaměstnanci.*“ Svědkovi byla předložena smlouva o dílo s dotazem, jak probíhalo zhotovení fasády a v jakém rozsahu. Svědek uvedl: „*Práce byly provedeny v zadní části objektu na adrese Fasáda se dělala na celém objektu. Fakturoval jsem panu (žalobci) materiál a práci.*“ K dotazu, kdo zajistil materiál, svědek uvedl: „*Materiál zajistil subdodavatel. Subdodavatel zajistil i přepravu materiálu.*“ K dotazu, že je na faktuře č. 1001052 fakturováno za zhotovení fasády 775 m² a ve smlouvě o dílo je uvedeno 669 m² svědek uvedl: „*Zřejmě došlo ke špatnému výpočtu. Neexistuje žádný dodatek ke smlouvě týkající se rozsahu prací.*“ Svědkovi byla předložena objednávka dodání a pokládky dlažby s tím, aby se vyjádřil k rozsahu těchto prací. Svědek uvedl: „*Dlažba byla položena před budovou, která se zateplovala a za ní. Práce, které provedeny byly, jsou uvedeny v objednávce. Materiál zajistil subdodavatel.*“ K dotazu, zda existoval stavební deník k těmto pracem, svědek uvedl: „*Myslím, že byl.*“ Dle svědka jej vedl subdodavatel, nevěděl, kde je uložen. Provedení prací kontroloval svědek, jednou týdně, dvakrát, nevzpomínal si. K dotazu ohledně úhrady za poskytnuté služby fakturované uvedenými dvěma doklady, svědek uvedl: „*Na účet.*“ Podle svědka se předání dokončených prací zúčastnil svědek a žalobce. Svědek si nebyl jistý, nevzpomínal si, zda existují doklady o předání. Smlouvu o dílo podepsal svědek a žalobce. Faktury č. 1001052 a č. 1001053 byly žalobci předány osobně, do ruky. U předání prací byl svědek a žalobce. K otázkám žalobce, zda dodali vše, co je napsáno na fakturách a je-li vše zapláceno, svědek uvedl: „*Ano.*“ K dotazu, kdo dělal výměru fasády týkající se plnění na dokladu č. 1001052, svědek uvedl: „*Firma PROCAP s.r.o.*“ K dotazu, zda zjistili před fakturací rozdíl ve výměře, svědek uvedl: „*Zkonzultovali jsme rozdíl s panem (žalobcem).*“ K dotazu, z čeho vyplývají rozdíly ve výměře, svědek uvedl: „*Výška, vzdálenost, metry², materiál.*“

54. Svědkovi byla téhož dne 14. 12. 2010 předána výzva správce daně ze 14. 12. 2010, čj. 114984/10/15510403392, kde byla společnost PROCAP s.r.o. vyzvána k vydání nebo zapůjčení k ohledání veškerých důkazních prostředků vztahujících se ke spolupráci s žalobcem ve věci zhotovení fasády a pokládání dlažby a dokladů o úhradách. Správci daně byla dne 31. 1. 2011 předložena smlouva o dílo vztahující se ke zhotovení fasády, objednávka z 8. 2. 2010 vztahující se k pokládce dlažby, tj. důkazní prostředky totožné s těmi, které předložil žalobce, a výpisy z bankovního účtu, ze kterých vyplývá, že byla úhrada předmětných plnění dodavateli provedena bankovním převodem.

55. Dne 14. 3. 2011 bylo správcem daně provedeno místní šetření na adrese ... a ověřeno, že na zadní budově a na přední části budovy je nová fasáda žluté barvy, včetně zateplení.

56. Žalobce předal správci daně dne 1. 4. 2011 písemnost nazvanou předání podkladů, kde uvedl, že předává správci daně podklady, které si vyžádal od pana U. Jednalo se o přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2010, podklady k dani z přidané hodnoty za červen 2010 a předávací protokol k fasádě ze dne 30. 6. 2010, které dle žalobce prokazují, že v evidenci firmy PROCAP s.r.o. byly faktury č. 100PFD86 a 100PFD87 řádně zaevidovány a uvedeny v daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2010.

57. V rámci odvolacího řízení byla 11. 10. 2011 provedena svědecká výpověď svědka F.J. Svědek uvedl k činnosti společnosti PROCAP s.r.o. pro žalobce: „*probíhaly tam bourací práce, úprava terénů, nějaká vyzdívka, osazení oken, vybourávání oken, likvidace sutí nebo odpadu, betonování tam bylo, zhotovení zámkové dlažby, fasáda, podezdívky oken a prostě tyhle drobné práce*“. Svědek prováděl kontrolu zaměstnanců PROCAPu při jejich pracích, protože má smlouvu o provedení práce. Svědek předložil Dohodu o provedení práce ze dne 1. 2. 2008 uzavřenou mezi společnostmi PROCAP s.r.o. a svědkem, která je přílohou protokolu o výpovědi svědka. Dle svědka tyto vztahy mezi žalobcem a společností PROCAP s.r.o. trvaly od roku 2008 a ukončeny byly začátkem roku 2011. Práce byly prováděny dle svědka: „*Nahoře vedle chráněných dílen*“. Na pracích se svědek podílel „*tím stylem, že pan Urban mi zatelefonoval, ať se dostavím na areál, kde práce probíhaly, a ten den se dělaly třeba výkopové práce nebo bourací práce nebo fasáda a já jsem dozoroval, zda dílo provádějí tak, jak mají, jestli udělalo to, co měli*“. K dotazu, zda psal nějaké výstupy, uvedl: „*Občas jsem nějaké psal, třeba to, co se zrovna dělo, nebylo to časté. Poznámky jsem nikomu nedával, nechával jsem si je a pak jsem je konzultoval s panem U. Buď telefonicky, nebo se za mnou stavěl přímo na pracích nebo jsme se sešli někde k večeru*“. Svědek uvedl konkrétní práce, na které dohlížel: „*Bourací práce, které probíhaly ve všech budovách, výkopové práce, úprava terénu, fasáda, zámková dlažba, zhotovení chodníků, zábradlí, ztracené bednění, nějaké vyzdívání, osazování oken, montáž lešení a drobné práce spojené s vyjmenovanými činnostmi*“. K dotazu, zda všechny tyto práce uskutečňovali zaměstnanci PROCAPu, svědek uvedl: „*Já jsem dohlížel pouze na zaměstnance PROCAPu*“. Dle svědka „*zámková dlažba byla dělaná v roce 2010, fasáda probíhala současně. První polovina roku*“. K dotazu, kdo konkrétně vykonával práce na zakázkách zhotovení fasády a pokládání dlažby, zda zaměstnanci PROCAPu nebo subdodavatelé, svědek uvedl: „*Já vím, že když jsem přišel, pan Urban mi představil lidi, na které budu dohlížet. Představil mi je jako zaměstnance PROCAPu. Já jsem tak dalece nekonzultoval s panem Urbanem, jestli má nějaké subdodávky*“.

