



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Kuchynky a soudců JUDr. Václava Roučky a Mgr. Jaroslava Škopka v právní věci **žalobce: J.K., zastoupeného JUDr. Janem Durným, daňovým poradcem, se sídlem Slovenská 2136, 356 01 Sokolov**, proti **žalovanému: Finanční ředitelství v Plzni**, se sídlem Hálkova 14, 305 72 Plzeň, v řízení o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 27.7.2010 č.j. 5545/10-1300-401706, ze dne 27.7.2010 č.j. 5838/10-1300-401706 a ze dne 27.7.2010 č.j. 5839/10-1300-401706,

t a k t o :

- I. **Žaloba se zamítá.**
- II. **Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í

Žalobou ze dne 24.9.2010 doručenou Krajskému soudu v Plzni osobně dne 27.9.2010 se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného č.j. 5545/10-1300-401706, č.j. 5838/10-1300-401706 a č.j. 5839/10-1300-401706, všechna ze dne 27.7.2010 (dále též jen „*napadené rozhodnutí I - III*“ nebo souhrnně „*napadená rozhodnutí*“). Napadeným rozhodnutím I bylo zamítnuto žalobcovo odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu v Chebu (dále též jen „*prvoinstanční správní orgán*“ nebo „*správce daně*“) ze dne 23.6.2009 č.j. 54486/09/123910402152, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za období II. čtvrtletí roku 2007 v celkové výši 337.845,- Kč. Napadeným rozhodnutím II

bylo zamítnuto žalobcovo odvolání proti rozhodnutí správce daně ze dne 23.6.2009 č.j. 54487/09/123910402152, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za období III. čtvrtletí roku 2007 v celkové výši 559.398,- Kč. Napadeným rozhodnutím III bylo zamítnuto žalobcovo odvolání proti rozhodnutí správce daně ze dne 23.6.2009 č.j. 54489/09/123910402152, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za období IV. čtvrtletí roku 2007 v celkové výši 726.530,- Kč.

Problematika daně z přidané hodnoty byla upravena zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále též je „*zákon o DPH*“).

Správa daní a poplatků byla upravena zákonem č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále též je „*daňový řád*“).

Řízení ve správním soudnictví je upraveno zákonem č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též je „*soudní řád správní*“ nebo „*s.ř.s.*“).

[I] Správní spis

Ze **správního spisu** se k věci ve stručnosti podává následující. Finanční úřad v Chebu provedl u žalobce kontrolu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období roku 2007. Závěry z kontroly byly uvedeny ve „Zprávě o kontrole daně z přidané hodnoty“ ze dne 22.6.2009 (dále též jen „Zpráva“). Správce daně ve Zprávě zpochybnil, že žalobci vznikl nárok na odpočet DPH ze zdanitelných plnění přijatých od společností KP credit s.r.o. Plzeň a CC-Construction Consulting s.r.o. Na základě Zprávy byla vydána prvoinstanční rozhodnutí, proti kterým se žalobce odvolal podáním ze dne 23.7.2009. Žalovaný správní orgán pak napadenými rozhodnutími odvolání zamítl.

[II] Žaloba, vyjádření žalovaného k žalobě

Žalobce připomněl, že prvoinstanční rozhodnutí vycházela ze závěrů provedené kontroly shrnutých ve Zprávě. Správce daně se mj. zaměřil na uskutečněná zdanitelná plnění od společností KP credit s.r.o. Plzeň (dále též jen „*společnost KP*“), CC-Construction Consulting s.r.o. (dále též jen „*společnost CC*“) a REMAT design s.r.o. V rámci kontroly došel správce daně k závěru, že nebylo prokázáno, že zdanitelná plnění přijatá od společností CC a KP byla uskutečněna právě těmito společnostmi, a proto rozhodl o dodatečném vyměření daně. Dle žalobcova názoru došlo k vystavení uvedených dodatečných platebních výměrů na základě výsledků kontroly, v rámci které došlo ze strany správce daně k řadě vad, a to jak procesních, tak při hodnocení důkazů. Žalobce shrnul tyto vady do odvolání (ze dne 23.7.2009) proti dodatečným platebním výměrům.

