



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 **žalobce J.L.**, zastoupeného Mgr. Zdeňkem Turkem, advokátem, se sídlem Slovanská tř. 66, Plzeň, proti **žalovanému Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Plzni ze dne 14. 12. 2011, čj. 8866/11-1300-401087, čj. 8867/11-1300-401087, čj. 8868/11-1300-401087, čj. 8869/11-1300-401087, čj. 8870/11-1300-401087, čj. 8871/11-1300-401087, čj. 8872/11-1300-401087, čj. 8873/11-1300-401087 a čj. 8874/11-1300-401087

t a k t o :

- I. **Rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 14. 12. 2011, čj. 8866/11-1300-401087, čj. 8867/11-1300-401087, čj. 8868/11-1300-401087, čj. 8869/11-1300-401087, čj. 8870/11-1300-401087, čj. 8871/11-1300-401087, čj. 8872/11-1300-401087, čj. 8873/11-1300-401087 a čj. 8874/11-1300-401087 se z r u š u j í a věci se vracejí žalovanému k dalšímu řízení.**
- II. **Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náklady řízení ve výši 35.712 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce Mgr. Zdeňka Turka, advokáta.**

ODŮVODNĚNÍ

I. Vymezení věci

1. Žalobou podanou v zákonné lhůtě ke Krajskému soudu v Plzni se žalobce domáhal zrušení 9 rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni, a to rozhodnutí ze dne 14.12.2011, čj. 8866/11-1300-401087, čj. 8867/11-1300-401087, čj. 8868/11-1300-401087, čj. 8869/11-

1300-401087, čj. 8870/11-1300-401087, čj. 8871/11-1300-401087, čj. 8872/11-1300-401087, čj. 8873/11-1300-401087 a čj. 8874/11-1300-401087, kterými byla zamítnuta odvolání žalobce a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu v Plzni ze dne 13.1.2009, čj. 7545/09/138513402069, čj. 7632/09/138513402069, čj. 7706/09/138513402069, čj. 7721/09/138513402069, čj. 7741/09/138513402069, čj. 7763/09/138513402069, čj. 7782/09/138513402069, čj. 7793/09/138513402069, čj. 7813/09/138513402069, jimiž byla žalobci dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2005 až 2. čtvrtletí 2007. Žalobce rovněž požadoval, aby mu bylo přiznáno právo 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.

II. Důvody žaloby

3. Žalobce formuloval v části II. žaloby námitky pod body a) až g). Ohledně svých tvrzení odkazoval na spisový materiál, tj. na listiny, protokoly a důkazy provedené v rámci daňového řízení a na odůvodnění napadených rozhodnutí. K části III. žaloby uvedl, že ve stručnosti odkáže na některé zásadní, skutečnosti.

4. Žalobce namítal:

a) že se žalovaný v odůvodnění napadených rozhodnutí nevypořádal se všemi nesprávnostmi, které žalobce v napadených rozhodnutích spatřoval, což je v rozporu s § 116 odst. 2) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (*dále jen „d.ř.“ nebo „daňový řád“*);

b) že žalovaný při dokazování nesprávně posoudil důkazy jednotlivě a v jejich vzájemné souvislosti, když nepřihlížel ke všemu, co vyšlo najevo, což je v rozporu s § 8 odst. 1 d.ř. K tomu v části III. žaloby uváděl, že požadoval doplnění své výpovědi, což stejně jako jeho další důkazní návrhy nebylo provedeno. Přístup paní N. i paní K. jen potvrzuje pochybnosti žalobce o pravdivosti jejich tvrzení ohledně zdanitelných plnění žalobce. Shromážděné důkazy hodnotil žalovaný účelově tak, aby mohl učinit závěry, které učinil a vydat napadená rozhodnutí;

c) že žalovaný, ač provedl v rámci odvolacího řízení dokazování, neseznámil žalobce řádně před vydáním rozhodnutí se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, ačkoliv dospěl k odlišnému právnímu názoru než správce daně, a tato změna ovlivnila rozhodnutí v neprospěch žalobce, tedy jednal v rozporu s § 115 odst. 2) d.ř. K tomu v části III. žaloby uváděl, že nebyl v rámci výzvy žalovaného seznámen s novou skutečností, že žalovaný shledává prokázání povinnosti žalobce dle § 108 odst. 1 písm. m) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (*dále jen „ZDPH“ nebo „zákon o dani z přidané hodnoty“*). Žalobci tak nebyla dána možnost se k této věci před vydáním rozhodnutí vyjádřit a doložit či navrhnout důkazy;