nebo vlastní zaměstnance na všechno.“ Ohledně přepravy zaměstnanců svědek uvedl: „Vím, že občas je přivezl pan U., občas přijeli sami. Já jsem tam nechodil na ten stejný čas jako oni, takže nevím. Občas tam dorazili i autem, které používal PROCAP na nákup drobného materiálu.“ K dotazu, kdo zajišťoval materiál na tyto dvě zakázky a jeho přepravu, svědek uvedl: „Pan U. Já jsem jen občas panu U. zavolal, že je třeba koupit nějaký drobný materiál, který právě chyběl. Někaký stavební materiál tam už byl, pak se dovážel nový. Nevím, kdo zajišťoval materiál, občas přijel nějaký nákladáček.“ Dle svědka byly práce prováděny: „Úplně zadní budova od silnice. Od silnice se prošlo dozadu a budova napravo ... a zhruba třičtvrtě první budovy, jen čelní strana první budovy je z jiného materiálu než polystyren.“ K použitému materiálu svědek uvedl: „Polystyren, lepidlo na fasádu, síť nebo perlinka a nějaká silikátová nebo zatřená omítka. Samozřejmě další drobný materiál.“ Barvu svědek popsal: „Nějaká žlutá nebo dooranžova.“ K zámkové dlažbě svědek uvedl: „Byla pokládána od první budovy dozadu až za zadní budovu.“ I v případě dlažby svědek popsal použitý materiál. Uvedl, že on stavební deník nevedl, a jestli jej vedl někdo jiný, nevěděl. Ke kontrole stavebních prací svědek uvedl: „Občas se přišel podívat pan V., pan U. Občas se tam někdo mihl, nevím, jestli to patřilo k panu U. nebo ne. Vždy přišel, něco si zapsal a odešel.“ Svědek uvedl, že neví, kolikrát tam byl pan U. a žalobce, když tam on nebyl. S oběma se tam potkával, ale nemohl říci, kolikrát to bylo. Nebylo to pravidelné. Ohledně předání prací uvedl: „Nevím, jestli jednání mezi panem V. a panem U., u kterého jsem byl, bylo už samotné předání prací. Přímého jednání či podpisu protokolu o předání díla jsem se nezúčastnil. Vím, že si třeba předávali podklady ohledně dokumentace ke stavbě, ale jestli to byl předávací protokol, to nevím. U fasády vím, že šli něco takového dělat.“ K pokynům udělovaným svědkovi uvedl: „Všechno bylo ústně, občas mi dal papírek s tím, že se má něco dělat.“ Dále svědek uvedl: „Konkrétně na jeho lidi jsem měl dohlížet. Byla tam skupina lidí, řekl mi, na které konkrétně mám dohlížet. Jednou jich tam bylo pět, jindy sedm, docházku jsem pro ně nevedl.“ K dotazu, zda byla svědkovi předána stavební dokumentace, svědek uvedl: „Ne, všechno bylo ústně. Maximálně mi jenom někdy předali vzkaz, abych věděl, co se ten den bude dít, na co se bude dohlížet.“ K dotazu, jakým způsobem bylo upřesněno, na jaké zaměstnance má dohlížet, svědek uvedl: „Převážně tam byla stálá parta. Když tam bylo víc lidí, tak byli u sebe.“ Identifikovat „tu stálou partu“ jménem a příjmením svědek nemohl, uvedl: „Jsou to lidi, se kterými se nevidám, takže si to nepamatuju.“ K dotazu zástupce žalobce svědek po té, kdy mu byly předloženy faktury č. 1001053 a č. 1001052 uvedl k dodávce a pokládce dlažby: „Práce byly uskutečněny. Na té druhé je zhotovení fasády. Metry čtvereční nevím, ale to zateplování fasády taky probíhalo.“

58. Podle § 2 odst. 3 ZSDP při rozhodování hodnotí správce daně důkazy podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo. Podle § 31 odst. 2 ZSDP jsou finanční orgány povinny v zájmu co nejúplnějšího zjištění skutečností rozhodných pro správné stanovení daňové povinnosti provést navržené důkazní prostředky, které jsou potřebné ke zjištění stavu věci. Podle § 31 odst. 4 věta poslední ZSDP teprve provedené důkazní řízení osvědčí, které z předložených důkazních prostředků se staly skutečně důkazem.

