



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 NURA s.r.o.**, se sídlem Lipová 622/1, Aš, *zastoupeného Mgr. Jiřím Halaburtem LL.M., advokátem, se sídlem Plzeňská 11, Karlovy Vary*, proti **žalovanému Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 21. 12. 2011, čj. 9037/11-1300-401087 a čj. 9039/11-1300-401087

t a k t o :

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 12. 2011, čj. 9037/11-1300-401087 a čj. 9039/11-1300-401087 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 11.839 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í

I. Vymezení věci

1. Žalobou podanou v zákonné lhůtě ke Krajskému soudu v Plzni se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 21.12.2011, čj. 9037/11-1300-401087 a čj. 9039/11-1300-401087 (*dále jen „napadené rozhodnutí“*).
2. Rozhodnutím Finančního ředitelství v Plzni ze dne 21.12.2011, čj. 9037/11-1300-401087 bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu v Aši

ze dne 29.11.2010, čj. 27879/10/124970402112, jímž byla žalobci vyměřena za zdaňovací období prosinec 2009 vlastní daňová povinnost ve výši 157.109 Kč (*dále jen „platební výměr - prosinec 2009“*).

3. Rozhodnutím Finančního ředitelství v Plzni ze dne 21.12.2011, čj. 9039/11-1300-401087 bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu v Aši ze dne 29.11.2010, čj. 27885/10/124970402112, jímž byla žalobci vyměřena za zdaňovací období leden 2010 vlastní daňová povinnost ve výši 145.488 Kč (*dále jen „platební výměr - leden 2010“*).

4. Dnem 1.1.2013 nabyt účinnosti zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, podle jehož § 7 písm. a) vykonává působnost správního orgánu nejbližší nadřízeného finančním úřadům Odvolací finanční ředitelství se sídlem v Brně, které je ve smyslu § 69 s.ř.s. správním orgánem, na který přešla působnost Finančního ředitelství v Plzni. Soud proto žalovaným označil Odvolací finanční ředitelství (*dále jen „žalovaný“*).

II. Důvody žaloby

5. Finanční úřad v Aši (*dále jen „správce daně“*) zahájil dne 15. 3. 2010 vytýkáci řízení a zaslal žalobci výzvy k prokázání úplnosti a správnosti podaných daňových přiznání k dani z přidané hodnoty (*dále jen „DPH“*) za zdaňovací období prosinec 2009 a leden 2010. Na základě výsledků těchto řízení vystavil platební výměry za prosinec 2009 a leden 2010. Správce daně kontroloval i přijatá zdanitelná plnění uskutečněná daňovým subjektem M.K., byt..., DIČ: ... (*dále jen „firma M.K.“*). Správní orgány obou stupňů dospěly k závěru, že nebylo prokázáno, že přijatá zdanitelná plnění od firmy M.K. ve zdaňovacím období prosinec 2009 a leden 2010 byla uskutečněna právě tímto subjektem. Správce daně při tom nezpochybňoval, že práce byly provedeny, nezpochybňoval ani formálně bezzávadné daňové doklady.

6. Správce daně a žalovaný zasáhli do práv žalobce, když stanovili daňovou povinnost na dani z přidané hodnoty v rozporu s daňovým řádem. Dle žalobce došlo v daňovém řízení k řadě vad, jak procesních, tak při hodnocení důkazů, které shrnul již v odvoláních proti platebním výměrům. V obsáhlé žalobě, v níž citoval k namítaným pochybením pasáže z napadených rozhodnutí, označil žalobce za vadu řízení, že správce daně neuvedl vliv jednotlivých zjištěných skutečností na hodnocení důkazů, proto nebylo možné zaměřit se na ty důkazy, které vedly k jeho závěru (odkaz na rozhodnutí Krajského soudu v Ústí nad Labem sp.zn. 16Ca 168/99-32). Rovněž závěry žalovaného, byť velmi detailní a neustále dokola opisující jedny a ty samé skutečnosti, nejsou dle žalobce hodnocením důkazů, jak je vyžaduje § 8 zákona č. 280/2009 Sb. daňový řád (*dále jen „d.ř.“ nebo „daňový řád“*).

7. Hodnocení svědeckých výpovědí správcem daně označil žalobce za velmi kusá, neurčitá a zavádějící s tím, že se nejedná se o hodnocení, nýbrž jen o výčet toho, co který svědek řekl. Stejně tak žalovaný cituje ze svědeckých výpovědí jen některé pasáže, které obecně hovoří, že na stavbě dělal i nějaký pan K. Konkrétním příkladem, jak správní orgán „přizpůsobuje“ fakta a důkazy ve svůj prospěch, je výpověď svědka T., který výslovně na otázku, zda ví, že pracovníci, kteří prováděli stavební práce, byli zaměstnanci pana K., či

pracovali pro pana K., odpověděl, že je osobně nezná, ale pohybovali se tam neustále ti stejní chlapi, a protože tam dělal jen on a K., myslel si, že museli být od něj, nikdo cizí to být nemohl. Dle žalobce tak svědek jednoznačně potvrdil, že v době, o které je vedeno řízení, na stavbě byla jen jeho firma a firma K. Další svědek P.Z., vrátný, jednoznačně potvrdil, že v prosinci a lednu tam měl pan K. 12 až 15 lidí, pokaždé jinak, a že pracovníci pana K. denně dojížděli na 8. hodinu ze severních Čech. Svědkyně L.D. uvedla, že u pana K. pracovalo v měsíci prosinci 2009 až březnu 2010 průměrně 20 lidí, někdy i víc, protože pracovali ve více halách. Žalovaný však nachází jediný rozpor ve výpovědích, a tím je popis vzhledu pana K., kdy svědkyně D. uvedla, že je vysoký 162-164 cm a svědek T. uvedl 180 cm. Žalobcem při tom byla správci daně poskytnuta fotografie pana K., aby tuto mohl případně předložit svědkům a provést jeho identifikaci důsledněji a nespoléhat se jen na nepřesné odhady jeho výšky. Správce daně ani jednou tuto fotografii svědkům nepředložil, popř. ani jednou se nepokusil identifikaci u svědků zopakovat a ozřejmit tak, byť nepatrný, rozpor.

8. Pochybnosti vyjádřil správce daně rovněž tím, že dodavatel uvedený na předložených fakturách nebyl sám schopen vykázat práci provést a dále tím, že má živnostenské oprávnění jen v oboru zprostředkování obchodu a služeb. Dle žalobce má být k tíži M.K., pokud nemá oprávnění k provádění stavebních prací, nikoli žalobce, který nezodpovídá za porušení zákonných povinností svých dodavatelů. Veškeré dokazování se pak soustředilo na to, zda společně s panem K. docházeli do areálu další osoby, aby bylo možno pochybnost vyvrátit. Přitom svědecké výpovědi a Kniha příchodů a odchodů, kde jsou zaznamenávány veškeré příchody a odchody pana K. s jeho lidmi, jednoznačně potvrdily, že firma K. v areálu pracovala a jeho lidi, ať už byli vůči panu K. v jakémkoliv poměru, do areálu žalobce docházeli a práce prováděli.

9. Následně zpracovaný znalecký posudek soudního znalce Ing. Ivy Lavičkové potvrdil, že na objem stavebních prací, jež byly žalobcem zadokumentovány, jejichž objem a skutečné provedení správce daně a žalovaný nespochybnili, bylo nutno odpracovat 9.547,22 Nh při osmi hodinové pracovní době, tj. 1.193 pracovních dní pro 1 pracovníka. Období realizace dle faktur dodavatele je od 09/2009 do 01/2010, tj. cca 150 dní při práci 7 dní v týdnu. K odpracování 1.193 dní je třeba k dodržení termínu realizace průměrně 8 pracovníků. Žalovaný k počtu pracovníků uvádí, že se mělo dle knihy dopravovat vozidlem (uvedena konkrétní RZ) celkem 7 až 9 lidí, přičemž toto vozidlo má jen 5 míst, samozřejmě kniha netvrdí, že ve vozidle byl deklarovaný počet lidí, a svědek Z. uvedl, že je povolen vstup pouze jednomu autu s předákem včetně zaměstnanců, ostatní pracovníci parkují venku a do areálu jdou pěšky. Dle žalobce tomu tak bylo i v případě pana K. a jeho lidí. Znalecký posudek hodnotil žalovaný tak, že neuvádí nic o tom, že by posuzované práce prováděl daňový subjekt M.K., a zjištění této skutečnosti ani nebylo předmětem posudku. Skutečnost, zda předmětné práce byly fakticky uskutečněny či nikoliv, nebyla v průběhu daňového řízení zpochybňována, pouze bylo zpochybněno, že by je vykonal daňový subjekt M.K. Dle žalobce však znalecký posudek plně koresponduje s Knihou příchodů a odchodů a se svědeckými výpověďmi. Zřejmý je i posun žalovaného v tom, že již nespochybnuje rozsah provedeného plnění, neboť správce daně ve zprávě hovoří o fiktivním nároku. Rozsah plnění byl tedy prokázán a je nesporný, zbývá jen prokázat, kdo práce prováděl, když ne firma K.