Žalobce v odvolání předně označil za vadu řízení to, že správce daně ve Zprávě neuvedl vliv jednotlivých skutečností v ní konstatovaných na hodnocení důkazů. Správce daně konkrétně v úvodu konstatoval, že daňové doklady byly vypsány ručně a hlavičky byly označeny razítky, avšak při absenci jakéhokoliv hodnocení důkazů. Žalobce v té souvislosti odkázal na rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 16.2.2000 č.j. 16 Ca 168/99-

32. Z rozhodnutí o odvolání však není, v rozporu s § 50 odst. 7 daňového řádu, patrné, jak odvolací orgán tuto námitku posoudil. V další části správce daně uvedl, že společnosti KP a CC nepodávaly daňová přiznání. Toto zjištění bylo v textu zvýrazněno (tučným písmem), zřejmě s položením důrazu na tuto skutečnost jako důkaz. Žalobce namítal, že zjištění, že dodavatel daňového subjektu nepodával daňové přiznání, či neodváděl DPH, není důkazem o tom, že se zdanitelné plnění neuskutečnilo, což je námitka mající oporu v řadě rozsudků krajských soudů i Nejvyššího správního soudu. Žalovaný v napadených rozhodnutích sice v závěru uvedl, že nepodávání daňových přiznání jednotlivými dodavateli nebral při rozhodování v potaz, a tak zdánlivě akceptoval odvolací námitku, ale fakticky se dopustil zákonné povinnosti přihlížet ke všemu, co v řízení vyšlo najevo. Nemůže být sporu o tom, že neplnění povinností žalobcovými obchodními partnery nemůže jít k jeho tíži. Naproti tomu skutečnost, že označení dodavatelé neplnili své zákonné povinnosti vůči státu, svědčí o jejich neplnění povinností obecně a má tedy vliv i na hodnocení ostatních skutečností, kterými žalovaný argumentuje (např. neplnění povinností vůči České správě sociálního zabezpečení). O neplnění povinností společnosti KP pak svědčí i skutečnost, že obchodní podíl ve společnosti byl následně převeden na J.K., který ani nevěděl, čím se společnost zabývá, a dle svého vyjádření byl k podpisu převodu obchodního podílu dotlačen. Pro úplnost možno podotknout, že podíl na vznikajících problémech mají orgány daňové správy. Přestože podle zjištění správce daně uvedené společnosti neplnily již v roce 2007 své povinnosti vyplývající z daňových zákonů, registrace k DPH byla společnosti KP zrušena až v dubnu 2009 a společnosti CC až v lednu 2010. Takový postup pak má dopad na kroky obchodních partnerů z hlediska obezřetnosti v obchodních vztazích, kdy subjekty si skutečnosti ověřují ve veřejně přístupných evidencích. Praxe, kdy někteří dodavatelé mění společnosti a systémově přitom neplní základní povinnosti, není výjimečná, přičemž negativní důsledky dopadají především na odběratele, kteří mají omezenou možnost obrany. Žalobce přitom v rámci odvolání předložil důkaz o tom, že společnost CC podala daňová přiznání k DPH, a to za zdaňovací období III. a IV. čtvrtletí 2007.

Na nedostatky a vady, kterých se správce daně dopustil při vedení výsledku svědka S.S., jednatele společnosti CC, bylo v rámci odvolání taktéž poukázáno. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že žalobce měl možnost se zúčastnit výsledku svědka a klást mu otázky. Žalobce se o konání výsledku dozvěděl dva dny předem, kdy již neměl možnost korigovat svůj časový plán. Předpokládal však, že správce daně bude při výsledku svědka postupovat v souladu s § 31 odst. 2 daňového řádu. Výslech svědka S. je však možno hodnotit jako povrchní a neúplný. Automaticky se nabízí otázka, zda správce daně měl zájem jít k jádru věci nebo zda měl zájem neúplností snižovat důkazní sílu tohoto protokolu. Svědek S. však jednoznačně potvrdil, že pro žalobce zajišťoval práce převážně na topných kanálech a že předložené faktury vystavil. Odpovědi, ve kterých žalovaný spatřuje rozpory, mají naopak takový obsah a charakter, že zcela evidentně byly na místě doplňující otázky správce daně tak, aby potřebné skutečnosti byly dostatečně zjištěny. Žalovaný v průběhu výsledku stěžejního svědka položil celkem devět otázek, které se týkaly samotné věci, z toho na tři otázky svědek prostě odpověděl „ano“. Další dvě otázky se týkaly skutečností, které byly osvědčeny prostřednictvím notářsky ověřených dokumentů, a poslední dvě otázky se týkaly období, které nebylo předmětem kontroly. Z celého výsledku provedeného dokazování zbyly tři otázky, když odpovědi na ně utvrdily správce daně v tom, že zdanitelné plnění nemohla uskutečnit společnost CC. Správce daně, i přes nekvalifikované vedení výsledku, ve Zprávě (a