59. Žalovaný v rámci odvolacího řízení již postupoval podle nového daňového řádu, kde je dokazování v daňovém řízení, resp. zásada volného hodnocení důkazů upravena obdobně. Podle § 8 odst. 1 d.ř. 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. Podle § 92 odst. 2 d.ř. 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. Podle § 92 odst. 4 d.ř. 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. Podle § 92 odst. 7 d.ř. správce daně po provedeném dokazování určí, které skutečnosti považuje za prokázané a které nikoliv a na základě kterých důkazních prostředků; o hodnocení důkazů sepiše úřední záznam, pokud se toto hodnocení neuvádí v jiné písemnosti založené ve spise.

60. K aplikaci zásady volného hodnocení důkazů v daňovém řízení se za účinnosti zákona o správě daní a poplatků vyslovil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 28. 7. 2008, čj. 5Afs 5/2008–75, publikovaném pod č. 1702/2008 Sb. NSS, tak, že „zásada volného hodnocení důkazů zakotvená v tomto ustanovení znamená, že správce daně není vázán žádnými formálními pravidly, jež by stanovily, jaká je důkazní síla jednotlivých důkazních prostředků, neznamená to však, že by závěry správce daně o skutkové stránce věci mohly být výsledkem libovůle. Naopak takové závěry musí vyplynout z racionálního myšlenkového procesu odpovídajícího požadavkům formální logiky, v jehož rámci bude důkladně posouzen každý z provedených důkazů jednotlivě a zároveň budou veškeré tyto důkazy posouzeny v jejich vzájemné souvislosti. Tato úvaha musí být v konečném rozhodnutí přezkoumatelným způsobem vyjádřena a také plně podléhá kognici správních soudů. Rovněž v poslední větě § 31 odst. 4 daňového řádu, podle níž provedené důkazní řízení osvědčí, které z předložených důkazních prostředků se staly skutečně důkazem, je možné rozumět tak, že z úvahy správce daně o zhodnocení všech důkazů vyplyne, které z nich podporují tvrzení daňového subjektu a které ho naopak zpochybňují či vyvracejí, rozhodně však toto ustanovení neposkytuje správci daně oprávnění k tomu, aby některé předložené důkazy svévolně ze své úvahy vyloučil a přihlížel pouze k některým, které si sám zvolí.“ Vzhledem k obdobné úpravě obsažené v novém daňovém řádu lze uvedené aplikovat i na postup při hodnocení důkazů podle nového daňového řádu. Těmto požadavkům však žalovaný nedostál a zásadu volného hodnocení důkazů tak porušil, když důkazy provedené správcem daně a důkaz výsledkem svědka, který byl proveden v souladu s § 115 odst. 1 d.ř. v rámci odvolacího řízení, nehodnotil v duchu zásady volného hodnocení důkazů stanovené v § 8 odst. 1 d.ř.

61. Pro závěr, že žalobce uplatnil nárok na odpočet DPH za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2010 na základě faktur č. 100PFD86 a 100PFD87 vystavených společností PROCAP s.r.o., plátcem daně, za stavební práce provedené tímto dodavatelem oprávněně, bylo rozhodné posouzení, zda žalobce unesl důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 9 ZSDP, resp. § 92 odst. 3 d.ř., ve vztahu ke svému tvrzení, že splnil podmínky pro uplatnění nároku na odpočet DPH za uvedené zdaňovací období podle § 72 odst. 1 ZDPH a § 73 odst. 1 ZDPH, tedy že přijatá zdanitelná plnění byla uskutečněna plátcem DPH uvedeným na daňových dokladech, společností PROCAP s.r.o.

62. Při hodnocení provedených důkazů je nutno vycházet ohledně fasády ze smlouvy o dílo a jejího dodatku. Ke smlouvě o dílo žalovaný uvedl, že v ní není „konkrétně uvedeno, na které z budov, které se na dané adrese nachází a jsou v majetku daňového subjektu, mají

být práce uskutečněny. Dále je ve smlouvě uvedeno, že předmětem smlouvy je zateplení objektu v celkovém rozsahu 669 m², ačkoli bylo fakturováno zateplení objektu v celkovém rozsahu 775 m². K tomuto je dále nutné uvést, že z porovnání smluvního ujednání podmínek fakturace poskytovaných služeb uvedených ve smlouvě o dílo a skutečně realizované fakturace vyplynulo, že k fakturaci prací mělo dle smlouvy dojít dvakrát, a to na základě předávacího protokolu, který měl být podkladem pro vystavení zálohové a konečné faktury (článek IV.); v následujícím V. článku smlouvy je v rozporu s předchozím článkem uvedeno, že k fakturaci prací mělo dojít dvakrát v měsíci (práce měly dle smlouvy probíhat tři měsíce, tzn., mělo být vystaveno celkem šest faktur); ve skutečnosti byly vystaveny dvě faktury - zálohová a konečná a jeden předávací protokol; dle údajů uvedených v uzavřené smlouvě, měly faktury obsahovat náležitosti dle zákonů č. 536/1991 Sb., č. 117/1994 Sb. a č. 588/1992 Sb. a jejich dalších prováděcích zákonů, přičemž bylo správcem daně ověřeno, že se jedná o zákon o pyrotechnických výrobcích, o novelu zákona o sdružování v politických stranách a o zákon o dani z přidané hodnoty, který byl zrušen zákonem č. 235/2004 Sb. Existuje rovněž nesoulad mezi smlouvou a fakturami č. 100PFD86 a 100PFD87 předloženými k doložení plnění zhotovení fasády, kdy dle smlouvy povinnou přílohou faktur měly být předávací protokoly. Ačkoli je ze smlouvy zřejmé, že by takové důkazní prostředky - předávací protokoly - měly existovat, daňový subjekt je v průběhu řízení správcem daně nepředložil. Naopak z předložených faktur není vůbec zřejmé, že by jejich přílohou byl např. předávací protokol.