10. V rámci odvolání žalobce poukazoval i na skutečnost, že správce daně vydal svá rozhodnutí ještě před výsledkem svědka V.H., který rovněž potvrdil, že firma M.K. opravdu prováděla stavební práce pro žalobce. Dle žalovaného žalobce nenavrhl pana H. jako svědka v tomto daňovém řízení a vytýkací řízení bylo ukončeno 26.11.2010, přičemž výslech pana H. byl proveden až 20.12.2010 na Finančním úřadě v Sokolově a týkal se jiného daňového subjektu. Dle žalobce měl však žalovaný již výpověď svědka H. k dispozici a tento svědek jednoznačně potvrdil, že v areálu žalobce byla ještě jedna malá firma K. Žalovaný výpověď svědka H. nehodnotí, vůbec se jí nezabývá. Vytýkací řízení sice skončilo 26.11.2010, nikoliv však celé řízení, a žalovaný tento důkaz s odkazem na to, že se týká jiného daňového subjektu, nepřipustil, natož aby ho hodnotil. I toto dokladuje, že správce daně v průběhu dokazování omezil důkazy pouze na ty, které podporovaly jeho názor, s některými se vůbec nevypořádal, tyto „přizpůsoboval“ svému cíli a porušil tak § 92 d.ř., tedy zásadu spravedlivého procesu a volného hodnocení důkazů. Při hodnocení důkazů porušil žalovaný základní zásady daňového řízení, a to povinnost přihlížet při hodnocení důkazů ke všem skutečnostem, které v řízení vyšly najevo. Žalovaný hodnotí provedené důkazy pouze z hlediska dílčích nebo zdánlivých rozporů (viz výška osoby pana K.), aniž by na druhé straně hodnotil, v čem se důkazní prostředky a tvrzení žalobce shodují, vzájemně jsou v souladu a výsledně tedy, co prokazují a co nikoliv. Provedené „hodnocení důkazů“ není hodnocením, ale toliko výběrem důvodů k zamítnutí odvolání. Úkolem odvolacího orgánu však není jen zamítnout odvolání, pokud k tomu najde důvody, ale zhodnotit zákonnost odvoláním napadených rozhodnutí, zajistit odstranění vad řízení a v případě provedení nových důkazů tyto v plném rozsahu zhodnotit v souvislosti s dříve provedenými důkazy.

11. Žalobce poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30.6.2009, čj. 2 Afs 8/2008 - 84, ve kterém soud uvádí, že nepopírá, že je právem správce daně rozhodnout, které důkazy provede a které nikoli, jeho postup však musí vždy sledovat objektivní zjištění skutkového stavu věci, jak mu to ukládá § 31 odst. 2 d.ř. Poukázal rovněž na rozsudek Nejvyššího správního soudu publikovaný pod č. 780/2006 Sb.NSS a na rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 26.6.2003, čj. 22Ca 421/2002-35, publikovaný pod č. 39/2003 Sb.NSS. Žalovaný v důsledku toho, že byl na vady dosavadního řízení žalobcem v odvolání výslovně upozorněn, porušil dle žalobce § 31 odst. 2 d.ř. V této podobě je důkazní řízení nedostatečné, povrchní a neurčité.

12. Správce daně celé řízení, zejména pak jeho závěr postavil na skutečnostech, které nevedou ke kvalifikovanému závěru, že práce nebyly provedeny dodavatelem K., resp. žádné skutečnosti neuvádí a důkazy nehodnotí. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22.2.2007, čj. 9 Afs 7/2007-58, žalobce namítal, že prosté konstatování, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno, je zcela nedostačující a nezákonné. Žalovaný tak zneužil svého vrchnostenského postavení, jak o něm hovoří zažitá správní praxe. Dle žalobce dochází v důsledku povinnosti žalovaného zjistit objektivní pravdu k rozložení důkazního břemene mezi žalobce a žalovaného, který v zájmu zjištění objektivní pravdy měl, a sice vzhledem k závěru, že firma K. neprovedla deklarovaná plnění, unést důkazní břemeno v tom smyslu, že měl z provedených důkazů zjistit, kdo vlastně zdanitelné plnění pro žalobce uskutečnil. Ačkoliv bylo jednotlivými důkazy a v jejich vzájemném kontextu jednoznačně prokázáno, že k plnění došlo firmou M.K., správce daně a žalovaný svým „hodnocením důkazů“ tyto důkazy zcela účelově a tendenčně vyvrátili a popřeli. V rozporu s citovaným rozsudkem NSS

však žalovaný relevantně nevysvětlil a nezdůvodnil, proč provedené důkazy „hodnotí“ tak, jak je hodnotí. Součástí takového hodnocení by muselo být i vysvětlení, kdo tedy na základě provedeného dokazování zdanitelná plnění pro žalobce provedl, pokud to neměla být právě firma p. K. V té souvislosti odkázal žalobce na rozsudek zdejšího soudu ze dne 30. 3. 2010, čj. 57 Af 22/2010-137, z něhož citoval.

13. Po opakovaném naléhání žalobce se žalovaný pokusil provést důkaz výsledkem svědka K., který by mohl významně přispět k objasnění objektivní pravdy. Žalovaný sice využil všech svých možností daných mu zákonem včetně předvedení Policie České republiky a o výsledk svědka K. se pokusil, nicméně s negativním výsledkem. Žalobce považoval za nešťastné, že se nepodařilo zajistit a provést výslech stěžejního svědka, zvláště v situaci, kdy se zpočátku řízení v rámci místního šetření u žalobce pověřená pracovnice Finančního úřadu v Aši s panem K. osobně setkala, nicméně odmítla s ním provést jakýkoliv záznam ve věci činnosti jeho firmy ve prospěch žalobce. Skutečnost, že se žalovanému nepodařilo zajistit výslech svědka K., nemůže být vykládána v neprospěch žalobce. Žalovaný byl povinen se o to více soustředit na ostatní provedené důkazy a jejich relevantní hodnocení, a to jednotlivých důkazů samostatně a v jejich kontextu, tj. hodnocení vzájemných souvislostí, které napomáhají vytvořit hodnověrný obraz skutečností, které prokazují, že žalobcem přijatá plnění v období prosinec 2009 — leden 2010 byla skutečně poskytnuta firmou p. K. Anebo naopak (viz citovaný rozsudek NSS), byl-li žalovaný přesvědčen po vyhodnocení provedených důkazů o opaku, byl povinen toto své rozhodnutí relevantně zdůvodnit, a to opět hodnocením vzájemných souvislostí provedených důkazů, které by pak vedlo k výsledku, že by rozhodnutí žalovaného bylo vyústěním takových logických a právně relevantních úvah a podložených závěrů, které by byly přezkoumatelné. To však žalovaný neučinil a zcela nedůvodně se ztotožnil s názorem správce daně, rovněž nepřezkoumatelným.

14. Provedené „hodnocení“ důkazů, ať již správcem daně či žalovaným, není jejich hodnocením, ale pouhým zamyšlením nad hledáním jednotlivých, a to i zcela banálních, odlišností ve výpovědích svědků. Takový postup obou orgánů je však zcela účelový a tendenční a nemá oporu v platné legislativě ani ustálené judikatuře - viz výše. Rozsah i obsah listinných důkazů a ostatních provedených důkazů byl vyčerpávající a nelze donekonečna po žalobci požadovat další listinné důkazy poté, co již předložené byly pro prokázání jeho tvrzení uznány jako nedostačující. Tento postup nemá oporu v platné legislativě. Ani v odvolacím řízení se nepodařilo žalovanému odstranit vady z kontrolního řízení a nezbývá proto, než odůvodnění žalovaného odmítnout, neboť i v odvolacím řízení byly porušeny základní zásady daňového řízení, především v hodnocení důkazů, kdy volné hodnocení důkazů bylo nahrazeno účelovým vytrháváním částí důkazních prostředků za účelem svévolného hledání důvodů k zamítnutí odvolání. Porušeny byly rovněž povinnosti dle § 92 d.ř., když správce daně a žalovaný přihlédli jen k jednostrannému hodnocení důkazů, důkazy opomíjeli, popř. je jinak vykládali a postupovali v rozporu s § 8 odst. 1 a 2 d.ř.

