



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Markéty Lehké, Ph.D. a soudců JUDr. Petra Černého, Ph.D. a Mgr. Václava Trajera v právní věci **žalobce: J.B.**, nar. X, bytem v H., ul. H. č.p. 318, PSČ X, zastoupeného Ing. Petrem Rosenkranzem, daňovým poradcem se sídlem v Bílině, ul. 5. Května č. p. 213, PSČ 418 01, **proti žalovanému: O d v o l a c í f i n a n č n í ř e d i t e l s t v í**, se sídlem v Brně, ul. Masarykova č. p. 31, PSČ 602 00, v řízení o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 2. 8. 2011, č. j. 5522/11-1300-500391,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se včasně podanou žalobou prostřednictvím svého zástupce domáhal zrušení rozhodnutí původního žalovaného Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 2. 8. 2011, č. j. 5522/11-1300-500391, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Ústí nad Labem (dále jen „správce daně“) ze dne 7. 1. 2008, č. j. 4008/08/214911/6191, jímž byla žalobci vyměřena vlastní daňová povinnost na dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za 4. čtvrtletí kalendářního roku 2009 v celkové výši 382.195,-Kč oproti žalobcem uplatňovanému nadměrnému odpočtu ve výši 744,-Kč. Současně se žalobce domáhal, aby soud žalované straně uložil povinnost nahradit mu náklady soudního řízení.

Na tomto místě je třeba uvést, 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. S ohledem na tuto skutečnost se ve smyslu ust. § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), ve spojení s ust. § 5 a § 7 písm. a), § 20 odst. 2 zákona o finanční správě se od 1. 1. 2013 místo původního žalovaného Finančního ředitelství v Ústí nad Labem bez dalšího stalo žalovaným Odvolací finanční ředitelství se sídlem v Brně.

V žalobě žalobce uvedl, že předmětná daňová povinnost mu byla vyměřena správcem daně na základě zprávy o provedeném vytýkacím řízení, v rámci něhož správce daně dospěl k závěru, že žalobci neuzná právo na uplatnění nadměrného odpočtu DPH z přijatých zdanitelných plnění od společnosti PALMART, s. r. o., ve výši základu daně 2.014.925,-Kč a se základní sazbou DPH ve výši 382.939,-Kč, když žalobce údajně neprokázal, že došlo k přijetí zdanitelného plnění tak, jak deklarují jím předložené doklady. Správce daně při učinění tohoto závěru vycházel zejména z výsledků dožádání místně příslušného správce daně společnosti PALMART, s. r. o., jež bylo činěno za účelem prověření, zda tato společnost přiznala ve svém daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty za 4. čtvrtletí kalendářního roku 2009 sporná plnění uskutečněná pro žalobce, kdy bylo zjištěno, že dotyčná společnost uvedená plnění nepřiznala.

V návaznosti na právě uvedené žalobce zmínil, že za daného stavu nebylo možné provést svědeckou výpověď pana Petra Malíka, jednatele společnosti PALMART, s. r. o., neboť ten dne 17. 2. 2010 zemřel, přičemž tato svědecká výpověď mohla osvědčit, zda dotyčná společnost žalobci rozporovaná plnění poskytla a zda za ně vystavila příslušné daňové doklady. Proto žalobce navrhl jako důkazní prostředek provedení ověření, zda podpisy na daňových dokladech v podobě faktur vystavených společností PALMART, s. r. o., jsou podpisy Petra Malíka, a to soudním znalcem v oboru písmoznalectví a grafologie. Správce daně však tento důkazní prostředek neprovedl, třebaže následně konstatoval, že žalobce neunesl důkazní břemeno a ve věci rozhodl v žalobcův neprospěch. Tento postup správce daně je dle žalobce v rozporu se zákonem. Na podporu tohoto názoru žalobce poukázal na rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 26. 6. 2003, č. j. 22 Ca 421/2002 – 35, a také na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2005, č. j. 4 Afs 2/2003 – 113. Pokud pak původní žalovaný postup správce daně vyhodnotil v žalobou napadeném rozhodnutí jako zákonný, je dle žalobce i toto žalobou napadené rozhodnutí nezákonné.