63. Hodnocení smlouvy o dílo a jejího dodatku provedené žalovaným je dle názoru soudu v rozporu s postupem podle § 8 odst. 1 d.ř. Předně je nutno zohlednit, že nejde o smlouvy pouze fiktivní, ale o listinné důkazy, ze kterých se podává, že se smlouvou o dílo společnost PROCAP s.r.o. jako zhotovitel zavázala pro žalobce jako objednatele realizovat stavební práce - zateplení fasády za 669 m² 100 mm polystyrenu. Předmětem dodatku ke smlouvě je změna ceny za m² vzhledem ke změně použitého izolantu. Uvedené listinné důkazy korespondují se zálohovou fakturou a fakturou č. 100PFD86, ze které je zřejmé, že při stanovení úhrady za tento předmět plnění byla zohledněna zálohová faktura a částka k úhradě byla počítána podle dodatku ke smlouvě o dílo částkou 1.100 Kč/m². Pokud jde o částku zaplacenou žalobcem za fasádu, která byla vyšší, než ve smlouvě o dílo sjednaná, je zcela logickým vysvětlením, že se při realizaci jednalo o přepočtení plochy fasády a skutečně realizované m² fasády byly žalobcem zaplacený. Z toho a z výpovědi svědka A.U.(odst. 49), který uvedl, že zřejmě došlo ke špatnému výpočtu a že neexistuje žádný dodatek ke smlouvě v tom směru, lze dovodit, že žalobce s uvedenou změnou rozsahu předmětu plnění souhlasil a bezhotovostně jej zaplatil, jak prokázal výpisem z účtu. Lze proto předpokládat, že tato změna smlouvy o dílo byla sjednána konkludentně. Pokud jde o žalovaným zmíněné nedostatky ohledně četnosti fakturace v článku IV. a V., tyto dle názoru soudu nemohou mít vliv na důkazní hodnotu předložené smlouvy o dílo, stejně tak jako nesprávné označení právních předpisů, jimiž se mají řídit náležitosti faktury. Obě předmětné faktury mají jako daňové doklady náležitosti § 28 ZDPH, kromě vytýkaného rozsahu a místa plnění, tedy náležitosti dle § 28 odst. 2 písm. f) ZDPH, jejichž doplnění bylo předmětem výzvy správce daně. Obě faktury byly žalobcem zaplacený na účet dodavatele společnosti PROCAP s.r.o. Nesoulad mezi smlouvou o dílo a fakturami č. 100PFD86 a 100PFD87 nelze hodnotit tak, jak to činí žalovaný. Ke zhotovení fasády se vztahovala toliko faktura č. 100PFD86. Z faktury není zřejmé, že je její přílohou předávací protokol, ale tento byl v průběhu řízení žalobcem předložen, i když, jak uvádí žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí „až poté, kdy se

daňový subjekt při jednání na finančním úřadě dne 16. března 2011 seznámil s průběhem a dosavadním výsledkem postupu k odstranění pochybností“. Není tedy pravdou, že by tento předávací protokol žalobce správci daně nepředložil.

64. Předávací protokol žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí hodnotil. Uvedl, že dle předávacího protokolu „byla fasáda zhotovena v zadní části objektu ... bez dalšího konkrétního upřesnění či uvedení výměr, přičemž během místního šetření dne 9. března 2011 bylo správcem daně zjištěno, že fasáda byla zhotovena nejen na zadní budově areálu na adrese ..., ale také na části přední budovy, kterou DS v rámci své ekonomické činnosti pronajímá plátcům i neplátcům daně z přidané hodnoty“.

Rovněž s hodnocením předávacího protokolu nelze souhlasit, neboť v jaké části objektu žalobce byla fasáda realizována, nebylo v průběhu vytýkácího řízení zcela přesně správcem daně zjišťováno. Svědek A.U. uvedl, že byly práce provedeny v zadní části objektu. Svědek F.J. uvedl, že se práce prováděly nahoře vedle chráněných dílen. Dle žalovaného však svědek popsal naprosto přesně, kde práce probíhaly. Navíc je zde rozpor v m² realizované fasády, kdy žalobce namísto ve smlouvě o dílo sjednaných 669 m² zaplatil fakturovaných 775 m².

65. K objednávkce ze dne 8. 2. 2010 žalovaný uvedl, že „v objednávce není konkrétně uvedeno, kde měly být práce provedeny a v jakém rozsahu“. Dle názoru soudu se v případě objednávky jedná o listinný důkaz, který prokazuje objednávku dodání a pokládky dlažby včetně dorovnání podkladů a zásypu – II. etapa, v ceně 680 Kč/m². I když není v daňovém dokladu č. 100PFD87 uveden rozsah pokud jde o m² dlažby, bylo prokázáno výpisem z účtu žalobce, že fakturovanou částku včetně DPH 918.000 Kč společnosti PROCAP s.r.o. bezhotovostně zaplatil.

66. Soud se proto neztotožňuje se závěrem žalovaného ohledně hodnocení uvedených důkazních prostředků, že „na základě výše uvedeného, lze tedy konstatovat, že správci daně ani nebyly předloženy doklady bezvadné po formální stránce, přičemž uvedené důkazní prostředky smlouva, faktura a objednávka nejsou dle odvolacího orgánu postačující k uznání nároku na odpočet daně, neboť nemohou prokázat reálné přijetí služby.“ Dle názoru soudu byly žalovaným uvedené listinné důkazy hodnoceny jednostranně s důrazem na jejich formální nedostatky a žalovaným bylo zcela opomenuto jejich hodnocení ve vzájemné souvislosti s ostatními provedenými důkazy.