15. Žalovaný jako odvolací orgán nesplnil svou povinnost danou mu § 114 odst. 3 d.ř., když o odvolání rozhodl povrchně bez snahy zjistit objektivní skutečnosti. Nedostatečně odůvodnil závěry svých rozhodnutí a své tvrzení neopatřil důkazy, čímž porušil postup obvyklý pro dokazování zakotvený v daňovém řádu.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

16. Žalovaný navrhoval zamítnutí žaloby. Nesouhlasil s námitkami uplatněnými v žalobě. Uvedl, že v daňovém řízení nebyly předloženy takové důkazní prostředky, z nichž by bylo zřejmé, že se plnění realizovala tak, jak je uvedeno na předložených dokladech, a že se tedy jednalo o přijatá zdanitelná plnění od plátce M.K. V souladu s § 8 a § 92 d.ř. zhodnotil žalovaný výsledky žalobcem navrhovaných svědků a další důkazní prostředky předložené žalobcem v rámci doplnění odvolacího řízení (Knihy příchodů a odchodů a znaleckého posudku Ing. Ivy Lavičkové). Ze strany žalovaného nedošlo k posunu v otázce zpochybnění rozsahu provedených prací, neboť (jak vyplývá ze spisu správce daně a z odůvodnění napadených rozhodnutí) již správce daně ve zprávách o výsledku vytýkacího řízení uvedl, že nebylo zpochybněno, že určité stavební práce byly v areálu žalobce provedeny a doloženy fotografiemi. Zpochybňováno bylo přijetí stavebních prací od dodavatele deklarovaného na daňových dokladech. Ke stejnému závěru dospěl i žalovaný v odůvodnění napadených rozhodnutí. Předmětem vytýkacího řízení a následně odvolacího řízení bylo prokázání odpočtu daně uplatněné žalobcem na základě předložených dokladů údajně vystavených firmou pana Kašického, nikoliv nalezení skutečného dodavatele údajných stavebních prací. V odůvodnění napadených rozhodnutí žalovaný uvedl, že se mu ani po vyčerpání všech zákonem daných možností nepodařilo provést žalobcem navržený výsledek svědka M.K., jehož svědecká výpověď by dle žalobce mohla prokázat, že došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění. Z toho však nevyplývá, že by žalovaný neprovedení této svědecké výpovědi vykládal v neprospěch žalobce. Vzhledem k nemožnosti výsledku pana K. se žalovaný v důkazním řízení zaměřil na hodnocení jiných dostupných důkazních prostředků, jak vyplývá z odůvodnění napadených rozhodnutí.

IV. Vyjádření účastníků při jednání soudu

17. O věci samé soud rozhodl po provedeném jednání, při němž žalobce i žalovaný setrvali na svých stanoviscích.

18. Žalobce zopakoval svá tvrzení z žaloby a uvedl, že bylo povinností správních orgánů se s ohledem na nemožnost provedení svědecké výpovědi M.K. o to více soustředit na ostatní provedené důkazy a jejich relevantní hodnocení tak, aby byl vytvořen hodnověrný obraz skutečnosti, že žalobcem přijatá plnění v období prosinec 2009 až leden 2010 byla skutečně poskytnuta firmou M.K. Připustil, že se znalecký posudek nezabývá otázkou subjektu poskytujícího plnění, nýbrž rozsahem provedených prací, výpočtem provedených normohodin a počtem pracovníků, který byl k jejich provedení v určitém časovém úseku použit. Namítal však, že je nutné důkazy skládat a posuzovat je v kontextu. Kontrolní řízení není postaveno na zásadě vyšetřovací, ale povinností žalovaného je zjistit objektivní pravdu. Připomněl rozložení důkazního břemene mezi žalobce a žalovaného a k tomu citoval z rozsudků, ze kterých citoval již v žalobě. Zdůraznil, že správce daně ani žalovaný nezpochybnili rozsah provedených prací, toky peněz, ani důvěryhodnost svědků a ostatních důkazů. Uvedl, že žalovaný ani správce daně důkazy nehodnotili nijak, pouze paušálně konstatovali, že neprokazují přijetí plnění od firmy pana K. Dle žalobce může správce daně tímto způsobem zpochybnit jakékoliv plnění. Pokud správce daně zjistil nějaké rozpory a nepodařilo se mu je odstranit, je nezbytné, aby vysvětlil, v čem spočívají, co bylo učiněno pro jejich odstranění,

proč se to nepodařilo, ke kterým důkazům a v jakém rozsahu se při svém hodnocení přichýlil, které důkazy odmítl nebo nehodnotil a proč. Taková odůvodnění a hodnocení postupu a závěrů správních orgánů obou stupňů napadená rozhodnutí neobsahují. Dle žalobce bylo provedenými důkazy prokázáno, že sporná plnění byla žalobci poskytnuta firmou pana M.K.

19. Žalovaný s odkazem na odůvodnění napadených rozhodnutí trval na tom, že bylo hodnocení důkazů provedeno v souladu s daňovým řádem, resp. zákonem o správě daní a poplatků. Uvedl, že svědecké výpovědi obsahují pouze tvrzení, že byl každému ze svědků pan K. pouze představen, či se představil sám. Jedná se tak pouze o domněnky svědků, že jim představená osoba byl právě pan K., neboť nikomu nebyla poskytnuta žádná bližší identifikace pana K. a žádný ze svědků se také s panem K. dříve nesetkal či nespolečně pracoval. Listinné důkazy buď pouze prokazují, že se v rámci areálu pohyboval jistý M. a jeho lidé, nebo v případě znaleckého posudku neuvádí žádné relevantní informace, kdo předmětné stavební práce prováděl. Žalovaný trval na zamítnutí žaloby a v případě úspěchu ve věci požadoval přiznat právo na náhradu nákladů řízení v souvislosti s účastí při jednání soudu.

V. Posouzení věci krajským soudem

Z čeho soud vycházel

20. Při přezkoumání napadeného rozhodnutí vycházel krajský soud podle § 75 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (*dále jen „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.

21. Žalobu shledal krajský soud důvodnou.

Skutkový základ věci

22. Po té, kdy žalobce podal daňová přiznání k DPH za obě zdaňovací období, vznikly správci daně pochybnosti ohledně zdaňovacího období prosinec 2009 z důvodu výše nadměrného odpočtu 564.891 Kč, která se lišila od částky žalobcem běžně přiznávané, a ohledně zdaňovacího období leden 2010 proto, že vykázané částky přijatých zdanitelných plnění byly značně vyšší než než žalobcem běžně přiznávané. Příslušnými výzvami byla proto zahájena vytykácí řízení. V rámci vytykácích řízení správce daně zjistil, že žalobce uplatnil odpočet daně na základě dokladů vystavených dodavatelem M.K., plátcem DPH (viz odst. 24). Z výpisu z živnostenského rejstříku bylo zjištěno, že M.K. má živnostenské oprávnění k předmětu činnosti zprostředkování obchodu a služeb, nikoliv na stavební práce, které byly předmětnými doklady fakturovány.

23. Výzvami z 30.3.2010 byl žalobce vyzván k prokázání a doložení deklarovaných stavebních prací a k předložení dalších důkazních prostředků. Zástupce žalobce do protokolu sdělil, že žalobce nemá k dispozici další doklady ke specifikaci plnění dle předmětných faktur, že jednatel žalobce pan Sancar prováděl osobně kontrolu provedených prací, které odsouhlasil se zhotovitelem, a poté bylo provedeno jejich vyúčtování a zaplacení. Uvedl, že

opakovaně telefonicky i písemně vyzývali pana K. k předložení požadovaných dokladů, ale tento není dlouhodobě k zastižení. Žalobce přislíbil předložení podkladů, které je schopen bez pana K. připravit, zejména seznam prací provedených v jednotlivých prostorách odpovídající etapám provádění díla dle vystavených faktur, a dále že dodá fotodokumentaci jednotlivých prostor. Následně byla správci daně doručena specifikace jednotlivých budov s rozpisem provedených prací v těchto budovách společně s fotodokumentací (založeno ve správním spise). Předložena byla rovněž rámcová smlouva o dílo ze dne 2.6.2008 uzavřená mezi žalobcem jednajícím jednatelům B.S., jako objednatelem, a M.K., jako zhotovitelem. Zhotovitel se zde zavázal po dobu platnosti smlouvy ve formě dílčích plnění provádět pro objednatele stavební a jiné práce, které budou specifikovány v jednotlivých objednávkách. Objednatel se zavázal pověřovat zhotovitele stavebními a jinými pracemi v rozsahu jednotlivých objednávek. Zhotovitel se zavázal cenu díla objednateli účtovat řádným účetním dokladem (fakturou) obsahujícím náležitosti stanovené obecně závaznými právními předpisy (zejména zákonem č. 588/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů). Smlouva byla sjednána na dobu neurčitou.

24. K ověření faktického uskutečnění stavebních prací deklarovaných předmětnými doklady zaslal správce daně dožádání Finančnímu úřadu v Kadani, místně příslušnému správci daně M.K. Dle odpovědi nebylo možné ověření provést, neboť se opakovaně nezdařilo doručit předvolání M.K. ani jeho předvedení Policií ČR.