d) že žalovaný nesprávně aplikovat § 108 odst. 1 písm. m) ZDPH ke dni vzniku daňové povinnosti, který zcela vytrhl z kontextu zákona. K tomu v části III. žaloby uvedl, že je dle žalovaného s odkazem na § 108 odst. 1 písm. m) ZDPH jednoznačně prokázáno, že ručně psaný text na všech daňových dokladech vyhotovil žalobce, což měl připustit i žalobce v rámci daňového řízení a také to měl poznamenat jeho zástupce ve vyjádření ze dne 22.11.2011. Prokázáno to má být znaleckými posudky a skutečností, že žalobce v dokladech uvedl také DPH. Naproti tomu žalovaný uvádí (zjednodušeně), že když žalobce vypsál daň, je osobou povinnou tuto daň přiznat a nemá žádný vliv, zda dle znaleckých posudků podpisy žalobce na zkoumaných dokladech nebyly potvrzeny se stoprocentní jistotou. Žalovaný však nekonkretizuje, o jaké daňové doklady se má jednat, zda jde skutečně o daňové doklady, zda tyto skutečně žalobce jako daňové doklady vystavoval, či zda je případně na žádost paní Nové pro jemu neznámé účely skutečně (jak připustil) jen nevypisoval, proč nejsou všechny podpisy jednoznačně žalobce, když měl dle tvrzení žalovaného daňové doklady vystavovat. Žalovaný konstatuje, že jsou pochybnosti, zda vůbec došlo ke zdanitelným plněním a vyplacení příslušných částek a bez dalšího, jen na základě toho, že na daňový doklad měl žalobce napsat daň (což rovněž blíže neupřesňuje), konstatuje naplnění povinnosti k přiznání DPH. Zcela pomíjí, že např. výdajový pokladní doklad není dokladem, který by mohl vystavovat žalobce jako příjemce plnění, ale paní N., a že nemůže být ani řádným dokladem na odpočet DPH, když navíc dle § 28 odst. 3 ZDPH je nutné při ceně nad 10 tisíc Kč jako daňový doklad vystavit faktury k možnosti uplatnění odpočtu DPH. Jako účelové se žalobci jeví konstatování, že připustil vypsání textu, neboť nic takového z vyjádření žalobce ani jeho právního zástupce nevyplyvá;

e) že žalovaný nesprávně označil návrhy žalobce učiněné v rámci odvolacího řízení za nadbytečné, čímž porušil § 6 odst. 2 a § 92 odst. 2), 5) písm. b) - e) d.ř. per analogiam. K tomu žalobce v bodě III. žaloby uvedl, že nepovažuje za nadbytečný navrhovaný důkaz trestním spisem PČR, a to nejen ve vztahu ke zjištění, zda vůbec došlo k plnění, ale i ve vztahu k otázce daňových dokladů, jejich vzniku a důvodu jejich vytvoření;

f) že žalovaný, který prováděl dokazování jako odvolací orgán, proti jehož rozhodnutí není přípustné odvolání, nezjistil stav věci bez jakýchkoliv pochybností a jeho rozhodnutí má s ohledem na výši stanovené dodatečné daňové povinnosti pro žalobce likvidační následek. K tomu žalobce v části III. žaloby uvedl, že je přesvědčen, že je ze zjištěných skutečností zcela zřejmé, že práce v rozsahu, který mu měl být vyplacen, nejen neprovedl, ale ani provést nemohl. Je zcela proti zdravému rozumu, aby v případě, že by obdržel plnění ve výši odpovídající doměřené DPH, by si dělal problémy a DPH neodvedl, ale je také na druhou stranu zcela proti zdravému rozumu, s jakými tvrzeními či doklady se správce daně spokojil u uplatnění odpočtu DPH ze strany paní N., pokud jde jen o ty skutečnosti, které žalovaný zmiňuje v napadených rozhodnutích.