Dále žalobce uvedl, že správce daně provedl dne 6. 9. 2010 v rámci dožádání svědeckou výpověď pana R.M., bratra zemřelého Petra Malíka, který uvedl, že v měsících říjnu, listopadu a prosinci 2009 vozil Petra Malíka a jeho brigádníky (zaměstnance) na stavby na Teplicku, v Rakovníku a v okolí Tábora s tím, že brigádníci Petra Malíka na těchto stavbách pracovali a současně se jednalo o stavby, na kterých se vyskytoval i žalobce. Správce daně však tyto sdělené informace vyhodnotil tak, že neprokazují, že společnost PALMART, s. r. o., žalobci poskytovala žalobci zdanitelná plnění, na které byly vystaveny rozporované daňové doklady, ačkoliv Petr Malík, jednatel společnosti PALMART, s. r. o., dopravoval na předmětné stavby své zaměstnance, kde jim zadával práce, které řídil a za provedené služby vystavil žalobci rozporované daňové doklady.

Žalobce je přesvědčen, že správce daně v jeho případě nehodnotil všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti a nepřihlédl při hodnocení důkazů ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo, čímž porušil ust. § 2 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“).

Původní žalovaný na výzvu soudu zaslal spolu se správním spisem písemné vyjádření k žalobě, v němž navrhl její zamítnutí pro nedůvodnost.

K věci původní žalovaný uvedl, že podstatnou a rozhodnou skutečností pro uplatnění nároku na odpočet DPH podle ust. § 72 a ust. § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), bylo v daném případě to, zda žalobce fakticky přijal konkrétní zdanitelné plnění od dodavatelské společnosti PALMART, s. r. o., jakožto plátce DPH uvedeného na rozporovaných daňových dokladech, resp. je-li toto poskytnutí služeb v podobě stavebních a výkopových prací přičitatelné právě společnosti PALMART, s. r. o. K tomu původní žalovaný doplnil, že daňové řízení je ovládáno zásadou, že každý daňový subjekt má povinnost jednak daň přiznat (břemeno tvrzení) a rovněž i povinnost toto tvrzení prokázat (břemeno důkazní), a proto byl žalobce povinen k výzvě správce daně uplatněný nárok na odpočet DPH jednoznačně prokázat, jak vyplývá např. z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2008, č. j. 9 Afs 93/2007 – 84, na který již původní žalovaný odkazoval v odvolacím řízení. Žalobce sice předložil rozporované faktury vystavené společností PALMART, s. r. o., dále předložil smlouvu o dílo č. 2009/3 ze dne 29. 9. 2009 na akci „Rekonstrukce a výměna plynovodu STL a přípojek v Hrádku nad Nisou“, dále předložil smlouvu o dílo č. 2009/04 ze dne 10. 10. 2009 na akci „Rekonstrukce a výměna plynovodu NTL a přípojek v Choustníku okr. Tábor“ a také předložil smlouvu o dílo č. 2009/05 ze dne 26. 10. 2009 na akci „Rekonstrukce a výměna plynovodu NTL a přípojek v Rakovníku“, které uzavřel s dodavatelskou společností PALMART, s. r. o. Dle původního žalovaného z předložených smluv sice vyplynulo, že společnost PALMART, s. r. o., provede z pozice zhotovitele pro žalobce jakožto objednatele zemní a výkopové práce v rámci sjednaných akcí, ovšem v dotyčných smlouvách nebyly konkrétně vymezeny sjednané práce a jejich rozsah (např. uvedení šířky výkopu a délky výkopu) a konkrétní vymezení místa provádění zemních a výkopových prací. Vedle toho žalobce předložil správci daně daňové doklady prokazující jím uskutečněná zdanitelná plnění ve prospěch svého odběratele společnost U G A, spol. s r. o., a k tomu předložil tři smlouvy o dílo uzavřené s odběratelskou společností U G A, spol. s r. o., na provádění zemních a výkopových prací na akci Hrádek nad Nisou ze dne 2. 10. 2009, na akci Rakovník ze dne 2. 10. 2009 a na akci Choustník ze dne 9. 10. 2009, z nichž jednoznačně vyplýval konkrétní rozsah prováděných prací s vymezením konkrétní ceny za jednotlivě provedené práce. V návaznosti na tyto důkazní prostředky původní žalovaný poznamenal, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH dle ust. § 72 odst. 1 zákona o DPH, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, což se stalo i v daném případě, jak bylo podrobně zdůvodněno v žalobou napadeném rozhodnutí. Vedle toho správce daně přistoupil k výsledku svědků, které navrhoval žalobce, a to mj. R.M., bratra zemřelého Petra Malíka, jednatele společnosti PALMART, s. r. o., a také Josefa Kelemena, jednatele společnosti U G A, spol. s r. o., kteří měli stvrdit žalobcova tvrzení, což se dle původního žalovaného nestalo.