67. Tvrzení žalobce, že o provedení uvedených prací účtovala ve své evidenci DPH i společnost PROCAP s.r.o. žalovaný zpochybnil a v odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl, že „v předložené kopii přiznání k dani z přidané hodnoty za červen 2010 společnosti PROCAP jsou uvedeny údaje za uskutečněná zdanitelná plnění v hodnotě přesahující částku předmětných dokladů č. 100PFD86 a č. 100PFD87. Z porovnání hodnot základu daně a daně uskutečněných zdanitelných plnění s místem plnění v tuzemsku uvedených v předložené kopii daňového přiznání a podkladech k dani z přidané hodnoty je zřejmé, že se tyto hodnoty shodují. V evidenci pro daňové účely tiskové sestavě Podklady k dani z přidané hodnoty je uvedeno deset tuzemských uskutečněných plnění, mezi nimi i plnění zaevidovaná u odběratele pod čísly 100PFD86 a č. 100PFD87. Tisková sestava Podklady k dani z přidané hodnoty obsahuje soupis přijatých a uskutečněných plnění. U každého plnění je uvedeno DUZP, číslo a druh zdrojového dokladu (např. faktura vydaná, faktura přijatá, pokladna, banka), základ

daně a daň v příslušné daňové sazbě. Tisková sestava stejně jako vydané faktury zaevidované u odběratele pod čísly 100PFD86 a č. 100PFD87 byla vytvořena ekonomickým a informačním systémem POHODA. Údaje (DUZP, číslo, druh zdrojového dokladu, základ daně a daň do tiskové sestavy) Podklady k dani z přidané hodnoty jsou přenášeny přímo ze zdrojového dokladu, tj. z konkrétní faktury vydané, resp. z konkrétní faktury přijaté. Náležitostí běžného daňového dokladu je v případě, kdy je zdanitelné plnění uskutečňováno pro plátce, daňové identifikační číslo odběratele. Jak je z předložené tiskové sestavy Podklady k dani z přidané hodnoty - Uskutečněná plnění zřejmé, pouze u plnění uskutečněných pro daňový subjekt je uvedeno DIČ odběratele, u dalších osmi uskutečněných plnění není DIČ (tj. identifikace odběratele) uvedeno, ačkoli se hodnota sedmi dalších uskutečněných plnění pohybuje v intervalu od 96 tis. Kč do 1.370 tis. Kč, z čehož by vyplývalo, že ostatní uskutečněná plnění firmy PROCAP s.r.o. za zdaňovací období červen 2010 byla uskutečněna pro neplátce daně. Rovněž tak je z tiskové sestavy Podklady k dani z přidané hodnoty zřejmé, že u žádného z devíti tuzemských přijatých plnění, jejichž zdrojovým dokladem jsou faktury přijaté, není uvedeno DIČ - v tomto případě dodavatele, ačkoli se jedná o přijaté faktury, jejichž hodnota se v sedmi případech pohybuje v intervalu od 514 tis. Kč do 1.080 tis. Kč. Dle názoru odvolacího orgánu není při vedení účetní evidence zcela běžné evidovat faktury vydané, resp. faktury přijaté bez identifikace odběratele, resp. dodavatele.“ Žalovaný k tomu dále konstatoval: „Na základě uvedeného a v kontextu s odpovědí dožádaného správce daně Finančního úřadu pro Prahu 2, kdy tento v rámci odpovědi na dožádání uvedl, že v přiznání k dani z přidané hodnoty za červen 2010 u společnosti PROCAP jsou sice uvedeny údaje za uskutečněná zdanitelná plnění v hodnotě přesahující částku předmětných dokladů č. 100PFD86 a č. 100PFD87, avšak z důvodu, že daňový subjekt nereaguje ani na předvolání správce daně, nebylo možné ověřit skutečnost, zda došlo k uskutečnění plnění deklarovaných předmětnými doklady, neosvědčil žalovaný předložené doklady - kopie přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2010 a podklady k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2010 společnosti PROCAP s.r.o. za důkaz prokazující, že předmětná zdanitelná plnění uskutečnil plátce uvedený na dokladech č. 100PFD86 a č. 100PFD87.“ Žalovaný v této části odůvodnění napadeného rozhodnutí uzavřel, že „nelze přisvědčit námitce daňového subjektu, že nezávislým správním orgánem Finančním úřadem pro Prahu 2 byla ověřena faktická skutečnost předmětných plnění“.

68. Dle názoru soudu odporuje uvedené hodnocení žalobcem předložených důkazů postupu stanovenému v § 8 odst. 1 d.ř., neboť jednak není správné klást žalobci k tíži, jak daňový subjekt (dodavatel žalobce) vede účetní evidenci DPH (viz „není při vedení účetní evidence zcela běžné evidovat faktury vydané, resp. faktury přijaté bez identifikace odběratele, resp. dodavatele“), jednak z uvedeného popisu účetních případů v evidenci dodavatele žalobce nelze jednoznačně dovodit, že neúčtoval o fakturách č. 100PFD86 a č. 100PFD87, naopak je zřejmé, že „v evidenci pro daňové účely tiskové sestavě Podklady k dani z přidané hodnoty je uvedeno deset tuzemských uskutečněných plnění, mezi nimi i plnění zaevidovaná u odběratele pod čísly 100PFD86 a č. 100PFD87“. Dále je zřejmé, že „z předložené tiskové sestavy Podklady k dani z přidané hodnoty - Uskutečněná plnění je zřejmé, že pouze u plnění uskutečněných pro daňový subjekt je uvedeno DIČ odběratele, u dalších osmi uskutečněných plnění není DIČ (tj. identifikace odběratele) uvedeno.“ Konečně pak je nutno tyto důkazy posuzovat ve vzájemné souvislosti s ostatními důkazy.