g) žalobce považoval rozhodnutí žalovaného za nespravedlivá, neboť na jednu stranu žalovaný připouští, že jsou důvodné pochybnosti, zda vůbec došlo k plnění ze strany žalobce vůči paní N. a k vyplacení odměn podléhajících DPH ze strany paní N. žalobci, a přesto chce dodatečně zaplacení DPH žalobcem a zcela pomíjí, zda byl nárok na odpočet DPH ze strany paní N. oprávněný, i tato skutečnost potvrzuje, že jsou napadená rozhodnutí vnitřně rozporná,

neboť žalovaný sám zpochybňuje skutkový základ věci a způsobuje nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí.

III. Vyjádření žalovaného

5. K námitkám ad a) a b) žalovaný uvedl, že přezkoumal prvostupňová rozhodnutí v rozsahu požadovaném v odvolání, neshledal další skutečností, které by způsobily nezákonnost napadených rozhodnutí či měly podstatný vliv na výrok těchto rozhodnutí. Při dokazování hodnotil důkazy podle své úvahy, každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti a přitom přihlížel ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.

6. K námitce ad c) žalovaný uvedl, že dne 29.11.2011 zaslal zástupci žalobce sdělení čj. 8464/11-1300-401087 k odvolacímu řízení, ve kterém ho seznámil s výsledky šetření a závěry a vyzval jej, aby se k těmto vyjádřil, případně navrhl provedení dalších důkazů. Ve sdělení žalovaný popsal důkazní řízení prováděné v rámci odvolacího řízení a uvedl, že vzhledem ke skutečnosti, že znaleckými posudky bylo prokázáno, že ručně psaný text na všech předmětných daňových dokladech byl jednoznačně vypsán žalobcem, byl žalobce v souladu s § 108 odst. 1 písm. m) ZDPH osobou povinnou přiznat a zaplatit daň uvedenou na předmětných daňových dokladech. Zástupce žalobce zaslal dne 7. 12. 2011 vyjádření, ve kterém setrval na svých závěrech a pouze navrhl provedení důkazu připojením trestního spisu ve věci žalobce, příp. navrhl ústní jednání přímo s žalobcem (což však neučinil ve vyjádření ze dne 7. 12. 2011, jak je možno mylně se domnívat z textu předmětné žaloby). Žalovaný považoval tento důkazní návrh za daného stavu věci za nadbytečný.

7. K námitce ad d) žalovaný uvedl, že v odůvodněných napadených rozhodnutích odkazoval na znalecké posudky a na ručně psaný text na všech předmětných daňových dokladech, který byl dle těchto posudků jednoznačně vyhotoven žalobcem. Předmětem znaleckých posudků byly mimo jiné také všechny předmětné daňové doklady, tedy doklady mající náležitosti daňových dokladů dle § 28 odst. 2 ZDPH, které byly specifikovány ve zprávě o kontrole a byly předmětem doměření daně. Z § 28 odst. 2 ZDPH vyplývá, že povinnou náležitostí běžných daňových dokladů není podpis plátce, který uskutečňuje plnění, proto žalovaný nepovažoval za podstatné, že dle závěrů znaleckých posudků nejsou všechny podpisy na daňových dokladech jednoznačně žalobce. Mezi povinné náležitosti běžného daňového dokladu dle § 28 odst. 2 zákona o DPH naopak patří obchodní firma nebo jméno, příjmení a DIČ plátce, pro kterého se uskutečňuje plnění (v tomto případě to byla firma paní N.), a dále základ daně a výše daně, přičemž na všech předmětných daňových dokladech bylo uvedeno DIČ, firma paní N. a základ i výše daně. Nejednalo se tedy o zjednodušené daňové doklady dle § 28 odst. 3 ZDPH, jak namítá žalobce. Předmětem doměření daně nebyly výdajové pokladní doklady, které nemusí splňovat náležitosti daňových dokladů dle ZDPH. Proto je dostatečně specifikované, když v napadených rozhodnutích uvádí žalovaný předmětné daňové doklady, jedná se o běžné daňové doklady (nikoliv o výdajové pokladní doklady či o zjednodušené daňové doklady), které byly předmětem doměření daně a byly specifikovány ve zprávě o kontrole.