Závěrem původní žalovaný uvedl, že správce daně postupoval při dokazování v souladu se zákonem o DPH, přičemž žalobce byl průběžně seznamován s prováděním dokazování, tj. k jakým zjištěním dospěl a jaké důkazní prostředky byly opatřeny, bylo mu umožněno být u výpovědi svědků a klást jim otázky, žalobce věděl, jak tato zjištění a důkazní prostředky správce daně hodnotil. Obdobně bylo postupováno i v odvolacím řízení. Původní žalovaný trvá na tom, že se v žalobou napadeném rozhodnutí vypořádal řádně a úplně se

všemi námitkami žalobce, řízení nezatížil žádnou vadou stejně jako správce daně a vydal zákonné a přezkoumatelné rozhodnutí, které má oporu ve spisové dokumentaci. Žalobce nebyl nijak zkrácen na svých zákonných právech, když nebylo rozhodováno v rozporu s daňovým řádem ani zákonem o DPH.

O žalobě soud rozhodl v souladu s ust. § 51 odst. 1 s. ř. s. bez jednání, neboť původní žalovaný s tímto postupem výslovně souhlasil a zástupce žalobce se po řádném poučení, že může vyslovit nesouhlas s rozhodnutím věci bez jednání a že nevyjádření se v určené lhůtě je považováno za souhlas, k nařízení jednání nevyjádřil.

Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v řízení vedeném podle části třetí prvního dílu hlavy druhé s. ř. s., která vychází z dispoziční zásady vyjádřené v ust. § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 věty druhé a třetí a § 75 odst. 2 věty první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu, a to pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí dle § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že správní rozhodnutí nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních námitek 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.

Po přezkoumání skutkového a právního stavu dospěl soud k závěru, že žaloba není v daném případě naprosto důvodná.

V projednávané věci šlo o posouzení otázky, zda správce daně a potažmo původní žalovaný oprávněně neuznali žalobci nárok na odpočet DPH za 4. čtvrtletí kalendářního roku 2009 v celkové výši 382.195,-Kč (oproti žalobcem uplatňovanému nadměrnému odpočtu ve výši 744,-Kč na základě přijatých faktur – daňových dokladů vystavených dodavatelskou společností PALMART, s. r. o., a to č. 10102009, č. 30102009, č. 16102009, č. 29102009, č. 09112009, č. 18112009 a č. 28112009, v celkové výši 382.195,-Kč ze základu daně 2.014.925,-Kč za provádění zemních a výkopových prací na akcích: Hrádek nad Nisou, Choustník a Rakovník, a to z toho důvodu, že žalobce nesplnil podmínky pro možnost uplatnění odpočtu DPH na vstupu dle ust. § 72 odst. 1 zákona o DPH, když neprokázal faktické uskutečnění těchto deklarovaných plnění, jak vyžaduje ust. § 31 odst. 9 daňového řádu v návaznosti na ust. § 72 odst. 1 zákona o DPH, či nikoliv. V této souvislosti je třeba dodat, že žalobce v rámci předmětného zdaňovacího období rovněž uplatnil DPH na výstupu za jím uskutečněná zdanitelná plnění v podobě provedení zemních a výkopových prací na akcích: Hrádek nad Nisou, Choustník a Rakovník pro odběratelskou společnost U G A, spol. s r. o.