25. Po přezkoumání důkazních prostředků předložených žalobcem vznikly správci daně pochybnosti, zda provedené stavební práce byly M.K. provedeny v rozsahu deklarovaném na předmětných daňových dokladech. Proto správce daně vyzval žalobce k prokázání, že stavební práce byly skutečně provedeny plátcem (M.K.), který měl předmětné daňové doklady vystavit, a k předložení deníku, hlavní knihy a knihy analytické evidence podle zákona o účetnictví. Uvedené žalobce následně předložil a příslušné listiny jsou založeny ve správním spisu.

26. Žalobce dále navrhl výslech svědků, v čemž dle vyjádření do protokolu spatřoval jedinou reálnou možnost, jak prokázat správci daně, že stavební práce byly provedeny plátcem daně uvedeným na předmětných dokladech, tedy M.K. Jako svědky navrhl vyslechnout L.D. (asistentku jednatele žalobce), P.Z. (vrátného) a P.T. (subdodavatele stavebních prací). V protokolu dále uvedl, že navržení svědci budou vypovídat, aby prokázali, že se v uvedených zdaňovacích obdobích v areálu žalobce fyzicky pohyboval M.K. a jeho zaměstnanci, respektive subdodavatelé, že stavební práce byly jím provedeny a předány objednateli a to nad rámec již doložené fotodokumentace a popisu provedených stavebních prací.

27. Svědkyně L.D. uvedla, že je u žalobce zaměstnána od roku 2002 jako referent provádějící kancelářské práce, příjem a vystavování faktur, objednávky, přípravu pro výplaty. Podklady pro účetní nezpracovává. Svědkyni bylo známo, že v obdobích od prosince 2009 do března 2010 byly u žalobce prováděny stavební práce, a to v hale C (výrobní hala), v budově G (rekonstrukce nadzemního patra), v budově L (kancelářské prostory) a v budově K (přízemí a první patro, kde byl záměr vybudovat fitness a kanceláře). Uvedené prostory nebyly v té době pronajaty. Uvedla, že práce prováděl M.K. a jeho lidi, ale že neví, v jakém byly k panu

K. poměru. K dotazu, zda práce prováděl jen pan K., svědkyně uvedla, že v březnu prováděla opravu vodárny firma UNI ACTIV, kterou zastupoval pan H. K dotazu, zda se svědkyni pan K. a pan H. legitimovali nebo je osobně zná, svědkyně odpověděla, že nelegitimovali, osobně je zná teď, před tím ne. K dotazu, kdo uzavíral objednávky, uvedla, že s panem K. spolupracují již dlouho, zhruba jeden a půl roku. Připravoval prostory a halu pro firmu BEKAERT. Objednávku uzavíral pan S. Byla uzavřena rámcová smlouva. U pana K. pracovalo průměrně 20 lidí, někdy i víc, protože pracovali ve více halách, v měsících prosinec 2009 a leden až březen 2010. U firmy UNI ACTIV 6 až 8 lidí ke konci února a na začátku března. K dotazu, je-li svědkyni známo, jaký vztah měli tito pracovníci k těm firmám, uvedla, že neví, nepřišli s nimi do styku. Svědkyně byla vyzvána, aby popsala pana K. a pana H. Ohledně M.K. uvedla, že je malý, tak 162 až 164 cm vysoký, drobný, mírně kudrnaté vlasy, na krátko ostříhané, světle hnědé a věděla, že je rozvedený. Dále uvedla, že tito pracovníci v Aši určitě nespali, dojížděli, ale nevěděla odkud. Dopravu materiálu a stavebních strojů si zajišťoval pan K. sám. K dotazu, kdo vydával pracovníkům provádějícím stavební práce nástroje či ochranné pomůcky, odpověděla, že se jich to netýká. Dílo se kontrolovalo v průběhu a při dokončení se přebralo, protokol o převzetí sepsán nebyl. K dotazu, kdo prováděl odborný dozor, uvedla, že nikdy nebyl žádný odborný dozor. Platba za provedené práce proběhla tak, že pan K. donesl fakturu, která se proplácela v hotovosti u nich v kanceláři, počet faktur si nepamatovala. U předávání peněz svědkyně většinou byla. Potvrdila, že vede u žalobce pokladní knihu a vystavuje příjmové a výdajové doklady. Proplácení probíhalo tak, že si to po předložení faktur s panem S. odsouhlasili a svědkyně po té vystavila výdajový pokladní doklad a vyplatila peníze. Hotovost převzal a doklady podepisoval pan K.

28. Svědek P.Z. uvedl, že je u žalobce zaměstnán od roku 2005 jako vrátný, pracují zde 4 a střídají se po 12 hodinách v nepřetržitém provozu. K pohybu cizích osob, které nejsou zaměstnanci žalobce, v objektu žalobce uvedl, že pan S. uvědomí vrátného, že nastupuje nová firma a po té je povolen vstup pouze jednomu autu s předákem včetně zaměstnanců. Ostatní pracovníci pak parkují venku a do areálu jdou pěšky. K dotazu, je-li vedena evidence osob, které do areálu vstupují, svědek uvedl, že je vedena evidence aut v knize návštěv, kde je zapsána SPZ a čas příjezdu a odjezdu. K dotazu, zda má svědek přehled o pracovnících, kteří pracují v areálu, uvedl, že má, když chodí do areálu každý den, tak už ví, ke kterému předákovi patří. Každý den chodí stejný počet pracovníků. Svědkovi bylo známo, že v období od prosince 2009 do března 2010 (termín byl součástí dotazu správce daně – pozn. soudu) probíhaly práce v kancelářích v budově L, jedná se o administrativní budovu. Nevěděl, o jaké práce se konkrétně jednalo, věděl, že se tam provádělo topení, nechodil se tam dívat. K dotazu, zda ví, kdo tyto práce prováděl, uvedl, že práce prováděl M.K., který byl někde ze severních Čech, vždy dojížděl. Dále firma UNI ACTIV pan H., ti také dojížděli. K počtu pracovníků, kteří práce prováděli svědek uvedl, že v prosinci a lednu pak K., který tam měl 12 až 15 lidí pokaždé jinak, v únoru a březnu firma UNI ACTIV, která měla 6 lidí, z toho pan H. byl předák. K dotazu, zda může sdělit jejich jména, svědek uvedl, že jména pracovníků nezná, zná jen jména předáků, tj. pan K. a pan H. Ti se mu nelegitimovali, byli mu pouze představeni panem S. Pracovníci pana K. denně dojížděli na 8 hodinu ze severních Čech. Kdo zajišťoval dopravu materiálu a stavebních strojů svědek neměl tušení, uvedl, že některý týden přijížděly dvě až tři nákladní auta s materiálem. Poznávací značky aut dovážejících materiál svědek nezapisoval, zapisovala se jen osobní auta. V areálu sídlí velké firmy, proto je tam velký

pohyb nákladních aut, u kterých se dělali pouze čárky. K dotazu, kdo vydával pracovníkům provádějícím stavební práce nástroje či ochranné pomůcky, svědek uvedl, že neví, je na vrátnici. K dotazu zda je mu znám postup předání a převzetí díla, uvedl, ne. Kdo prováděl odborný dozor, uvedl, nevím. Jak proběhla platba za provedené práce, uvedl, že to vůbec neví. K dotazu zástupce žalobce, zda svědek věděl, pro kterou z firem pracujících v areálu nákladní automobily vezou materiál, uvedl, že ano, řidič to vždy oznámil.

29. Svědek P.T. uvedl, že pracuje pro žalobce na živnostenský list zhruba 4 roky, provádí topenářské práce. Svědkovi bylo známo, že v předmětném období byly u žalobce prováděny stavební práce, dělaly se tam kanceláře. Práce prováděl nějaký K. za svou firmu, měl tam nějaké chlapy. Svědek nevěděl, jestli to byli jeho zaměstnanci. K počtu svědek uvedl, že asi 10, že se tam těch chlapů pohybovalo spousta, nepočítal je. K dotazu, zda může sdělit jejich jména, uvedl, že se s nimi nevybavoval, jen s panem K., se kterým se musel domlouvat na postupu prováděných prací. Předělávalo se tam topení a sociálky a oni mu to připravovali, např. bourali zdivo, podlahy apod. Bylo to na přelomu roku, byl tam od října 2009 do začátku dubna 2010. Nebyl tam celý měsíc v kuse, ale nepravidelně několik dnů podle potřeby a povahy práce. Tam se pak předělávala kotelná, takže s nimi nepřišel do styku třeba 14 dnů. Viděl se s nimi, ale nebylo to každý den. Uvedl, že myslel K., protože tam pořád někdo pracoval. K dotazu, zda svědek ví, že se jednalo o zaměstnance pana K. či pro něj pracovali, uvedl, že je osobně nezná, ale pohybovali se tam stále ti stejní chlapi, a protože tam dělal jen on a K., myslel, že museli být od něj, nikdo cizí to být nemohl. K dotazu, zda pana K. zná osobně, zda mu byl představen a kým, zda viděl průkaz totožnosti, uvedl, že jej poznal na stavbě, proč by mu ho někdo osobně představoval, to ne, ani se svědkovi nelegitimoval. Vidával ho v kanceláři, chodil tam dojednávat věci, a z toho svědek věděl, že je to jejich šéf. Převzetí díla popsal svědek tak, že když pro ně dokončí práci, přijdou, on jim to předá, žádný protokol se neseписuje, svědek to osobně předá panu S. Platby probíhaly někdy v hotovosti někdy převodem na účet. K dotazu zástupce žalobce uvedl, že pan K. pracoval v areálu žalobce zhruba 1 rok a půl. K dotazu svědek popsal pana K. jako 180 cm vysokého, štíhlého až hubeného, drobné postavy, světlehnědých vlasů, s vousky strništěm.