8. K námitce ad e) žalovaný uvedl, že Policií ČR zjišťované skutečnosti směřují k prokázání toho, zda došlo k faktickému uskutečnění předmětných zdanitelných plnění ze

strany žalobce a zda fakticky proběhly předmětné platby vůči žalobci, ale nemohou zpochybnit prokázanou skutečnost, že žalobce uvedl daň na předmětných daňových dokladech a že v souladu s § 108 odst. 1 písm. m) ZDPH proto byl osobou povinnou tuto daň přiznat a zaplatit. Žalovaný proto zhodnotil jako nadbytečný důkazní návrh žalobce na připojení trestního spisu, zejména výpovědí svědkyň či žalobce samotného a zprávu Dopravního podniku města Plzně o docházce do zaměstnání. Pokud se jedná o námitky týkající se vzniku a důvodu vytvoření daňových dokladů, má-li žalobce podezření, že jím vypsané doklady byly paní N. zneužity, měly by tyto námitky být předmětem trestního řízení nikoliv řízení daňového.

IV. Posouzení věci krajským soudem

Z čeho soud vycházel

9. 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. O věci samé rozhodl soud podle § 51 odst. 1 s.ř.s. bez nařízení jednání, neboť žalobce i žalovaný s tím vyslovili souhlas.

10. Žaloba je důvodná.

Skutkový základ věci

11. Žalobci byla po provedené daňové kontrole dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2005 v částce 46.304 Kč, za 3. čtvrtletí 2005 v částce 71.848 Kč, za 4. čtvrtletí 2005 v částce 63.866 Kč, za 1. čtvrtletí 2006 v částce 191.597 Kč, za 2. čtvrtletí 2006 v částce 95.799 Kč, za 3. čtvrtletí 2006 v částce 31.933 Kč, za 4. čtvrtletí 2006 v částce 31.933 Kč a penále 6.386 Kč, za 1. čtvrtletí 2007 ve výši 113.361 Kč a penále 22.672 Kč, za 2. čtvrtletí 2007 ve výši 95.768 Kč a penále 19.153 Kč.

12. V rámci daňového řízení u firmy B.N. byly zajištěny daňové doklady vystavené žalobcem pro fyzickou osobu B.N. a to na základě smlouvy o dílo z 1.1.2001 uzavřené na dobu neurčitou. Předmětem plnění na daňových dokladech byly celoroční úklidové práce v jednotlivých obvodech města Plzně. Žalobce podal za kontrolovaná zdaňovací období daňová přiznání k DPH, ve kterých nevykázal žádná přijatá ani uskutečněná zdanitelná plnění.

13. Žalovaný postavil svoji argumentaci na tom, že bylo znaleckými posudky jednoznačně prokázáno, že ručně psaný text na všech předmětných daňových dokladech byl vyhotoven žalobcem. Na všech daňových dokladech je uvedena DPH, proto je žalobce v souladu s § 108 odst. 1 písm. m) ZDPH osobou, která je povinna přiznat a zaplatit DPH uvedenou na předmětných daňových dokladech.

14. Žalobce argumentuje tím, že žádné úklidové práce pro firmu B.N.nevykonával, sám ani prostřednictvím jiných osob. Připustil, že někdy pomáhal na žádost paní N. nebo pana N. vypisovat některé dokumenty a že občas, asi tak čtyřikrát do roka, dostal 2.000 Kč za podepsání několika listin, nepamatoval si však, co na nich bylo. Dle žalobce nebyly v daňovém řízení shromážděny takové důkazy, které by opravňovaly správce daně k vydání předmětných platebních výměrů.

15. Správce daně v rámci prvostupňového řízení učinil na základě jím provedeného důkazního řízení závěr, že žalobce uskutečnil *zdanitelná plnění deklarovaná předmětnými daňovými doklady a nenavrhoval k provedení takové důkazní prostředky, kterými by tento závěr správce daně vyvrátil* a na základě znaleckých posudků znalkyně v oboru písmoznalectví Mgr. Trojanové z 28.1.2008, z 19.6.2008 a z 19.11.2008 tento svůj závěr podpořil tím, že žalobce *jednoznačně vyhotovil ručně psaný text na posuzovaných daňových dokladech*. Správce daně proto uzavřel, že *daňové doklady vystavil žalobce na základě uskutečněných zdanitelných plnění v rozsahu a výši na nich uvedených*.