Pro vyhodnocení předmětného případu má zásadní význam skutečnost, že zákon o DPH rozumí uskutečněním zdanitelného plnění stav faktický, nikoli stav formálně vykazovaný, a proto daňový subjekt v průběhu daňového řízení musí doložit oprávněnost uplatněného nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. Obdobně jako pro účely daně z příjmů může daňový subjekt uplatnit jen takový výdaj, který má hospodářský účel, tedy byl vynaložen za účelem zajištění, dosažení a udržení příjmů, což bylo konstatováno i Nejvyšším správním soudem např. v jeho rozsudku ze dne 30. 4. 2008, sp. zn. 1 Afs 15/2008, který je dostupný na www.nssoud.cz.

S ohledem na námitky uplatněné žalobcem soud uvádí, že žalobce by měl vzít v potaz skutečnost, že daňové řízení je v České republice postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Toto své břemeno daňový subjekt plní v důkazním řízení, které vede správce daně. Podle ust. § 31 odst. 9 daňového řádu 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. Toto ustanovení však, jak již vícekrát potvrdil Ústavní soud, a to např. v jeho nálezu ze dne 24. 4. 1996, Pl. ÚS 38/95, který je dostupný na www.usoud.cz, nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám. Pravidlo, že v daňovém řízení nese důkazní břemeno daňový subjekt, má některé výjimky, které představuje zejména ust. § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu, podle něhož správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem. Uvedená ustanovení daňového řádu v jejich ústavně konformním výkladu vytvářejí vyvážený komplex povinností tvrzení a povinností důkazních mezi daňovým subjektem a správcem daně.

Dále soud uvádí, že daňový subjekt má v první řadě povinnost tvrdit skutečnosti relevantní pro jeho daňovou povinnost. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení pak vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného, v daném případě z ust. § 72 odst. 1 zákona o DPH, ze kterého vyplývá, že 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.

Způsob, jakým daňový subjekt plní svoji důkazní povinnost, tedy vyplývá z ust. § 31 odst. 8 písm. c) a odst. 9 daňového řádu. Daňový subjekt je povinen na základě příslušných zákonných ustanovení vést účetnictví (§ 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „zákon o účetnictví“) či jiné povinné záznamy či evidence (viz § 26 a násl. zákona o DPH). Smyslem a účelem účetnictví je poskytnout tomu, kdo je vede, i oprávněné třetí osobě (ve věcech daní tedy správci daně) věrohodný, úplný, průkazný a správný přehled o jeho předmětu [viz § 7 zákona o účetnictví a shora již zmíněný § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu], kterým je – zjednodušeně řečeno – hospodaření daňového subjektu. Z hlediska metod zaznamenávání se u účetnictví jedná o standardizovaný, formalizovaný a značně detailní přehled o hospodaření, který by, je-li veden předepsaným způsobem, neměl umožnit, aby o hospodaření dotyčného daňového subjektu byl podán zkreslený obraz. Daňový subjekt proto splní svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně předestře, prokáže-li tato tvrzení svým účetnictvím, ledaže správce daně prokáže [§ 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu], že ve vztahu k těmto tvrzením je účetnictví daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné.

Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Ne každá chyba v účetnictví proto bude způsobovat takto požadovanou intenzitu pochybností; budou to pouze takové nesrovnalosti, jež přímo (nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním účetním případě) či nepřímo (celkovou nevěrohodností účetnictví, i když toto na první pohled

o konkrétním účetním případě předepsané informace poskytuje) zatemní obraz o hospodaření daňového subjektu. Správce daně je zde povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen takto totiž může unést své důkazní břemeno vyplývající z § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu.

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 se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal. Důkazní prostředky zde budou pravidelně pocházet ze sféry mimo účetnictví a *de facto* nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví, což bylo konstatováno Nejvyšším správním soudem např. v jeho rozsudcích ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 - 63, a ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 - 72, které jsou dostupné na www.nssoud.cz.

K unesení důkazního břemene daňovým subjektem tak nestačí jen formálně zdánlivě bezvadné doklady o přijetí zdanitelného plnění a odeslání zdanitelného plnění, jak tomu bylo v projednávaném případě. Důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, jak je plátcem deklarováno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu, jak opakovaně bylo vysloveno v nálezech Ústavního soudu např. ze dne 11. 2. 2008, sp. zn. I. ÚS 1841/07, ze dne 15. 05. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99, které jsou dostupné na www.usoud.cz, nebo v rozsudcích Nejvyššího správního soudu např. ze dne 21. 4. 2010, sp. zn. 9 Afs 111/2009, a ze dne 21. 4. 2010, sp. zn. 9 Afs 1/2010, které jsou dostupné na www.nssoud.cz.