30. Správce daně posoudil uvedené důkazní prostředky a učinil závěr, že žalobce neunesl své důkazní břemeno, když nevyvrátil pochybnosti správce daně o přijetí zdanitelných plnění od dodavatele deklarovaného na daňových dokladech, přestože předložil formálně bezvadné daňové doklady.

31. Ve zprávách o výsledku vytýkáciho řízení správce daně konstatoval, že žalobce neprokázal, že stavební práce provedl dodavatel uvedený na daňových dokladech, ať už vlastními prostředky nebo prostřednictvím jeho subdodavatele. Nezpochyboval, že určité stavební práce v areálu žalobce byly provedeny a doloženy fotografiemi, ale zpochybňuje přijetí stavebních prací od dodavatele deklarovaného na daňových dokladech. Dodavatel pan M.K. má pouze živnostenské oprávnění v oboru podnikání - zprostředkování obchodu a služeb, tedy ke stavebním pracím nemá živnostenské oprávnění. Z průběhu daňového řízení bylo zřejmé, že dodavatel pan M.K. nebyl sám schopen vykázané práce provést. Svá tvrzení o oprávněnosti uplatněného odpočtu daně u předmětných plnění musí být plátce daně schopen prokázat, tedy nese v tomto směru důkazní břemeno. Bylo tedy plně na plátcu daně, aby předložil či navrhl správci daně písemné důkazy či důkazy formou svědeckých výpovědí,

které by bezpochyby prokázaly tvrzení o uskutečnění zdanitelných plnění uvedených na předmětných fakturách, a to v deklarovaném rozsahu a dodavatelem na nich uvedeným. Žalobcem navržený svědci pouze potvrdili, že v areálu žalobce nějaké stavební práce probíhaly a že tam pracovali nějakí lidé, ale již nevěděli, zda se jednalo o pracovníky cizích firem, či zda měli nějaký vztah k panu K. Pan K. se nikomu z výše uvedených svědků nelegitimoval, svědci se pouze domnívali, že jde o pana K. Svědci nebyli přítomni při provádění stavebních prací, při předávání materiálu, ochranných pomůcek a pracovních nástrojů, nebyli přítomni při předávání díla, neměli žádné povědomí o finanční stránce stavebních prací a ani jeden ze svědků neznal žádné jméno údajných pracovníků provádějících stavební práce. Předloženou rámcovou smlouvu a doklady samy o sobě nelze hodnotit jako důkazní prostředky prokazující faktické přijetí zdanitelných plnění od uvedeného dodavatele, neboť v daňovém řízení nebyly zjištěny jiné skutečnosti ani nebyly předloženy takové důkazní prostředky, z nichž by bylo zřejmé, že se plnění skutečně realizovala tak, jak je uvedeno na předmětných dokladech, a že se tedy jednalo o přijatá zdanitelná plnění od plátce daně pana K. Správce daně uzavřel, že žalobce neunesl důkazní břemeno, když neprokázal, že přijal zdanitelná plnění uskutečněná jiným plátcem daně (panem K.). Proto správce daně zhodnotil nárok na odpočet daně uplatněný žalobcem předmětnými daňovými doklady vystavenými panem K. jako neprokázaný.

32. Se zprávami o výsledku vytykácího řízení byl žalobce prostřednictvím zplnomocněného zástupce seznámen a následně byly správcem daně vydány uvedené platební výměry za prosinec 2009 a leden 2010, proti nimž se žalobce odvolal podáním z 23.12.2010. Přílohou označenou jako 3x fotografie M.K. Jedná se o tři vytištěné černobílé fotografie, na nichž je zachycena stejná osoba muže.

33. Žalovaný v odůvodnění obou napadených rozhodnutí nejprve reagoval na odvolací námitku žalobce, že ze strany správce daně chybí jakékoliv hodnocení důkazů. Uvedl, že správce daně kromě předmětných daňových dokladů, rámcové smlouvy a specifikace jednotlivých budov s rozpisem tam provedených prací a fotodokumentací, které samy o sobě neprokazují, že by práce v rozsahu deklarovaném na předmětných daňových dokladech fakticky provedla firma M.K., provedl výslechy svědků L.D. (asistentky jednatele žalobce), P.Z. (vrátného) a P.T. (subdodavatele stavebních prací). Důkazní prostředky hodnotil správce daně ve smyslu § 2 odst. 3 ZSDP, tedy podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti a přihlédl přitom ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo, jak vyplývá ze zpráv o závěrech vytykácího řízení (jejíž obsah zopakoval – viz odst. 35). Uvedl, že se „ztotožňuje s názorem správce daně, že součástí důkazní povinnosti daňového subjektu je prokázat, že k přijetí zdanitelných plnění fakticky došlo tak, jak je deklarováno na předmětných dokladech, a že předložení samotných daňových dokladů, byť jsou formálně bez vad, není dostačující, pokud jsou pochybnosti o faktickém stavu, a že předloženou rámcovou smlouvu a další doklady samy o sobě nelze hodnotit jako důkazní prostředky prokazující faktické přijetí zdanitelných plnění od uvedeného dodavatele, neboť v daňovém řízení nebyly zjištěny jiné skutečnosti ani nebyly předloženy takové důkazní prostředky, z nichž by bylo zřejmé, že se plnění skutečně realizovala tak, jak je uvedeno na předmětných dokladech, a že se tedy jednalo o přijatá zdanitelná plnění od plátce daně pana M.K. ... ani samotné výslechy odvolatelem navržených svědků jednoznačně neprokazují, že by

daňový subjekt M.K. jako údajný dodavatel fakticky uskutečnil zdanitelná plnění tak, jak byla deklarována na předmětných daňových dokladech.“

34. K výsledku svědkyně L.D. žalovaný uvedl, že „*paní D. mohla mít pouze povědomost o tom, že v areálu odvolatele se prováděly stavební práce na jednotlivých halách, ale zda stavební práce dle předmětných daňových dokladů fakticky prováděl údajný pan K. (dle vyjádření paní D. se jí pan K. nelegitimoval) a jeho lidé (dle vyjádření paní D. s nimi nepřišla do styku), její výpověď jednoznačně neprokazuje, neboť z její výpovědi vyplynulo, že samotnému provádění stavebních prací nebyla přítomna, když prováděla pouze kancelářské práce a s panem K. přišla do styku pouze v kanceláři a s ostatními lidmi, kteří měli tyto stavební práce provádět, dle svého vyjádření nepřišla do styku vůbec.*“

35. K výsledku svědka P.Z. žalovaný uvedl, že „*lze vyjádření pana Z. o tom, že práce prováděl M.K., považovat pouze za jeho domněnku, a to vzhledem ke skutečnosti, že pan Z. dle svého vyjádření pouze seděl na vrátnici a nechodil se dívat na místo prováděných prací. Vzhledem k výše uvedenému je odvolací orgán toho názoru, že pan Z. mohl mít pouze povědomost o tom, zda údajný pan K. (dle vyjádření pana Z. se mu pan K. nelegitimoval, byl mu pouze představen panem S.) a jeho lidé (dle vyjádření pana Z. jména těchto pracovníků neznal) přišli do areálu daňového subjektu, ale jeho výpověď již nemohla prokázat, zda pan K. a jeho lidé předmětné stavební práce v rozsahu deklarovaném na předmětných daňových dokladech fakticky provedli.*“

36. K výsledku svědka P.T. žalovaný uvedl, že „*že pan T. do protokolu pouze uvedl, že stavební práce prováděl nějaký K., kterého osobně neznal, nikdo mu ho nepředstavil a ani se mu údajný pan K. nelegitimoval. Dále svědek uvedl, že tam měl s sebou nějaké chlapy, ale nevěděl, jestli to byli jeho zaměstnanci, jejich jména neznal, protože se s nimi nebavil, a pouze se domníval, že museli být od něj. Dále svědek uvedl, že na stavbě nebyl celý měsíc vkuse, pouze nepravidelně podle potřeby, takže s nimi nepřišel do styku třeba celých 14 dní. Na základě výše uvedených skutečností dospěl odvolací orgán k závěru, že ani svědecká výpověď pana T. jednoznačně neprokazuje, že plátce daně M.K. a jeho lidé předmětné stavební práce v rozsahu deklarovaném na předmětných daňových dokladech fakticky provedli.*“