16. Žalovaný v rámci odvolacího řízení dospěl k závěru, že *bez ohledu na skutečnost, že se navrženými důkazními prostředky nepodařilo jednoznačně prokázat uskutečnění předmětných zdanitelných plnění ani uskutečnění předmětných plateb, bylo v průběhu daňového řízení znaleckými posudky jednoznačně prokázáno, že ručně psaný text na všech předmětných daňových dokladech byl jednoznačně vyhotoven žalobcem, což připustil samotný žalobce v rámci daňového řízení, a jak také poznamenal zástupce žalobce v písemném vyjádření ze dne 22.11.2010. Vzhledem k výše uvedené skutečnosti, kdy znaleckými posudky bylo jednoznačně prokázáno, že ručně psaný text na všech předmětných daňových dokladech byl jednoznačně vypsán žalobcem (tato skutečnost nebyla v průběhu daňového řízení ničím zpochybněna), tedy že žalobce na všech předmětných daňových dokladech mimo jiné také uvedl daň, byl žalobce v souladu s výše citovaným ustanovením § 108 odst. 1 písm. m) zákona o DPH osobou povinnou tuto daň přiznat a zaplatit, přičemž na tuto prokázanou skutečnost nemá žádný vliv, zda se podařilo jednoznačně prokázat uskutečnění předmětných zdanitelných plnění nebo předmětných plateb, či nikoliv, a na tuto prokázanou skutečnost nemá žádný vliv ani to, že dle znaleckých posudků podpisy žalobce na zkoumaných dokladech nebyly potvrzeny se stoprocentní jistotou*.

Právní hodnocení

17. Daňové řízení v této právní věci bylo zahájeno v době platnosti zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (*dále jen „ZSDP“*) a ve smyslu § 264 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (*dále jen „d.ř.“ nebo „daňový řád“*) bylo dokončeno podle tohoto nového procesního předpisu upravujícího správu daní.

18. Správce daně a žalovaný vycházeli při doměření DPH žalobci z následujících ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty:

§ 2 odst. 1 písm. b) ZDPH, ve znění účinném od 1.10.2005, podle něhož *předmětem daně je poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku*.

§ 21 odst. 1 ZDPH, ve znění účinném od 1.10.2005, podle něhož *daň na výstupu je plátce povinen přiznat ke dni uskutečnění zdanitelného plnění nebo ke dni přijetí platby, a to k tomu dni, který nastane dříve, pokud zákon nestanoví jinak. Plátce daň uvádí v daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém mu vznikla povinnost přiznat daň.*

§ 21 odst. 6 písm. a) ZDPH, ve znění účinném od 1.10.2005, podle něhož *při poskytnutí služby se zdanitelné plnění považuje za uskutečněné dnem jejího poskytnutí nebo dnem vystavení daňového dokladu s výjimkou splátkového nebo platebního kalendáře nebo dokladu na přijatou platbu, a to tím dnem, který nastane dříve.*

§ 108 odst. 1 písm. m) ZDPH, ve znění účinném od 1.1.2005, podle něhož *je povinna přiznat a zaplatit daň správci daně osoba, která uvede daň na daňovém dokladu.*

19. Ustanovení § 108 odst. 1 písm. m) ZDPH bylo do zákona o dani z přidané hodnoty vloženo s účinností od 1.1.2005 a jedná se o implementaci pravidla zakotveného původně v čl. 21 odst. 1 písm. c) směrnice Rady 77/388/EHS (nyní v čl. 203 směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty) a znamená vznik daňové povinnosti plátce, který uvede daň na dokladu, vůči tomu členskému státu, vůči němuž se vztahuje daň uvedená na faktuře, i když dotčené plnění nebylo v tomto členském státu předmětem daně.