žalovaný v napadeném rozhodnutí) jednoznačné odpovědi pominul a nejasnými odpověďmi argumentoval odmítnutí důkazní síly svědecké výpovědi.

Žalobce především zdůraznil, že správce daně ve Zprávě uvedl: *„Na otázku správce daně, kdo jmenovitě prováděl fakturované stavební práce, svědek odpověděl, že tam měl takové divné lidi, které si domlouval v restauraci U Fedora a nebyli to jeho zaměstnanci, pracovali za svačinu a pár korun na pivo. Na otázku, zda může doložit jména, příjmení, rodná čísla a bydliště těchto pracovníků, uvedl pouze jména H. a M., přičemž na další si nevzpomíná a evidenci si nevedl. Na další otázku, zda pracovníky vyplácela jeho společnost CC-Construction Consulting s.r.o., odpověděl, že peníze dával panu K., aby jim koupil svačinu, cigarety a nějaké to kapesné.“*

Žalobce pokračoval, že podle protokolu o výsledku svědka ze dne 29.4.2009 č.j. 41715/09/1239314000744 svědek uvedl: *„Měl jsem tam takové divné lidi, které jsme si domlouval v restauraci U Fedora, a nebyly to moji zaměstnanci Pracovali za svačinu a pár korun na pivo – kapesné.“*. Dle žalobce z odpovědi jasně vyplývá, že *„on tam měl lidi“*, tedy, že to byli pracovníci zajištění pro žalobce panem S. Zda a jaký právní vztah měli pracovníci ke společnosti CC nebo panu S. nemůže být přitom ve věci podstatné, neboť pan S. tyto práce fakturoval žalobci jménem společnosti CC. To potvrdil i svědek J.Č. (odkaz na protokol č.j. 86680/09/123931400744). Na otázku správce daně: *„Pracovníky, kteří provedli fakturované práce, vyplácela Vaše společnost CC - Construction Consulting s.r.o. ?“*, svědek odpověděl: *„Ano“* a dodal, jaksi nad rámec odpovědi: *„(...) peníze jsem dával panu K., aby jim koupil svačinu, cigarety a nějaké to kapesné.“*. Správce daně však odpověď svědka při hodnocení ve Zprávě trochu poupravil, a změnil tak její význam, když uvedl: *„Na další otázku, zda pracovníky vyplácela jeho společnost CC-Construction Consulting s.r.o., odpověděl, že peníze dával panu K., aby jim koupil svačinu, cigarety a nějaké to kapesné.“*. Vypuštěním slůvka „ano“ v odpovědi svědka tak došlo k významnému zkreslení, které pak vedlo k chybným závěrům, které se objevily i v hodnocení důkazů v rámci odvolacího řízení, a tedy i v napadených rozhodnutích č.j. 5838/10-1300-401706 a č.j. 5839/10-1300-401706 na str. 12 poslední věta dole (*„Pan S. žádnou evidenci lidí provádějících stavební či pomocné práce nevedl, navíc těmito lidem podle svého tvrzení žádnou mzdu nevyplácel a hradil jim pouze svačiny a pivo. Také toto tvrzení je v rozporu s výpovědí pana Č., jehož jméno si pan S. ani nevybavil, neboť podle výpovědi tohoto svědka měl být vyplácen denně podle rozsahu provedené práce přímo panem S., přičemž pan S. tvrdil, že peníze předával pracovníkům pan K.“*). Důkaz, který by osvědčoval, že pan S. tvrdil, že peníze předával pracovníkům pan K., nebyl žalobcem ve spise nalezen.