37. Hodnocení uvedených svědeckých výpovědí žalovaný doplnil tím, že „*z výpovědi paní D. a pana T. vyplynula nesrovnalost, kdy paní D. popsala pana K. jako malého asi 162 až 164 cm vysokého člověka, zatímco pan T. ho popsal jako 180 cm vysokého člověka.*“

38. Žalovaný dospěl k závěru, že „*daňový subjekt žádným z výše uvedených důkazních prostředků předložených nebo navržených v průběhu vytykácího řízení jednoznačně neprokázal, že by stavební práce provedl dodavatel deklarovaný na daňových dokladech, pan M.K.*“

39. Dále žalovaný uvedl, že „*samotným zjištěním, že pan K. má živnostenské oprávnění pouze v oboru zprostředkování obchodu a služeb a že práce byly provedeny ve velkém rozsahu a na vydaných fakturách uvedeny pouze obecně (stavební práce), vedlo správce daně pouze k oprávněným pochybnostem, zda deklarované práce provedl plátce daně M.K., a na základě těchto pochybností pak správce daně následně vyzýval daňový subjekt výzvami, aby*

skutečnosti deklarované na předmětných daňových dokladech prokázal. Že údajný dodavatel pan K. nebyl schopen práce vykonat sám, vyplynulo i z výše uvedených výpovědí navržených svědků, kteří tvrdili, že v areálu odvolatele pracovalo více lidí, ale nikdo ze svědků nebyl schopen říci, jaký vztah měli k panu K. a neznali jejich jména.“

40. K faktickému provedení prací žalovaný uvedl, že „*samotná skutečnost, zda předmětné práce byly fakticky uskutečněny či nikoliv, nebyla v průběhu daňového řízení zpochybňována, pouze bylo zpochybněno, že by předmětné práce vykonal daňový subjekt M.K.*“

41. Žalovaný dospěl k závěru, že „*v průběhu vytykácího řízení nebyly předloženy takové důkazní prostředky ani nebyly zjištěny jiné skutečnosti, z nichž by bylo zřejmé, že se předmětná zdanitelná plnění realizovala tak, jak byla deklarovaná na předmětných daňových dokladech, tedy že by odvolatel předmětná zdanitelná plnění přijal od plátce daně M.K.*“

42. K námitce žalobce, že správce daně vydal rozhodnutí ještě před výsledkem svědka V.H., který sice vypovídal bezprostředně ke své činnosti ve společnosti UNI-ACTIV s.r.o., nicméně ve své výpovědi potvrdil, že firma pana K. opravdu prováděla stavební práce pro firmu NURA s.r.o., žalovaný uvedl, že „*daňový subjekt nenavrhoval pana H. jako svědka v tomto daňovém řízení u odvolatele. ... vytykácí řízení bylo ukončeno dne 26.11.2010, přičemž výsledek pana H. byl proveden až dne 20.12.2010 na FÚ v Sokolově a týkal se jiného daňového subjektu.*“

43. V odvolání trval žalobce na provedení výsledku svědka M.K. Správce daně proto znovu zaslal dožádání k provedení této svědecké výpovědi na Finanční úřad v Kadani. Dle odpovědi byl svědek předvolán předvoláním ze dne 2.2.2011, které se mu nepodařilo doručit, proto se svědecká výpověď neuskutečnila. Žalobce trval na provedení navrženého důkazního prostředku a žalovaný dospěl k závěru, že dožádaný správce daně nevyčerpal všechny možnosti k jeho provedení, proto provedl dožádání znovu. Dožádaný správce daně sdělil, že první předvolání bylo svědkovi doručeno po marném uplynutí úložní lhůty vhozením do domovní schránky a svědek se nedostavil, druhé předvolání svědek v odběrní lhůtě nepřevzal a nedostavil se, o předvedení ve dvou termínech byla požádána Policie ČR, které se předvedení svědka nezdařilo. O plánovaných termínech svědecké výpovědi byl žalobce řádně a včas vyrozuměn. M.K. se tak ani po opakovaném předvolání ke svědecké výpovědi nedostavil a Policii ČR se nepodařilo předvést jej. K tomu žalovaný uvedl, že se „*odvolacímu orgánu ani po vyčerpání všech zákonem daných možností nepodařilo provést daňovým subjektem navržený důkazní prostředek - výsledek svědka pana K. tak, aby jeho svědecká výpověď mohla prokázat, že došlo k faktickému uskutečnění zdanitelných plnění vykázaných na předmětných dokladech vystavených dodavatelem M.K. ve prospěch daňového subjektu NURA s.r.o. ... na základě navržené svědecké výpovědi svědka M.K. nebylo prokázáno uskutečnění zdanitelných plnění tak, jak bylo deklarováno na předmětných daňových dokladech.*“

44. V rámci odvolacího řízení předložil žalobce „*Knihu příchodů a odchodů*“ vedenou na vrátnici areálu. Z kopie této listiny soud zjistil, že jsou zde zaznamenány jednotlivé dny měsíců prosinec 2009 a leden 2010, uvedeny registrační značky, druh automobilu (OS, KAM, NA), čas příchodu a odchodu, identifikace toho, koho se příslušný zápis týkal. Opakovaně se

zde (v téměř všech zapisovaných dnech) objevuje registrační značka 4U85176 a zápis „Martin a lidi 11“, „Martin + 12“, „Martin + zedníci BUS 15“, „Martin + zedníci 15“, „Martin + lidi 15“. Na základě údajů tam uvedených žalobce zpracoval a předložil listinu „Kniha příchodů a odchodů M.K. – výčet“, kde je pod příslušným datem zaznamenán příchod, odchod, počet osob a počet hodin a v závěru je uveden přepočet na normohodiny částkou 9.148,7 Nh.

45. K hodnocení Knihy příchodů a odchodů a Knihy příchodů a odchodů M.K. - výčet žalovaný uvedl, že „zjistil, že držitelem automobilu s registrační značkou 4U81576 v předmětném období byl skutečně pan M.K. Bez ohledu na skutečnost, že tento automobil (Peugeot 309 2.0 D Graffix) má maximální počet 5 míst k sezení a žádná místa k stání, přičemž dle předložené knihy příchodů a odchodů se měl tímto automobilem do areálu daňového subjektu dopravovat vždy počet lidí v rozmezí 7 až 19, je odvolací orgán toho názoru, že uvedené důkazní prostředky pouze dokládají přítomnost pana M. a jeho lidí v areálu daňového subjektu a jednoznačně neprokazují, že by daňový subjekt M.K. jako údajný dodavatel fakticky uskutečnil zdanitelná plnění tak, jak byla deklarována na předmětných daňových dokladech.“

46. Následně žalobce v rámci odvolacího řízení předložil znalecký posudek č. 1484/02/11 soudního znalce Ing. Ivy Lavičkové, jehož účelem bylo stanovení ceny stavebních prací včetně stanovení doby výstavby na provedení stavebních prací v areálu společnosti NURA s.r.o. Hodnoceny byly stavební práce provedené v období prosinec 2009 – leden 2010 v označených budovách. Počet normohodin za provedené stavební práce je vyčíslen za jednotlivé budovy a za celek částkou 9.542,22 Nh, tj. při 8 hodinové pracovní době 1.193 pracovních dnů pro 12 pracovníků. V daném případě bylo období realizace od prosince 2009 do ledna 2010, tj. cca 150 dní při práci 7 dní v týdnu. Dle znaleckého posudku bylo třeba k odpracování 1.193 dnů a dodržení termínu realizace průměrně 8 pracovníků.