Na tomto místě soud předesílá, že se ztotožnil se závěrem původního žalovaného o tom, že žalobce neprokázal, že se předmětná zdanitelná plnění z faktur vystavených dodavatelskou společností PALMART, s. r. o., a to č. 10102009, č. 30102009, č. 16102009, č. 29102009, č. 09112009, č. 18112009 a č. 28112009, v celkové výši 382.195,-Kč ze základu daně 2.014.925,-Kč za provádění zemních a výkopových prací na akcích: Hrádek nad Nisou, Choustník a Rakovník, uskutečnila tak, jak bylo žalobcem deklarováno.

Z obsahu správního spisu ke skutkovému stavu z hlediska důkazního břemene soud zjistil, že po podání řádného daňového přiznání k DPH za 4. čtvrtletí kalendářního roku 2009, z něhož vyplývalo, že žalobcem přijatá zdanitelná plnění převyšovala jím uskutečněná zdanitelná plnění, správce daně u žalobce zahájil vytykácí řízení ve vztahu k této dani. V rámci vytykácího řízení pak správce daně zaslal žalobci výzvu ze dne 19. 2. 2010, která byla učiněna v intencích ust. § 43 daňového řádu, v níž správce daně vyslovil pochybnosti o správnosti uplatnění odpočtu DPH na vstupu na základě faktur vystavených dodavatelskou společností PALMART, s. r. o., tj. faktury č. 10102009, č. 30102009, č. 16102009, č. 29102009, č. 09112009, č. 18112009 a č. 28112009, když současně žalobce v rámci předmětného zdaňovacího období rovněž uplatnil DPH na výstupu za jím uskutečněná zdanitelná plnění v podobě provedení zemních a výkopových prací na akcích: Hrádek nad Nisou, Choustník a Rakovník pro odběratelskou společnost U G A, spol. s r. o., a správci daně je známo, že Petr Malík, jediný společník a jednatel dodavatelské společnosti PALMART, s. r. o., je nekontaktní. Zároveň správce daně v dotyčné výzvě ze dne 19. 2. 2010 legitimně po

žalobci požadoval, aby odstranil vzniklé pochybnosti o faktickém uskutečnění deklarovaných plnění dodavatelskou společností PALMART, s. r. o., tak, jak bylo žalobcem deklarováno, a předložil důkazní prostředky prokazující skutečnosti jím uvedené v daňovém přiznání. Dotyčnou výzvou správce daně ze dne 19. 2. 2010 přešlo důkazní břemeno ve smyslu ust. § 31 odst. 9 daňového řádu na žalobce.