Žalovaný dále v odůvodnění rozhodnutí jako rozpor uvedl, že svědek jména pracovníků, až na pár výjimek, nemohl uvést a jejich evidenci nevedl, přičemž měl jejich jména denně nahlašovat žalobci. Z výpovědi je přitom zřejmé, že vztahy mezi společnostmi a jednotlivými pracovníky, které sjednával pan S., byly převážně krátkodobé a bylo by tedy překvapivé, kdyby si po dvou letech jména pracovníků pamatoval. Uvedené skutečnosti svědčí nejen o porušení povinnosti správce daně podle § 31 odst. 2 daňového řádu při výsledku svědka S., ale konkrétně dokládá neobjektivní hodnocení důkazů správcem daně i žalovaným a ukazuje rozpory mezi tím, co bylo v řízení získáno jako důkaz, a tím, jak byl vyhodnocen a dále interpretován a použit v rozporu s objektivní skutečností. Shrnou-li se

výsledky daňové kontroly, potom k závěrům správce daně, že společnosti CC a KP neuskutečnily zdanitelná plnění, vedly (dle žalobcovy mínění) tyto skutečnosti: 1) výsledky dožádání na FÚ v Plzni a FÚ pro Prahu I a 10, kde je uvedeno, že společnost KP nepodala za zdaňovací období roku 2007 žádné daňové přiznání k DPH a daň z předmětných faktur neodvedla a společností CC nebyla podána žádná daňová přiznání; 2) sdělení příslušných správ sociálního zabezpečení, že společnosti CC a KP neprocházejí registrem zaměstnavatelů příp. nemají přihlášené žádné zaměstnance; 3) odpověď na tři otázky ze svědecké výpovědi S., které pak v konečném důsledku byly stejně správcem daně dezinterpretovány tak, aby to vyznělo v neprospěch žalobce.

Jak bylo uvedeno, pro žalobce, vedle již zmiňovaných společností CC a KP, uskutečňovala dodávky výkopových prací taktéž společnost REMAT design s.r.o. Ta, jak vyplývá z Protokolu o ústním jednání ze dne 10.6.2009 pořádaného Finančním úřadem v Plzni pod č.j. 226125/09/138933403004, vykonávala pro žalobce stejné práce a dokonce uvedla řadu shodných údajů, které se shodují s principem fungování vzájemné spolupráce u společností CC a KP. Pan T. v postavení jednatele společnosti REMAT design s.r.o. potvrdil, že dodával práce pro žalobce prostřednictvím najatých brigádníků na stavbách v Karlových Varech. Správce daně se takto získaným důkazem vůbec nezabýval, a to zřejmě z důvodu, že práce provedené touto společností akceptoval jako uskutečněné. Správce daně (i žalovaný) však měl k této skutečnosti jako důkazu přihlídnout minimálně z toho hlediska, že v kontrolovaném období žalobcův způsob podnikání byl postaven na spolupráci se subdodavateli, mezi které patřily shora uvedené společnosti. Z tohoto postupu rovněž vyplývá, že podstatou důvodů neuznání nároku na odpočet daně bylo, že společnosti CC a KP daň ze svých plnění ve prospěch žalobce neodvedly. I toto poslední zjištění dokladuje to, že správce daně v průběhu dokazovacího řízení postupoval v rozporu s § 31 odst. 2 daňového řádu, jelikož důkazy omezil pouze na ty, které podporovaly jeho názor, s některými důkazy se vůbec nevypořádal, přizpůsoboval je svým cílům, a porušil tak § 31 odst. 4 a § 2 odst. 3 daňového řádu, tedy porušil zásadu spravedlivého procesu a volného hodnocení důkazů. K tomu žalobce poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30.6.2009 č.j. 2 Afs 8/2008 - 84, z něhož citoval.