47. Dle žalovaného: „Znalecký posudek uvádí, že práce, které byly předmětem posuzování, byly skutečně provedeny, a dále posudkem byla stanovena hodnota oceňovaných prací a počet hodin, které bylo nutno odpracovat jednotlivými dělníky, aby bylo vytvořeno celkové dílo. Znalecký posudek tedy neuvádí nic o tom, že by posuzované práce prováděl daňový subjekt M.K., a zjištění této skutečnosti ani nebylo předmětem posudku. K tomu dále odvolací orgán uvádí, že ani samotná skutečnost, zda předmětné práce byly fakticky uskutečněny či nikoliv, nebyla v průběhu daňového řízení zpochybňována, pouze bylo zpochybněno, že by předmětné práce vykonal daňový subjekt M.K. Na základě výše uvedených skutečností dospěl odvolací orgán k závěru, že ani tento důkazní prostředek neprokazuje, že by daňový subjekt M.K. jako údajný dodavatel fakticky uskutečnil zdanitelná plnění tak, jak byla deklarována na předmětných daňových dokladech.“

48. Po seznámení žalobce se závěry žalovaného se žalovaný v odůvodnění obou napadených rozhodnutí vypořádal s námitkami žalobce a uvedl, že se „odvolacímu orgánu ani po vyčerpání všech zákonem daných možností nepodařilo provést daňovým subjektem navržený důkazní prostředek - výslech svědka pana K. tak, aby jeho svědecká výpověď mohla prokázat, že došlo k faktickému uskutečnění zdanitelných plnění vykázaných na předmětných dokladech ... Odvolací orgán k tomu dále uvádí, že na základě navržené svědecké výpovědi svědka M.K. se tedy nepodařilo prokázat uskutečnění zdanitelných plnění tak, jak byla

deklarována na předmětných daňových dokladech. Vzhledem ke skutečnosti, že se odvolacímu orgánu ani po vyčerpání všech zákonem stanovených možností k provedení svědecké výpovědi pana K., nepodařilo pana K. sehnat (nepodařilo se ho vypátrat ani Policii ČR) ani vyslechnout, odvolací orgán nebude přistupovat k dalším pokusům o jeho vyslechnutí.“ K námitkám žalobce žalovaný zopakoval, že „kniha příchodů a odchodů pouze dokládá přítomnost nějakého pana M. a jeho lidí v areálu daňového subjektu a uvedený znalecký posudek neuvádí nic o tom, že by posuzované práce prováděl daňový subjekt M.K., a zjištění této skutečnosti ani nebylo předmětem posudku, tedy že tyto předložené důkazní prostředky jednoznačně neprokazují, že by daňový subjekt M.K. jako údajný dodavatel fakticky uskutečnil zdanitelná plnění tak, jak byla deklarována na předmětných daňových dokladech.“ Na závěr odvolacího řízení žalovaný v odůvodnění obou napadených rozhodnutí uvedl, že na uvedeném hodnocení všech důkazních prostředků i s ohledem na námitky žalobce trvá.

Právní hodnocení

49. Vytýkací řízení bylo se žalobcem zahájeno 15.3.2010, tedy za účinnosti zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (*dále jen „ZSDP“ nebo „zákon o správě daní a poplatků“*). V souladu s § 264 odst. 1 daňového řádu (zákon č. 280/2009 Sb., účinného od 1.1.2011) bylo řízení žalovaným dokončeno podle nového daňového řádu. Hmotněprávním předpisem je v daném případě zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro zdaňovací období prosinec 2009 a leden 2010 (*dále jen „ZDPH“*). V tomto rozsudku citovaná rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná na <http://nalus.usoud.cz>. a citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz.

50. Podle § 72 odst. 1 věty první ZDPH *nárok na odpočet daně má plátcé, 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 *plátcé prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem a byl zaúčtován podle zvláštního právního předpisu, popřípadě evidován podle § 100 u plátců, kteří nevedou účetnictví*.

51. Mezi účastníky je sporné, zda žalobce uplatnil odpočet DPH za stavební práce vykázané na dokladech vystavených dodavatelem M.K., plátcem DPH, za zdaňovací období prosinec 2009 na dokladech č. 1312009, 1332009 – 1382009, a za zdaňovací období leden 2010 na dokladech č. 1002010 a 1012010, v souladu s § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 ZDPH, neboť je sporné, zda předmětné stavební práce fakticky uskutečnil dodavatel M.K. V napadených rozhodnutích k tomu žalovaný uvedl, že „*samotná skutečnost, zda předmětné práce byly fakticky uskutečněny či nikoliv, nebyla v průběhu daňového řízení zpochybňována, pouze bylo zpochybněno, že by předmětné práce vykonal daňový subjekt M.K.*“

52. 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*

evidenci či záznamů, vedených daňovým subjektem. Obdobnou úpravu obsahuje i daňový řád účinný od 1.1.2011 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.

53. 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 (nález 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, nález Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02). Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k popsáním skutečnostem, 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.

54. 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).

55. Správce daně v rámci vytýkacího řízení zjistil, že žalobce uplatnil odpočet daně na základě dokladů vystavených M.K., plátcem DPH, za stavební práce. Žalobce unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 9 ZSDP, když v rámci vytýkacího řízení předložil k výzvě správce daně doklady vystavené dodavatelem M.K. za stavební práce, a to ohledně zdaňovacího období prosinec 2009 faktury č. 1312009, 1332009 – 1382009, a za zdaňovací období leden 2010 faktury č. 1002010 a 1012010 a k nim výdajové pokladní doklady. Správce daně z výpisu z rejstříku živnostenského podnikání zjistil, že M.K. disponuje pouze živnostenským oprávněním s předmětem činnosti zprostředkování obchodu a služeb, nikoliv stavební práce, jak bylo fakturováno předmětnými doklady, zaslal proto žalobci výzvu čj. 10418/09/124970402112 ze dne 30.3.2010 k prokázání a doložení deklarovaných stavebních prací a k předložení dalších důkazních prostředků. Správce daně tak vyjádřil své pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti účetnictví žalobce (viz odst. 23). Správce daně tím splnil svoji důkazní povinnost stanovenou mu § 31 odst. 8 písm. c) ZSDP. Ve vytýkacím 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.

56. 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.*

57. Správce daně shromáždil v rámci vytýkacího řízení tyto důkazní prostředky: specifikace jednotlivých budov v areálu žalobce a prací v nich prováděných s příslušnou fotodokumentací stavu uvedených prostor po stavebních úpravách (odst. 23); rámcová smlouva o dílo uzavřená mezi žalobcem a M.K. (odst. 23); z účetnictví žalobce deník, hlavní knihu a knihu analytické evidence (odst. 23); výpověď svědkyně L.D., asistentky jednatele žalobce (odst. 27); výpověď svědka P.Z., vrátného (odst. 28); výpověď svědka P.T., subdodavatele stavebních prací (odst. 29). Žalovaný v rámci odvolacího řízení doplnil dokazování o další důkazní prostředky: 3 vytištěné černobílé fotografie M.K. (odst. 32); knihu příchodů a odchodů a z údajů v ní uvedených výpis nazvaný Kniha příchodů a odchodů M.K. – výčet (odst. 44); znalecký posudek (odst. 46).

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 důkazy, které byly provedeny v rámci odvolacího řízení v souladu s § 115 odst. 1 d.ř., nehodnotil v duchu zásady volného hodnocení důkazů stanovené v § 8 odst. 1 d.ř.

61. Podle § 72 odst. 1 věty první 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.*

62. 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).

63. 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).

64. 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).

65. Pro závěr, že žalobce uplatnil nárok na odpočet DPH za zdaňovací období prosinec 2009 na základě faktur č. 1312009, 1332009 – 1382009 a za zdaňovací období leden 2010 na základě faktur č. 1002010 a 1012010 vystavených M.K., 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 uvedená 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, M.K.

66. Vzhledem k tomu, že nemohl být proveden důkaz výsledkem samotného M.K., protože přes veškeré snahy správce daně a žalovaného, resp. dožádaného správce daně a Policie ČR, zůstala osoba M.K. nekontaktní (viz odst. 24 a 43), byly podkladem pro posouzení správnosti tvrzení žalobce důkazy v řízení žalobcem předložené a výsledky navržených svědků (viz odst. 57), které bylo nutno hodnotit důsledně podle zásady volného hodnocení důkazů, tzn. posoudit každý z provedených důkazů jednotlivě a všechny v jejich vzájemné souvislosti. To však žalovaný neučinil a soud proto shledal důvodnou námitku

žalobce, že závěry žalovaného nejsou hodnocením důkazů ve smyslu § 8 odst. 1 d.ř. (viz odst. 6).