Na základě výzvy správce daně ze dne 19. 2. 2010 žalobce správci daně zaslal odpověď ze dne 2. 3. 2010, v níž předně uvedl, že Petr Malík v mezidobí zemřel, přičemž daňové přiznání k DPH za 4. čtvrtletí kalendářního roku 2009 za provedené zemní a výkopové práce podal dne 28. 1. 2010 u svého správce daně, dále nastínil, jak probíhaly zemní a výkopové práce a zároveň navrhl provedení svědeckého výslechu Josefa Kelemen, jednatele odběratelské společnosti U G A, spol. s r. o. Tento návrh na provedení dokazování správce daně akceptoval a vedle toho z vlastní iniciativy ještě provedl další svědecké výslechy P.F. a L.E., zaměstnanců odběratelské společnosti U G A, spol. s r. o. V rámci svědecké výpovědi ze dne 19. 4. 2010 Josef Kelemen, jednatel odběratelské společnosti U G A, spol. s r. o., o jejímž konání byl žalobce řádně předem správcem daně vyrozuměn, ovšem žalobce se k ní nedostavil, potvrdil, že pro jejich společnost výkopové a zemní práce na akcích: Hrádek nad Nisou, Choustník a Rakovník, prováděl žalobce, kterého zná pracovně delší dobu, přičemž s ním nejsou prakticky žádné problémy, takže pro společnost U G A, spol. s r. o., zajišťuje kompletní činnost. Vedle toho svědek Josef Kelemen mj. vypověděl, že pokud žalobce neřídí stavební práce, tak sedí na bagru, s tím, že veškeré věci týkající se předmětných stavebních akcí byly projednávány se žalobcem. O společnosti PALMART, s. r. o., ani Petru Malíkovi svědek nikdy nic neslyšel a nezná je. Tato svědecká výpověď tedy neprokazuje žalobcovo tvrzení, že společnost PALMART, s. r. o., fakticky uskutečňovala na jednotlivých stavbách z pozice subdodavatele zemní a výkopové práce ve prospěch žalobce, když ze svědecké výpovědi jednoznačně vyplynulo, že na jednotlivých stavebních akcích pracoval sám žalobce. Taktéž svědecké výpovědi P.F. a L.E., zaměstnanců odběratelské společnosti U G A, spol. s r. o., ze dne 18. 6. 2010, o jejichž konání byl žalobce rovněž řádně předem správcem daně vyrozuměn, ovšem žalobce se k nim nedostavil, dle názoru soudu neprokázaly faktické přijetí zdanitelného plnění žalobcem od společnosti PALMART, s. r. o., když z obou svědeckých výpovědí nevyplynulo, že by na jednotlivých stavebních akcích prováděla společnost PALMART, s. r. o., zemní a výkopové práce. Oba svědci shodně vypověděli, že na akcích se pohyboval žalobce spolu s asi pěti dalšími lidmi, které svědci neznali, s nimiž žalobce se účastnil stavebních prací. Podstatné pro daný případ je to, že oba svědci v souvislosti s předmětnými stavebními akcemi neznali ani nic neslyšeli o společnosti PALMART, s. r. o., ani o Petru Malíkovi, kterého nepoznali ani dle předložené fotografie, kterou si správce daně obstaral z evidence řidičů, s tím, že tohoto muže vůbec neznají.

Oproti těmto třem svědeckým výpovědím pak v příkrém rozporu stojí výpověď žalobce poskytnutá správci daně dne 24. 3. 2010, v rámci níž žalobce mj. výslovně uvedl, že zemní a výkopové práce na jednotlivých stavebních akcích objednaných společností U G A, spol. s r. o., pro něj subdodavately prováděla společnost PALMART, s. r. o., za níž jednal Petr Malík. Ten byl přitom dle tvrzení žalobce z 90% procent osobně přítomen na jednotlivých stavbách, přičemž vždy, když žalobce byl přítomen na stavbě, Petra Malíka, který byl v montérkách, pořád po stavbě pobíhal a hlídal si chod stavby a svoje lidi atd., osobně zastihl. Petr Malík měl dle tvrzení žalobce být dokonce i někdy osobně přítomen spolu se žalobcem při předávání provedených prací Josefu Kelemenovi, jednatele odběratelské společnosti U G A, spol. s r. o.

Je sice pravdou, že na základě výhrad žalobce ke zprávě z vytykácího řízení ze dne 15. 7. 2010, která byla se žalobcem projednána tentýž den, správce daně akceptoval žalobcův návrh obsažený v jeho podání ze dne 29. 7. 2010 na provedení svědeckého výslechu R.M., bratra Petra Malíka, který zemřel dne 17. 2. 2010, avšak ani uskutečněná svědecká výpověď R.M. dle názoru soudu v dostatečné míře neprokazuje faktické přijetí zdanitelného plnění žalobcem od společnosti PALMART, s. r. o. s ohledem na výše předestřené svědecké výpovědi a další důkazní prostředky, které soud rozvede níže. R.M. totiž v rámci své svědecké výpovědi ze dne 16. 9. 2010, o jejímž konání byl žalobce taktéž řádně předem správcem daně vyrozuměn, ovšem žalobce se k ní nedostavil, toliko potvrdil, že vozil sedm lidí, a to svého bratra Petra Malíka a jeho brigádníky dle navigace na jednotlivé stavby na Teplicku, v Rakovníku a v okolí Tábora s tím, že na stavbách se zdržoval pouze krátkou dobu a poté odjížděl domů, když zpátky do Brna je odvážel až v pátky. Svědek přitom neznal jména osob, které měl vozit na stavby a ani přesně nevěděl, kam tyto osoby vozil a kde přesně byly zemní a výkopové práce prováděny. Tato svědecká výpověď dle názoru soudu jednoznačným způsobem neprokazuje, že stavební práce dle jednotlivých faktur vystavených žalobci společností PALMART, s. r. o., prováděla právě tato společnost.