69. Ke svědecké výpovědi A.U., jednatele společnosti PROCAP s.r.o. žalovaný uvedl, že „odpovídal neurčitě a nejasně, jeho popis uskutečňování předmětných plnění byl velmi nekonkrétní. Ačkoli ... jednoznačně potvrdil vystavení předmětných dokladů a provedení fakturovaných prací, nebyl schopen uvést, kdy byly předmětné práce zahájeny a ukončeny, nevěděl, jak často kontroloval provádění prací, zda existují nějaké dokumenty k předání prací, nebyl si jist, zda byl veden stavební deník, nevěděl, kde je stavební deník uložen, nevěděl, jak vznikl rozdíl mezi sjednaným rozsahem prací a skutečnou fakturací (faktura za provedení zhotovení fasády). Nepamatoval si, jakou konkrétní činnost pro (žalobce) vykonával v průběhu 2. čtvrtletí 2010. Ke konkrétnímu uskutečnění prací uvedl, že práce včetně dodání materiálu provedly subdodavatelské společnosti s tím, že názvy společností jsou firemní záležitostí, se subdodavateli komunikovala firma PROCAP s.r.o. a provedení prací kontroloval osobně. ... uvedl, že společnost PROCAP s.r.o. spolupracuje s daňovým subjektem již od roku 2007. V rámci řízení bylo však zjištěno, že tato společnost existuje teprve od roku 2008. Naopak ze svědecké výpovědi pana J. ... vyplynulo, že svědek prováděl kontrolu zaměstnanců společnosti PROCAP s.r.o. při bouracích pracích, úpravě terénů, vyzdívce, osazení a vybourání oken, likvidaci sutě a odpadů, betonování, pokládce zámkové dlažby, fasádě, podezdívce oken a stavění lešení. Svědek na základě telefonátu pana U. dozoroval zaměstnance firmy PROCAP s.r.o., zda provádí práce správně a zda je uděláno, co má být s tím, že stavební práce - zhotovení zámkové dlažby a fasáda - probíhaly v první polovině roku 2010. Na základě výše uvedeného hodnocení svědecké výpovědi pana U., jehož prohlášení týkající se konkrétních údajů o předmětných zdanitelných plněních ... jsou neurčitá, nejednoznačná, nejasná a nepřesná, dále z důvodu, že v průběhu daňového řízení nebylo možné ověřit skutečnosti, které uvedl pan U. během svědecké výpovědi, tj. že práce (zhotovení fasády a pokládka zámkové dlažby) byly provedeny subdodavateli, jejichž jména pan U. s odkazem na firemní tajemství během svědecké výpovědi neuvedl, a v kontextu se svědeckou výpovědí pana J., neosvědčil odvolací orgán výpověď pana U. za důkaz prokazující skutečnost, že zdanitelná plnění deklarovaná doklady č. 100PFD86 a č. 100PFD87 uskutečnila firma PROCAP s.r.o.“

70. Ke svědecké výpovědi F.J. žalovaný uvedl, že „svědek během ústního jednání sám uvedl, že společnost PROCAP s.r.o. pro daňový subjekt uskutečňovala zakázky pokládka zámkové dlažby a zhotovení fasády, přesně popsal místa prováděných prací. Dle svého vyjádření svědek prováděl na místě kontrolu prováděných prací. Jakmile správce daně vyzval svědka, aby sdělil konkrétní skutečnosti týkající se prováděných prací, svědek mluvil neurčitě a jeho odpovědi byly nejasné a nejednoznačné. Svědek například nebyl schopen identifikovat žádného z pracovníků, kteří měli stavební práce provádět. Tato skutečnost je nevěrohodná především v situaci, kdy svědek na základě telefonického rozhovoru s panem U. dorazil na místo prováděných prací a pracovníky, na které měl dohlížet, dle svého vyjádření poznal podle toho, že se pohybovali u sebe. Docházku svědek pro společnost PROCAP s.r.o. nevedl a ze své kontroly nepsal žádné výstupy, které by společnosti předával. ... dohlížel pouze na zaměstnance společnosti PROCAP s.r.o. ... ovšem pan U. ... uvedl, že práce prováděl najatý subdodavatel a nikoliv zaměstnanci společnosti PROCAP s.r.o. Dále správce daně zaznamenal nesrovnalost mezi výpovědí pana A.U., který uvedl, že kontrolu prováděných prací prováděl on sám, nikoho dalšího, kdo by kromě něho kontrolu prací prováděl, neuvedl. Ačkoli na otázku zástupce daňového subjektu, zda byly práce dle dokladu č. 1001052 (dle evidence daňového subjektu doklad č. 100PFD86) zhotovení fasády pro daňový subjekt