Žalovaný, v důsledku toho, že na vady dosavadního řízení byl upozorněn v odvolání, provedl v rámci odvolacího řízení výslech svědků Č., K. a D., čímž částečně odstranil vady předcházející fáze řízení. Z důvodu úmrtí svědka S. se však stal neodstranitelnou vadou postup správce daně při výslechu tohoto svědka, neboť další výslech pana S. nemohl žalovaný provést. Skutečnost, že i žalovaný konstatoval nemožnost provedení nové výpovědi svědka S., svědčí o tom, že i žalovaný považoval provedení nového výslechu svědka za potřebné. To, že nelze z objektivních důvodů odstranit vady způsobené správcem daně, však nelze klást k tíži žalobce a argumentovat údajnými rozpory, jak bylo výše uvedeno. Argumentace žalovaného uvedená v rozhodnutí č.j. 5545/10-1300-401706 na straně 14 nahoře, kdy jako reakce na žalobcovu výtku ke způsobu a kvalitě provedení výslechu svědka S., žalovaný konstatoval, že žalobce měl možnost se sám výslechu zúčastnit, v podstatě znamená, že bez účasti daňového subjektu není správcem daně garantováno precizní, důsledné a odpovědné vedení výslechu s cílem dopátrat se objektivní pravdy. Tato nenapravitelná vada, dle názoru žalobce, vyústí v to, že celé řízení se stalo zmatečné a dále nepřezkoumatelné.

Žalovaný v rámci odvolacího řízení provedl výslech svědka K. Výslech tohoto svědka neměl pro novou důkazní sílu řízení praktický žádný význam, neboť svědek převzal společnost KP po předchozím jednání D.D. poté, co společnost KP prakticky již nevykonávala svou činnost. Žalovaný dále provedl, prostřednictvím dožádaného Finančního úřadu v Plzni, výslech svědka D.D., který byl v postavení jednatele společnosti KP. Všechny úkony, které byly v rámci doplněného dokazování provedeny v odvolacím řízení, žalovaný shrnul a dne 18.6.2010 sdělil žalobci pod č.j. 4270/10-1300-401706, přičemž žalobce byl zároveň vyzván k vyjádření. Žalobce tohoto práva využil dne 2.7.2010 a v rámci svého vyjádření nesouhlasil s hodnocením žalovaného, že nelze osvědčit pro vzájemné rozpory jako důkazy prokazující nárok na odpočet daně, a to i s přihlédnutím k tomu, že nebyly nebo neexistují žádné jiné důkazní prostředky prokazující skutečné provedení prací a jejich rozsah ze strany společnosti KP. Žalobce uvedl, že s takovým hodnocením důkazů se neztotožňuje, neboť u smluvního vztahu se společností KP existuje dostatek důkazů, a to jak listinných, tak i dalších, které prokazují, že daňový subjekt si práce prováděné společností KP objednal, uzavřel smlouvu o dílo. Zhotovitelé dílo provedli, toto předali a dostali za ně zaplacené. Z pohledu uzavření obchodně závazkového vztahu mezi žalobcem a společností KP lze jednoznačně potvrdit, že k tomuto došlo, což dokládají jak listinné důkazy předložené žalobcem, tak výpověď svědka D. Ten na otázku, zda byla mezi společností KP a J.K. uzavřena smlouva o provedení díla nebo jiná nepojmenovaná smlouva, odpověděl, že si myslí, že byla. K předložené objednávce svědek prohlásil, že objednávka je mu známa a že podpis na ní je jeho. Dále svědek uvedl, co bylo předmětem smlouvy, že o jednotlivých zakázkách jednal výhradně se zadavatelem J. K., že zadání prací od něj přebíral a po jejich vyhotovení mu je i předával. Ač svědek připouští, že smlouva byla vyhotovena písemně, že ji i podepsal, tak její písemnou formu k dispozici nemá. Zde je třeba podotknout, že ustanovení obchodního zákoníku připouští uzavírání smluv formou ústní, písemnou nebo konkludentní a pro platnost smlouvy o dílo nevyžaduje písemnou formu. Bude-li se hodnotit, zda došlo k naplnění všech právních předpokladů, které jsou vyžadovány ustanoveními §§ 536-565 obchodního zákoníku, tak lze jednoznačně říci, že ano a žádná ze smluvních stran nepopírá ani jeden předpoklad pro vznik právoplatného smluvního vztahu. Z hlediska právních náležitostí byly všechny předpoklady pro vznik smluvního vztahu splněny. Nutno zdůraznit, že mezi tvrzeními žalobce a výpovědí svědka D. nebyly nalezeny žádné rozpory. Žalovaný na žádné rozpory, které mezi tím, co uvedl žalobce, a tím, co vypověděl svědek D., v žádném ze svých rozhodnutí či sdělení nepoukázal a ani nemohl poukázat, neboť zde zásadní rozpory neexistují.