V této souvislosti nelze nezmínit, že žalobce v rámci vytykácího řízení předložil správci daně nejen rozporované faktury vystavené společností PALMART, s. r. o., a to č. 10102009, č. 30102009, č. 16102009, č. 29102009, č. 09112009, č. 18112009 a č. 28112009, a také tři smlouvy o dílo uzavřené žalobcem s odběratelskou společností U G A, spol. s r. o., na provádění zemních a výkopových prací na akci Hrádek nad Nisou ze dne 2. 10. 2009, na akci Rakovník ze dne 2. 10. 2009 a na akci Choustník ze dne 9. 10. 2009, ze kterých jednoznačně vyplývá konkrétní rozsah prováděných prací s vymezením konkrétní ceny za jednotlivě provedené práce, nýbrž i smlouvu o dílo č. 2009/3 ze dne 29. 9. 2009 na akci „Rekonstrukce a výměna plynovodu STL a přípojek v Hrádku nad Nisou“, dále smlouvu o dílo č. 2009/04 ze dne 10. 10. 2009 na akci „Rekonstrukce a výměna plynovodu NTL a přípojek v Choustníku okr. Tábor“ a také smlouvu o dílo č. 2009/05 ze dne 26. 10. 2009 na akci „Rekonstrukce a výměna plynovodu NTL a přípojek v Rakovníku“, které uzavřel s dodavatelskou společností PALMART, s. r. o. Z těchto tří smluv sice vyplývá, že společnost PALMART, s. r. o., provede z pozice zhotovitele pro žalobce jakožto objednatele zemní a výkopové práce v rámci sjednaných akcí, avšak ve všech třech dotýčných smlouvách již nebyly konkrétně vymezeny sjednané práce a jejich rozsah (např. uvedení šířky výkopu a délky výkopu) a konkrétní vymezení místa provádění zemních a výkopových prací, což vzbuzuje pochybnosti o tom, zda předmětné smlouvy byly skutečně uzavírány se záměrem fakticky subdodavately realizovat sjednané stavební práce. Tyto pochybnosti umocňuje fakt, že dle dotýčných smluv měla dodavatelská společnost PALMART, s. r. o. provést celá sjednaná díla v rozsahu a kvalitě na svůj náklad a své nebezpečí ve sjednané sobě a zejména pak že při provádění díla měla postupovat samostatně. Tak tomu v daném případě nebylo, když svědecky bylo bezpečně prokázáno, že žalobce pracoval na jednotlivých stavebních akcích sám s bagrem. Tomu ostatně koresponduje zjištění správce daně, náležitě zachycené ve správním spise, že žalobce ve svém účetnictví za měsíc říjen 2009 vykazoval spotřebu pohonných hmot a olejů použitých do pracovních strojů, které využíval na jednotlivých stavebních akcích, přičemž v dané době jiné další zakázky neprováděl. Za tohoto skutkového stavu se správce daně a původní žalovaný dle názoru soudu opodstatněně pozastavili nad tím, že na sjednaných stavebních akcích, jejichž zhotovení si žalobce v celém rozsahu objednal

u společnosti PALMART, s. r. o., a za které provedl i úhradu, současně sám prováděl výkopové a zemní práce na vlastní náklady a za použití vlastních zemních strojů.