20. Základním pravidlem, podle něhož je nutno se řídit v situaci, kdy je posuzováno ve smyslu § 2 odst. 1 písm. b) ZDPH poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku, je však ustanovení § 108 odst. 1 písm. a) ZDPH, podle něhož *přiznat a zaplatit daň správci daně je povinen plátce, který uskutečňuje zdanitelná plnění v tuzemsku.* Toto základní pravidlo platí pro zdanitelná plnění uskutečněná v tuzemsku. Podle tohoto základního pravidla daň přiznává osoba, která dané plnění uskutečnila, je-li plátcem. Z tohoto pravidla existuje několik výjimek, které jsou uvedeny pod dalšími písmeny odstavce 1 § 108 ZDPH. Mezi tyto výjimky patří i výjimky týkající se přeshraničních transakcí, jichž se kromě tuzemských plátců nebo osob povinných k dani účastní i zahraniční osoby nebo osoby registrované k dani v jiných členských státech. Pravidla uvedená v písmenu b) a následujících v odst. 1 § 108 ZDPH představují speciální úpravu ve vztahu k ustanovení § 108 odst. 1 písm. a) ZDPH. Mezi tyto výjimky patří i úprava, která byla s účinností od 1.1.2005 uvedena pod písm. m) v odst. 1 § 108 ZDPH [s účinností od 1.1.2009 byla tato úprava uvedena pod písm. k) odst. 1 § 108 ZDPH a od 1.1.2013 je uvedena pod písmenem i) tohoto ustanovení a její zařazení do zákona o dani z přidané hodnoty je i nadále odůvodňováno implementací pravidla pro vznik daňové povinnosti plátce v případě přeshraničních transakcí].

21. V daném případě byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za poskytnutí služeb za úplatu žalobcem, jako osobou povinnou k dani, v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku. Nejednalo se o přeshraniční transakci, kdy by bylo nutno stanovit ve smyslu § 108 odst. 1 písm. m) ZDPH, kdo je povinen přiznat a zaplatit daň správci daně, stanovit, že je tím povinna osoba, která uvede daň na daňovém dokladu. V daném případě nebyl důvod odchýlit se od základního pravidla stanoveného v § 108 odst. 1 písm. a) ZDPH, podle něhož byl povinen přiznat a zaplatit daň správci daně plátce, který uskutečnil zdanitelná plnění deklarovaná na předmětných daňových dokladech v tuzemsku. Postup žalovaného, který žalobci dodatečně vyměřil daň z přidané hodnoty na základě ust. §

108 odst. 1 písm. m) ZDPH je v rozporu se zákonem a sám o sobě je důvodem pro zrušení napadených rozhodnutí podle § 78 odst. 1 s.ř.s. pro nezákonnost.

22. Krajský soud se neshoduje s žalovaným, že bylo v daném případě možné dodatečně vyměřit žalobci DPH *bez ohledu na skutečnost, že se navrženými důkazními prostředky nepodařilo jednoznačně prokázat uskutečnění předmětných zdanitelných plnění ani uskutečnění předmětných plateb*. Krajský soud je naopak toho názoru, že v řízení o odvolání žalobce proti výše specifikovaným platebním výměrům musel žalovaný vyřešit jako otázku zásadní, zda se uskutečnila zdanitelná plnění deklarovaná na předmětných daňových dokladech (které jsou přehledně uvedeny ve zprávě o daňové kontrole čj. 3516/09/138603400599), neboť od jejího zodpovězení se odvíjí odpověď na otázku, zda byl žalobce povinen přiznat a zaplatit daň, jako plátce, který v tuzemsku uskutečnil předmětná zdanitelná plnění.