67. Při hodnocení provedených důkazů je nutno vycházet z rámcové smlouvy o dílo uzavřené mezi M.K. a žalobcem. Nejde o smlouvu pouze fiktivní, ale o listinný důkaz, ze kterého se podává, že se smlouvou M.K. jako zhotovitel zavázal provádět pro žalobce ve formě dílčích plnění stavební a jiné práce, které budou specifikovány v jednotlivých objednávkách (viz odst. 23). Objednávky měla u žalobce na starosti svědkyně L.D., jak uvedla ve své výpovědi. Svědkyně L.D. ve své výpovědi dále uvedla, že objednávku uzavřel s M.K. jednatel žalobce pan S. a popsala, jakým způsobem spolupráce mezi žalobcem a M.K. probíhala, o jaké práce v jakých objektech žalobce se jednalo, kolik lidí průměrně s M.K. docházelo do areálu žalobce pracovat a jak proběhla platba za provedené práce (viz odst. 27). Že byl v areálu žalobce v předmětných zdaňovacích obdobích opakovaně přítomen M.K., je doloženo nejen výpovědí svědkyně L.D., ale i výpovědí svědka P.Z., vrátného, který byl jedním ze 4 vrátných vykonávajících 12ti hodinové služby u vchodu do areálu žalobce (viz odst. 28) a svědka P.T., který prováděl ve stejných objektech areálu žalobce na stavební práce navazující topenářské práce a rekonstrukci sociálních zařízení, proto byl v kontaktu s M.K., se kterým se domlouval na postupu prováděných prací (viz odst. 29). Podpůrně lze uvedenou skutečnost dovodit i z Knihy příchodů a odchodů, kde se opakovaně objevuje zápis „M. ...“ (viz odst. 44), ze kterého v souvislosti s výše uvedenými důkazy nelze dovodit, že by ti vrátní, kteří u vchodu do areálu žalobce průběžně zapisovali tento údaj do knihy příchodů a odchodu, nevěděli, o jakého M. se jedná, resp. že by nevěděli, o koho se jedná. Svědek P.Z. výslovně uvedl, že se jednalo o M.K., kterého mu představil jednatel žalobce pan S. Svědek rovněž uvedl, že pan S. uvědomí vrátného, že nastupuje nová firma a po té je povolen vstup pouze jednomu autu s předákem, ostatní parkují venku a do areálu jdou pěšky. Dle názoru soudu není správné zpochybňovat výpovědi svědků, že se jednalo o M.K., tím, že se M.K. svědkům nelegitimoval, proto nemohou vědět, že šlo právě o tuto osobu. Ze všech třech provedených svědeckých výpovědí vyplývá, že se v areálu žalobce v předmětné době opakovaně vyskytoval v souvislosti s prováděním stavebních prací M.K. Žalobce k odvolání předložil tři kopie černobílých fotografií, kde je zachycena osoba, o které žalobce tvrdí, že je M.K. (viz odst. 32). Pokud byly pochybnosti ze strany správce daně a žalovaného o tom, byla-li osoba vykonávající práce pro žalobce M.K., což oba správní orgány zpochybňují na základě rozdílného popisu M.K. svědkyní L.D. a svědkem P.T., pak bylo ve smyslu § 92 odst. 2 d.ř. na místě, aby žalovaný proto, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, když v tom není vázán jen návrhy daňového subjektu, doplnil dokazování v tom směru, je-li osoba na fotografiích uvedená M.K. Ve smyslu citovaného ustanovení daňového řádu bylo také na místě, jak namítá v žalobě žalobce, doplnit dokazování v rámci odvolacího řízení a provést důkaz výsledkem V.H. z firmy UNI ACTIV, který prováděl v areálu žalobce rovněž práce pro žalobce, jak uvedla svědkyně Lenka Doležalová (odst. 27), neboť nebylo rozhodné, kdy bylo rozhodnuto ve vytýkáčím řízení v prvním stupni, rozhodné bylo zjistit ve smyslu § 92 odst. 2 d.ř. co nejúplněji skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně.

68. Dále je nutné konstatovat, že správce daně ani žalovaný nezpochybňovali rozsah provedených stavebních prací. Svůj závěr o tom, že žalobce nesplnil podmínky pro uplatnění nároku na odpočet DPH, postavil žalovaný na tom, že nebylo prokázáno, že by daňový

subjekt M.K. jako údajný dodavatel fakticky uskutečnil zdanitelná plnění, jak byla deklarována na předmětných daňových dokladech (viz odst. 47), tedy na tom, jak uvádí v žalobě žalobce, že M.K. nebyl sám schopen vykázat práce provést (viz odst. 8). Dle názoru soudu žalobce nikdy netvrdil, že by veškeré provedené stavební práce provedl sám M.K. Jejich provedení a rozsah není žalovaným zpochybňován. Že předmětné stavební práce prováděl M.K. a s ním vždy další počet lidí je zřejmé z výpovědí všech tří svědků, kdy svědkyně L.D. uvedla, že práce prováděl M.K. a jeho lidi, ale neví, v jakém k němu byli poměru (viz odst. 27). Svědek P.Z. uvedl, že spolu s M.K. tam bylo 12 až 15 lidí, pokaždé jinak (odst. 28). Svědek P.T. uvedl, že práce prováděl nějaký K. za svou firmu, měl tam nějaké chlapy, asi 10, pohybovala se jich tam spousta, nevěděl, jsou-li jeho zaměstnanci (viz odst. 29). Uvedené je zřejmé i z Knihy příchodů a odchodů, kde je opakovaně uveden u jména M. různý počet osob. Že nemohl vykonané stavební práce provést M.K. sám, ale že ke splnění závazku bylo zapotřebí více pracovních sil, je zřejmé i ze znaleckého posudku, podle něhož bylo k dodržení termínu realizace při objemu prací zapotřebí průměrně 8 pracovníků při práci 7 dní v týdnu (odst. 46). Z uvedeného je nutno dovodit, že předmětné stavební práce, o jejichž rozsahu nejsou pochybnosti, provedl v uvedených zdaňovacích obdobích pro žalobce M.K. s dalšími osobami. Za provedené práce bylo žalobcem v hotovosti zapláceno M.K.

69. Ze shora konstatovaných 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.

70. 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 daňovým dokladem vystaveným plátcem M.K., který předmětné stavební práce na základě smluvního ujednání 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 by daňový subjekt M.K. fakticky uskutečnil zdanitelná plnění tak, jak bylo deklarováno na předmětných daňových dokladech.

Závěr

71. Z uvedených důvodů dospěl soud k závěru, že je žaloba důvodná, proto zrušil obě napadená rozhodnutí žalovaného pro vady řízení podle § 78 odst. 1 s.ř.s. a současně ve smyslu § 78 odst. 4 s.ř.s. vyslovil, že se věci vracejí žalovanému k dalšímu řízení. Podle § 78 odst. 5 s.ř.s. je správní orgán v dalším řízení vázán právním názorem, který soud vyslovil ve zrušujícím rozsudku.

VI. Náklady řízení

72. 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 %.

73. 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. Od 1. 1. 2013 činí sazba za jeden úkon právní služby ve věcech žalob projednávaných podle soudního řádu správního podle § 9 odst. 4 písm. d) a § 7 advokátního tarifu 3.100 Kč a podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu má advokát za jeden úkon právní služby nárok na paušální částku 300 Kč.

74. Žalobce požadoval náhradu nákladů řízení za soudní poplatek ve výši 2.000 Kč, tři úkony právní služby po 2.100 Kč, tři režijní paušály po 300 Kč, náhradu jízdného za cestu z Karlových Varů do Plzně a zpět v délce 180 km při průměrné spotřebě a DPH. Předložil soudu osvědčení o registraci vozidla a osvědčení o DPH.

75. Požadovaná odměna advokáta činí **7.200 Kč** (3 x 2.400 Kč) za převzetí a přípravu věci podle § 11 odst. 1 písm. a), podání žaloby podle § 11 odst. 1 písm. d) a účast na jednání soudu podle § 11 odst. 1 písm. g) advokátního tarifu účinného do 31.12.2012.

76. Náhrada cestovních výdajů advokáta vozidlem ŠKODA OCTAVIA 5E za 180 km z Karlových Varů do Plzně činí **931 Kč** (sazba základní náhrady za použití silničního motorového vozidla 648 Kč + náhrada za pohonné hmoty 283 Kč). Sazba základní náhrady za použití silničního motorového vozidla ve výši **648 Kč** je násobkem základní sazby podle § 1 písm. b) vyhláška č. 472/2012 Sb. u osobních silničních motorových vozidel 3,60 Kč za 1 km jízdy a počtu ujetých 180 km. Náhrada za pohonné hmoty ve výši **283 Kč** je vypočtena jako násobek spotřeby dle technického průkazu na 1 km a počtu ujetých kilometrů a průměrné ceny za 1 litr pohonné hmoty. Průměrná spotřeba na 100 km dle technického průkazu je 4,3 litrů (5,0 – 3,7 – 4,2), tj. 0,043 litru na 1 km. Množství spotřebované pohonné hmoty na 180 km je 7,74 litrů (0,043 x 180). Průměrná cena za 1 litr pohonné hmoty podle § 158 odst. 3 věty třetí zákoníku práce a § 4 písm. c) vyhlášky č. 472/2012 Sb. u motorové nafty činí 36,50 Kč, tj. za 7,74 litrů 282,51 Kč.

77. Odměna advokáta a hotové výdaje advokáta činí 8.131 Kč (7.200 + 931), daň z přidané hodnoty 21 % z této částky činí 1.707,51 Kč, tj. **1.708 Kč**. Náklady advokáta tak činí **9.839 Kč**. Na soudním poplatku požadoval zástupce žalobce částku **2.000 Kč**. Náklady řízení tak činí **11.839 Kč** (7.200 + 931 + 1.708 + 2.000). 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.

Poučení: 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 23. října 2013

Mgr. Alexandr Krysl, v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Lenka Kovandová