Žalovaný při hodnocení důkazů porušil základní zásady daňového řízení, a to povinnost přihlížet při hodnocení důkazů ke všem skutečnostem, které v řízení vyšly najevo. Žalovaný ve sdělení zaslaném v průběhu odvolacího řízení i samotných napadených rozhodnutích hodnotí provedené důkazy pouze z hlediska dílčích nebo zdánlivých rozporů, aniž by na druhé straně hodnotil, v čem se důkazní prostředky a tvrzení žalobce shodují, vzájemně jsou v souladu a výsledně tedy, co důkazy prokazují a co nikoliv. Provedené hodnocení důkazů svým obsahem není hodnocením, ale toliko výběrem důvodů k zamítnutí odvolání. Úkolem odvolacího orgánu však není zamítnout odvolání, pokud k tomu najde důvody, ale úkolem je 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.

Žalovaný v odůvodnění rozhodnutí uvedl, že z výpovědi svědka D. vyplývá, že tvrzení odvolatele, že práce byly prováděny brigádníky společnosti KP, je nesprávné, neboť společnost KP měla zajišťovat pouze dodání pracovní síly. Svědek D. však vypověděl, že předmětem smlouvy bylo zajišťování výkopových a dokončovacích prací; že při předání díla spolu s žalobcem kontroloval provedení (parametry) díla; že společně s žalobcem při zadávání prací jezdil na místo, kde bylo určeno, jaká práce má být provedena; že lidi pro svědka zajišťoval K.; že firma KP byla k žalobci v postavení obchodního partnera. Přestože některé odpovědi působily zjednodušeně dojmem pouhého dodávání pracovní síly, bylo toto zřejmě ovlivněno charakterem díla, spočívajícím především v živé manuální práci. Jednoznačně však výše uvedené hodnocení obsahu vztahu mezi žalobcem a společností KP nemá oporu ve svědecké výpovědi pana D. Rovněž hodnocení žalovaného o nepravdivosti tvrzení odvolatele, že úkoly ukládal jednateři společnosti, nemá oporu v obsahu výpovědi. Jak je výše zmíněno, svědek na otázku, jakým způsobem mu pan K. práci zadával, odpověděl: „(...) dojeli jsme na místo, bylo určeno, vykope se tolik a tolik, udělá se tolik práce.“. Zda se na kontaktu mezi dodavatelem a jeho pracovníky podílela další osoba (K.), není s tvrzeními žalobce a výpovědi svědků v žádném rozporu. Stejně tak nemají oporu v obsahu výpovědi další rozpory uváděné žalovaným. Z výpovědi pana D. vyplývá, že pracovníky zajišťovala další osoba (K.), avšak výpověď nevylučuje jednoznačně, že by v jednotlivých případech nebyl přímý kontakt mezi pracovníkem a svědkem, jak uvedl ve své výpovědi svědek Č. Svědecká výpověď pana Č. koresponduje rovněž s výpovědí pana D. o osobní účasti na stavbách při zadávání prací a předávání díla. Z uvedeného je zřejmé, že žalovaný při svých závěrech vycházel z domnělých rozporů, které však v obsahu provedených důkazů nemají oporu, přičemž toto nesprávné hodnocení mělo nepochybně zásadní vliv na závěry žalovaného.