23. Správce daně měl k dispozici výsledek žalobce učiněný v rámci daňového řízení u daňového subjektu B.N., kde žalobce na otázky, zda vystavil předložené daňové doklady, uvedl, že nemůže potvrdit, že je vystavil on. Žalobce nemohl potvrdit, zda na předložených daňových dokladech a na výdajových pokladních dokladech vystavených B.N. a znějících na jeho jméno jsou jeho podpisy ani, zda si je vědom, že na každém výdajovém dokladu je jeho podpis s jeho razítkem. Na otázku, s kým jednal při předávání jednotlivých daňových dokladů, uvedl, že neví, ale pokud s někým jednal, pak to podle jeho soudu mohla být jediná paní N. Uvedl, že žádné práce specifikované na předložených dokladech nevykonával, ani tím nikoho nepověřil, ani peníze dle výdajových pokladních dokladů neobdržel. Uvedl, že občas dostal 2.000 Kč, asi tak čtyřikrát do roka za podepsání několika listin, ale že nemůže konkretizovat, co na nich bylo, protože si to nepamatuje. Dále vycházel správce daně ze znaleckého posudku Mgr. Trojanové, znalkyně z oboru písmoznalectví, ze dne 28.1.2008, kde znalkyně hodnotila podpisy na vybraných dokladech z roku 2003 až 2005 ve srovnání s podpisy žalobce na originálech daňových přiznání k DPH za stejné roky a dospěla k závěru, že podpis na výdajovém pokladním dokladu ze dne 30.12.2005 je pravým podpisem žalobce, a dále uvedla, že nelze vyloučit, že podpis na dokladu č. 12/2/2005 vystavil žalobce. Uvedla, také, že nezjistila žádné znaky, které by odhalily tzv. „technické padělání“ podpisů. K výzvě správce daně (čj. 20396/08/138934/2070), aby žalobce předložil doklady a jiné důkazní prostředky prokazující ekonomickou činnost v kontrolovaných obdobích, žalobce správci daně sdělil, že od roku 1999 nepodniká, požadované doklady nemá a žádné zdanitelné plnění v kontrolovaných obdobích neuskutečnil.

24. Podle ustanovení § 31 odst. 9 ZSDP je povinností daňového subjektu prokázat 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 nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám (viz nálezy Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, zveřejněný pod č. 130/1996 Sb.; všechny nálezy Ústavního soudu jsou dostupné na <http://nalus.usoud.cz> nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 - 119, publikovaný pod č. 1572/2008 Sb. NSS; všechny rozsudky Nejvyššího správního soudu jsou dostupné na www.nssoud.cz).

25. Žalobce nepředložil správci daně žádnou daňovou evidenci, podal za kontrolovaná zdaňovací období daňová přiznání k DPH, ve kterých nevykázal žádná přijatá ani uskutečněná zdanitelná plnění a tvrdil, že od roku 1999 nepodniká. Negativní skutečnost *může být fakticky prokázána pouze prokázáním komplementární pozitivní skutečnosti, jež existenci prokazované negativní skutečnosti vylučuje* (usnesení Ústavního soudu ze dne 4. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 2631/08). Žalobce, který popíral existenci uskutečnění předmětných zdanitelných plnění, neměl povinnost prokazovat žalovanému negativní skutečnost, tj. že předmětná zdanitelná plnění neuskutečnil. Naopak na žalovaném leželo důkazní břemeno ohledně tvrzení, že k poskytnutí uvedených služeb za úplaty s místem plnění v tuzemsku došlo, tj. že se zdanitelná plnění reálně uskutečnila a že šlo o plnění daňově uznatelná.