uskutečněny, svědek uvedl, že zateplení fasády probíhalo, ale „metry čtvereční nevím“, tj. nevěděl, v jakém rozsahu práce skutečně probíhaly. S ohledem na skutečnost, že svědek měl dle svého vyjádření za úkol právě kontrolu prováděných prací a tyto proběhly v časovém odstupu, který není značný, je neobvyklé, že nebyl schopen alespoň přibližně uvedený rozsah prací potvrdit.“ Předloženou Dohodu o provedení práce uzavřenou 1. 2. 2008 mezi společnostmi PROCAP s.r.o. a svědkem žalovaný posoudil jako účelovou, neboť „předmětem smlouvy byla kontrola postupu prací - stavba Gagarinova Sokolov. Práce byla dle smlouvy zahájena dne 1. února 2008. V průběhu jiného daňového řízení vedeného u (žalobce) - daňové kontroly na dani z přidané hodnoty zahájené dne 21. července 2010 bylo ovšem zjištěno, že společnost PROCAP s.r.o. měla dle předložené smlouvy o dílo ze dne 5. června 2009 zahájit provádění prací na adrese Gagarinova 1934, Sokolov teprve dne 5. června 2009. K uzavření doložené Dohody o provedení práce mezi panem J. a společností PROCAP s.r.o. došlo téměř rok a půl před vlastním započatím prací, které měl pan J. podle této dohody vykonávat.“ Na základě výše uvedených skutečností žalovaný uzavřel, že je „ze svědecké výpovědi pana J. v kontextu s dalšími zjištěními získanými v rámci daňového řízení zřejmé, že jeho některé odpovědi působily nevěrohodně a některé z jeho odpovědi byly v rozporu s tvrzením pana U., dospěl odvolací orgán k závěru, že svědecká výpověď pana J. neprokazuje oprávněnost uplatnění nároku na odpočet daně na základě přijatého zdanitelného plnění deklarovaného doklady od dodavatele PROCAP s.r.o. ... neboť nebylo prokázáno, že společnost PROCAP s.r.o. je skutečným dodavatelem fakturovaných stavebních prací.“

71. Dle žalovaného „správce daně nabyt důvodné pochybnosti o tom, zda přijaté zdanitelné plnění uvedené na dokladech, kterými daňový subjekt deklaroval uplatněný nárok na odpočet daně, skutečně fyzicky provedl dodavatel, který byl na těchto dokladech uveden jako dodavatel plnění, tj. společnost PROCAP s.r.o., když nebylo možné ověřit skutečnosti týkající se skutečného provedení prací a z předložených důkazních prostředků a provedených svědeckých výpovědí vyplynuly rozpory, které nebyly v průběhu daňového řízení odstraněny.“ Žalovaný po zhodnocení uvedených důkazů (způsobem níže uvedeným) dospěl k závěru, „že se daňovému subjektu v průběhu vytykácího řízení, respektive postupu k odstranění pochybností, nepodařilo dostát povinnosti vyplývající z ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní, resp. ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu, když neodstranil pochybnosti správce daně vyjádřené ve výzvách a nepředložil věrohodné důkazní prostředky, které by prokazovaly, že přijatá zdanitelná plnění byla uskutečněna společností PROCAP s.r.o., která je jako dodavatel předmětných plnění uvedena na dokladech, tj. neprokázal oprávněnost uplatnění nároku na odpočet daně ve výši 323.500,- Kč.“

72. Rovněž s hodnocením obou svědeckých výpovědí žalovaným se soud neztotožňuje. Dle názoru soudu jsou to právě obě svědecké výpovědi, které v souvislosti s ostatními provedenými důkazy dotváří ucelenou představu o tom, že předmětné stavební práce u žalobce byly provedeny právě společností PROCAP s.r.o. Jednatel společnosti PROCAP s.r.o. popsal ve svědecké výpovědi, jak realizace prací probíhala, jak probíhala kontrola z jeho strany a předání obou plnění (fasády a dlažby). Dle jeho výpovědi se jednalo o stavební práce provedené subdodavatelsky pro společnost PROCAP s.r.o. Na tom nic nemění výpověď svědka F.J., neboť to, že svědek uvádí, že kontroloval zaměstnance společnosti PROCAP s.r.o., neznamená, že se nemohlo jednat o zaměstnance subdodavatelských firem zajišťujících uvedené práce pro společnost PROCAP s.r.o. Svědek F.J. uvedl, že společnost PROCAP s.r.o.

pro žalobce uskutečňovala zakázky pokládku zámkové dlažby a zhotovení fasády. Dle žalovaného přesně popsal místa prováděných prací. Uvedl, že prováděl na místě kontrolu prováděných prací, popsal, o jaké práce se v objektu žalobce jednalo. Obsah svědecké výpovědi svědka F.J. nelze odmítnout pouze s tím, že žalovaný považuje tímto svědkem předloženou dohodu o provedení práce uzavřenou dne 1. 2. 2008 za účelovou, a to z toho důvodu, že předmětem smlouvy byla kontrola postupu prací - stavba Gagarinova Sokolov a práce pro žalobce byla dle smlouvy zahájena dne 1. 2. 2008, přičemž správce daně v souvislosti s kontrolou daně z přidané hodnoty u žalobce zjistil, že stavební práce byly u žalobce na jmenovaném objektu zahájeny až 5. 6. 2009. Uvedený rozpor nelze klást k tíži žalobce. K tíži žalobce nelze klást ani případné nesprávnosti ve vedení účetní evidence společnosti PROCAP s.r.o. ani subdodavatelský způsob provedení předmětných stavebních prací, jakým tato společnost zajistila stavební práce sjednané s žalobcem na základě smlouvy o dílo v případě fasády a objednávky v případě zámkové dlažby. Z uvedeného je nutno dovodit, že předmětné stavební práce, o jejichž rozsahu nejsou pochybnosti, provedla ve zdaňovacím období 2. čtvrtletí 2010 pro žalobce společnost PROCAP s.r.o. Za provedené práce bylo žalobcem bezhotovostně zapláceno společnosti PROCAP s.r.o.