Dále soud uvádí, že správce daně ani původní žalovaný nikterak nepochybili, pokud nepřikročili k provedení ověření, zda podpisy na daňových dokladech v podobě faktur vystavených společností PALMART, s. r. o., jsou podpisy Petra Malíka, a to soudním znalcem v oboru písmoznalectví a grafologie, jak navrhoval žalobce v již shora zmíněném podání ze dne 29. 7. 2010, které učinil v reakci na zprávu z vytykácího řízení. Je tomu tak proto, že ani případné prokázání pravosti podpisů Petra Malíka na jednotlivých fakturách, jak byly specifikovány výše, za výše nastíněného stavu dokazování bez dalšího neprokazuje, že k přijetí zdanitelného plnění žalobcem od společnosti PALMART, s. r. o., skutečně došlo tak, jak bylo žalobcem deklarováno. Dokazování v tomto směru ve shodě se správcem daně i původním žalovaným soud vyhodnotil za nadbytečné, neboť ze své podstaty dotýčný důkazní prostředek v podobě znaleckého posudku v oboru písmoznalectví a grafologie nemá relevantní důkazní váhu. S neprovedením dokazování v tomto směru byl žalobce ze strany správce daně i původního žalovaného náležitě vyrozuměn v rámci daňového řízení. Žalobce by měl vzít v potaz skutečnost, že podpis na daňovém dokladu (faktuře), a to včetně pravého podpisu, ještě sám o sobě nedokládá faktické uskutečnění plnění, o němž je fakturováno. V této souvislosti je třeba uvést, že v daném řízení přitom správce daně ani původní žalovaný nezpochybňovali pravost podpisu na dotýčných fakturách vystavených společností PALMART, s. r. o., nýbrž právě a jen faktické uskutečnění výše specifikovaných plnění v rámci stavebních akcí společností PALMART, s. r. o., ve prospěch žalobce, přičemž provedeným dokazováním se jejich pochybnosti nepodařilo odstranit.

Pochybnosti o faktickém uskutečnění výše specifikovaných plnění v rámci stavebních akcí společností PALMART, s. r. o., ve prospěch žalobce, přitom výraznou měrou umocňuje i zjištění správce daně získané pomocí dožádání u správce daně společnosti PALMART, s. r. o., o tom, že rozporovaná plnění nebyla společností PALMART, s. r. o., přiznána na výstupu jako poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku v návaznosti na jí podané přiznání k DPH za 4. čtvrtletí kalendářního roku 2009. Z tohoto zjištění tedy prokazatelně vyplynulo, že žalobcovo tvrzení obsažené v jeho odpovědi ze dne 2. 3. 2010 adresované správci daně, ohledně toho, že daňové přiznání k DPH za 4. čtvrtletí kalendářního roku 2009 za provedené sporné zemní a výkopové práce podal Petr Malík u svého správce daně, neodpovídá skutečnosti.

Na základě výsledků provedeného dokazování soud uzavírá, že dospěl ke shodnému závěru jako správce daně a původní žalovaný, a tedy že žalobce v daném případě neprokázal splnění podmínek pro vznik nároku na odpočet DPH ve smyslu ust. § 72 odst. 1 zákona o DPH. Ze všech shora uvedených důvodů soud tedy předmětnou žalobu vyhodnotil jako nedůvodnou, když rozhodnutí původního žalovaného neshledal nepřezkoumatelným z nedostatku důvodů, ani že by nebyl dostatečně zjištěn skutkový stav či že by toto rozhodnutí bylo zatíženo jinou procesní vadou. Taktéž toto rozhodnutí soud nevyhodnotil jako nezákonné pro chybné posouzení dotýčného případu. Správce daně i původní žalovaný postupovali při dokazování v souladu se zákonem o DPH i daňovým řádem včetně jeho ust. § 2 odst. 3, neboť důkazy hodnotili jednotlivě i v jejich vzájemné souvislosti, žalobce byl průběžně seznamován s prováděním dokazování, bylo mu umožněno být u výpovědí všech svědků a klást jim otázky, a také žalobce byl seznámen s tím, jaká má správce daně zjištění, jak hodnotí

jednotlivé důkazní prostředky. Proto soud žalobu podle ust. § 78 odst. 7 s. ř. s. ve výroku rozsudku ad I. zamítl.

Současně podle ust. § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. ve výroku rozsudku ad II. nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení, neboť žalobce neměl ve věci úspěch a žalovaná strana náhradu nákladů řízení neuplatnila a navíc jí žádné náklady nad rámec úřední činnosti ani nevznikly.

P o u č e n í : 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 22. dubna 2014

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

Za správnost vyhotovení:
Iva Tovarová