26. Krajský soud se ztotožnil s žalovaným, že se navrženými důkazními prostředky nepodařilo jednoznačně prokázat uskutečnění předmětných zdanitelných plnění. Nelze učinit závěr o uskutečnění předmětných zdanitelných plnění jen na základě jiným daňovým subjektem předložených daňových dokladů, když navíc nebylo jednoznačně prokázáno, že podpisy na všech těchto dokladech jsou žalobce. Uskutečnění předmětných zdanitelných plnění nelze dovozovat z daňových dokladů předložených daňovým subjektem B.N., nelze vycházet ze svědecké výpovědi P.N., který v kontrolovaných zdaňovacích obdobích podnikal ve sdružení s paní B.N. a vypovídal, že firma B.N. tyto doklady skutečně vystavila, zaúčtovala a zahrnula do svých daňových přiznání k DPH za příslušná zdaňovací období. Nelze vycházet ze svědecké výpovědi L.K., externí účetní firmy B.N., která potvrdila, že byly tyto doklady zaúčtovány v účetnictví firmy a že žalobce v její přítomnosti osobně předával daňové doklady panu N. za provedené práce a úhrada peněz probíhala hotově vždy na konci měsíce na základě předložených dokladů. V daňovém řízení nebyl proveden výslech samotné paní B.N., která se opakovaně omluvila ze zdravotních důvodů, ani k návrhu žalobce opakovaný výslech L.K., která se bez řádných omluv na základě opakovaného předvolání k podání svědecké výpovědi nedostavila a nezdařilo se ani její předvedení Policií ČR. Nebyl proveden žalobcem navrhovaný důkaz trestním spisem Policie ČR, ze kterého by bylo, jak tvrdí žalobce možné seznat, zda vůbec došlo k plnění, ale i skutečnosti související s otázkou daňových dokladů, jejich vzniku a důvodu jejich vytvoření. Za situace, kdy proti sobě stojí dvě rovnocenná tvrzení ohledně průběhu skutkového děje, žalovaný pochybil, když neprovedl výslech paní B.N., paní L.K. a důkaz trestním spisem Policie ČR. Tím spíše, že paní B.N. nepochybně měla v porovnání se žalobcem protichůdný zájem na výsledku tohoto daňového řízení, protože pokud by bylo uskutečnění zdanitelného plnění vyvráceno, pozbyla by možnosti uplatit s ním související daň na vstupu, a tím by došlo ke zvýšení její daňové povinnosti (přesněji řečeno ke zvýšení vlastní daňové povinnosti nebo snížení nadměrného odpočtu, či zániku nároku na něj).

27. Lze tedy uzavřít, že v daňovém řízení nebylo jednoznačně prokázáno, že k poskytnutí služeb ze strany žalobce na základě kontrolovaných daňových dokladů skutečně došlo. Za situace, kdy jsou u jiného plátce daně (zde odběratele žalobce) nalezeny faktury, lze k vyměření daně z přidané hodnoty přistoupit pouze v případě, když je bez pochybností prokázáno, že mezi těmito subjekty došlo k realizaci zdanitelného plnění. Jak bylo výše uvedeno, daň z přidané hodnoty byla žalobci v rozporu se zákonem o dani z přidané hodnoty doměřena podle § 108 odst. 1 písm. m) ZDPH. I pokud by byla daň z přidané hodnoty dodatečně vyměřena podle § 108 odst. 1 písm. a) ZDPH, nebylo by možné s ohledem na

absenci jednoznačných důkazů o uskutečnění zdanitelných plnění žalobci daň z přidané hodnoty doměřit.

Závěr

28. Soud shledal napadená rozhodnutí nezákonnými. Žalobce byl ve smyslu § 65 odst. 1 s.ř.s. zkrácen na svých subjektivních veřejných právech rozhodnutím správního orgánu. Žaloba je důvodná. Soud proto podle § 78 odst. 1 s.ř.s. zrušil rozhodnutí žalovaného 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 a znovu rozhodne o odvolání žalobce.

V. Náklady řízení

29. 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 advokáta stanovené podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (*dále jen advokátní tarif*). Zástupce žalobce, advokát, je plátcem daně z přidané hodnoty, proto se částka odměny advokáta zvyšuje o DPH vypočtenou podle zákona č. 235/2004 Sb. za použití sazby platné v době rozhodnutí soudu, tj. 21 %.

30. Do 31. 12. 2012 činila sazba za jeden úkon právní služby ve věcech žalob projednávaných podle soudního řádu správního podle § 9 odst. 3 písm. f) a § 7 advokátního tarifu 2.100 Kč a podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu měl advokát za jeden úkon právní služby nárok na paušální částku 300 Kč.

31. Odměna advokáta sestávala ze 3 úkonů právní služby učiněných do 31.12.2012, a to z jednoho úkonu (převzetí a příprava věci) podle § 11 odst. 1 písm. a) a dvou úkonů (podání žaloby a repliky ze 17.5.2012) podle § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu. Odměna advokáta činí 7.200 Kč. DPH 21 % z této částky činí 1.512 Kč. Celkem činí odměna advokáta 8.712 Kč.

32. K odměně advokáta bylo připočteno 27.000 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.

33. Náklady řízení tak činí 35.712 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 advokáta žalobce.

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 20. prosince 2013

Mgr. Alexandr Krysl, v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Lenka Kovandová