73. Z uvedených důvodů je zřejmé, že byla prokázána žalovaným rozporovaná skutková verze žalobce. Žádný z provedených důkazů nesvědčí o opaku. Veškeré důkazy ve svém celku skutkovou verzi žalobce potvrzují. Měl-li za této situace žalovaný i tak za to, že skutkový děj proběhl jinak, bylo na něm, aby obstaral důkazy způsobilé vyvrátit prokázanou skutkovou verzi předestřenou žalobcem. Na správní orgán se totiž unesením důkazního břemene žalobcem přeneslo břemeno důkazní.

74. Žalobce použil ve smyslu § 72 odst. 1 věty první ZDPH předmětná přijatá zdanitelná plnění pro uskutečnění své ekonomické činnosti a ve smyslu § 73 odst. 1 ZDPH prokázal nárok na odpočet daně daňovými doklady vystavenými plátcem společností PROCAP s.r.o., který předmětné stavební práce na základě smluvního ujednání ohledně fasády a objednávky ohledně zámkové dlažby pro žalobce provedl, a bylo mu za ně žalobcem zapláceno. Správní orgány se dopustily nesprávného hodnocení důkazů, když dospěly k závěru, že žalobce neprokázal, že daňový subjekt společnost PROCAP s.r.o. fakticky uskutečnil zdanitelná plnění tak, jak bylo deklarováno na předmětných daňových dokladech.

Závěr

75. Žaloba je důvodná. Žalobce byl ve smyslu § 65 odst. 1 s.ř.s. zkrácen rozhodnutím správního orgánu na svých subjektivních veřejných právech. Soud proto podle § 78 odst. 1 s.ř.s. zrušil napadené rozhodnutí pro nezákonnost a podle § 78 odst. 4 s.ř.s. vyslovil, že se věc vrací žalovanému k dalšímu řízení. Správní orgán je podle § 78 odst. 5 s.ř.s. v dalším řízení vázán právním názorem vysloveným soudem ve zrušujícím rozsudku.

VI. Náklady řízení

76. Žalobce měl ve věci plný úspěch, proto mu soud přiznal podle § 60 odst. 1 s.ř.s. právo na náhradu nákladů řízení před soudem. Náklady řízení spočívají v zaplaceném soudním poplatku za žalobu a odměně daňového poradce stanovené podle vyhlášky č. 177/1996 Sb.,

o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (dále jen „advokátní tarif“). Zástupce žalobce, daňový poradce, je plátcem daně z přidané hodnoty, proto se částka jeho odměny zvyšuje o DPH vypočtenou podle zákona č. 235/2004 Sb. za použití sazby platné v době rozhodnutí soudu, tj. 21 %.

77. Sazba za jeden úkon právní služby ve věcech žalob projednávaných podle soudního řádu správního činí podle § 9 odst. 4 písm. d) a § 7 advokátního tarifu 3.100 Kč a podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu přísluší za jeden úkon právní služby paušální částka 300 Kč.

78. Odměna daňového poradce sestává z 3 úkonů právní služby, a to jednoho úkonu podle § 11 odst. 1 písm. a) advokátního tarifu (převzetí a příprava věci), jednoho úkonu podle § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu (podání žaloby) a jednoho úkonu podle § 11 odst. 1 písm. g) advokátního tarifu (účast na jednání soudu) a z paušální částky za tři úkony ve výši 900 Kč, tj. **10.200 Kč**.

79. Náhrada za promeškaný čas podle § 14 odst. 1 písm. a) a odst. 3 advokátního tarifu činí za cestu ze Sokolova do Plzně a zpět **600 Kč** (6 půlhodin po 100 Kč). Náhrada cestovních výdajů daňového poradce k jednání soudu dne 26. 3. 2014 vozidlem KIA Sportage za 192 km ze Sokolova do Plzně a zpět činí **1.295 Kč**. Základní sazba podle § 1 písm. b) vyhlášky č. 435/2013 Sb. činí 710,4 Kč, tj. 710 Kč (u osobních silničních motorových vozidel 3,70 Kč za 1 km jízdy = 3,70 x 192). Náhrada za spotřebované pohonné hmoty podle § 4 písm. a) vyhlášky č. 435/2013 Sb. činí 584,6 Kč, tj. 585 Kč (násobek ceny pohonné hmoty stanovené vyhláškou č. 435/2013 Sb. za 1 litr 35,70 Kč a množství spotřebované pohonné hmoty na 192 km při spotřebě 8,53 l na 100 km).

80. Odměna daňového poradce za zastupování činí **12.095 Kč**. Daňový poradce je plátcem daně z přidané hodnoty. Daň z přidané hodnoty 21 % z této částky činí 2.539,95 Kč, tj. **2.540 Kč**. Odměna daňového poradce činí **14.635 Kč** (10.200+600+1.295+2.540).

81. K odměně daňového poradce bylo připočteno 3.000 Kč za zaplacený soudní poplatek podle položky 18 bod 2. písm. a) Sazebníku poplatků, přílohy zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů.

82. Náklady řízení tak činí **17.635 Kč**. K plnění byla podle § 64 s.ř.s. k § 160 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb. s ohledem na technické možnosti žalovaného správního orgánu stanovena třicetidenní lhůta, platební místo bylo podle § 64 s.ř.s. k § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb. stanoveno k rukám zástupce žalobce, daňového poradce.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku lze podat do dvou týdnů po jeho doručení kasační stížnost u Nejvyššího správního soudu. Lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.
(§ 12 odst. 1, § 102, § 106 odst. 2 a 4 s.ř.s.)

V Plzni dne 26. března 2014

Mgr. Alexandr Krysl, v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Helena Kovářiková