Drobné rozdíly ve výpovědích svědka Č. a svědka D., stejně tak svědka S., kterými se žalovaný podrobně zabýval, zákonitě vyplývají i z různého postavení jednotlivých osob. Svědek Č. jako sám jednotlivý dělník si dobře pamatoval na „šéfa KP creditu“ (i když jeho jméno komolil), naproti tomu pan D. si jednotlivé dělníky nepamatoval a ani pamatovat nemohl, protože pro něj byl subdodavatelem jejich zástupce K., pokud tam jména padala, tak to byly většinou přezdívky. Navíc, pracovníků byl větší počet a zřejmě docházelo k jejich časté obměně. Svědek uvedl, že i pro něj na stavbách pracovali subdodavatelé a že on sám se cítil ve vztahu vůči žalobci jako obchodní partner. Nikde z výpovědi nevyplývalo, že by práce řídil daňový subjekt sám, zato jasně bylo řečeno, že si provedené práce přebíral a následně zkontroloval, což jsou přesně kroky ve vztahu dodavatele a odběratele. To, že si svědek nepamatuje místa provádění jednotlivých prací je s ohledem na více než tříletou dobu pochopitelné, přesto ve své výpovědi uvedl to, že se jednalo o Sokolov a jeho blízké okolí. To, že si nepamatuje, kde ty stavby byly, nevylučuje, že se na těchto stavbách setkával se svědkem Č. prakticky denně. Stejně tak není vyloučeno, že D. vyplácel Č. sám, neboť ve své výpovědi hovoří o vyplácení lidí „z východu“ prostřednictvím Kolji, kteří zřejmě absolutně převažovali. To, že si na Č. nepamatoval, tak si ani nemusel pamatovat na to, že jej vyplácel.

Z předložených listinných důkazů a z provedených svědeckých výpovědí jasně vyplývá, že zdanitelná plnění, která společnost KP pro žalobce vyúčtovala, prováděl

prostřednictvím svých subdodavatelů na základě řádně uzavřeného smluvního vztahu, z části doloženého písemnou objednávkou, tyto práce byly jménem společnosti a na její riziko provedeny, za tato plnění vystavil jednatel řádné daňové doklady a dostal i řádně zaplacené, tyto doklady předával do účtárny, podepisoval daňové přiznání a to, že tato daňová přiznání k DPH společně s částkou DPH neskončila na příslušném FÚ, si nedovede svědek vysvětlit. To by však mělo být předmětem jiného řízení.

Správce daně dále provedl výpověď svědka K., který prakticky k věci nic podstatného neuvedl a ani uvést nemohl, neboť v té době nebyl statutárním zástupcem společnosti a ani o této společnosti nic nevěděl, nicméně ze sdělení svědka K., že mu nebyly předány žádné listiny, nelze usuzovat to, že práce ve skutečnosti provedeny nebyly. Lze konstatovat, že výslech svědka D. byl veden ve snaze o zjištění co možná nejvěrohodnějších důkazů o tom, jak se smluvní vztahy společnosti KP a žalobce v praxi naplňovaly. Výslech byl veden velmi zodpovědně s cílem co možná nejobjektivněji zjistit skutkový stav. Naproti tomu výslech svědka S. byl povrchní, nekonkrétní, neúplný, kusý a nepřesvědčivý, jako by správce daně nechtěl ozřejmit vzniklé rozpory, a místo aby na celou řadu otázek bylo svědeckou výpovědí jednoznačně odpovězeno, došlo k tomu, že bylo více otazníků nastoleno. Sám správce daně se výpovědí v rámci jejího hodnocení jako důkazu zabývá velmi stroze, a to jen při porovnávání výpovědi se svědkem Č. Nicméně i ze strohé výpovědi lze učinit několik závěrů. Společnost CC prováděla pro pana K. převážně práce na topných kanálech. Dále uvedl, že smlouvy byly uzavírány, a to ústní formou (jako listinný důkaz existuje objednávka podepsaná panem S.). Tímto listinným důkazem, mimochodem notářsky ověřeným, se správce daně vůbec nezabýval a žalovaný pouze povrchně. Objedávka sama o sobě není důkazem o provedení prací, avšak v souvislosti s dalšími důkazy je nepominutelným důkazním prostředkem. Stejně tak se nezabýval dalším listinným důkazem, kterým bylo čestné prohlášení pana S., že práce byly pro žalobce skutečně provedeny. V části výpovědi svědka S., kde je konkrétněji dotazován na odměňování svých lidí, je odpovídáno vyhýbavě, nepochybně v obavě z určitých problémů z porušování jiných předpisů. Což bylo svědkem S. následně přiznáno i žalobci. Co se týče daňových přiznání podaných společnostmi CC za III. a IV. čtvrtletí 2007, která byla podána až v průběhu daňového řízení, žalobce předpokládá, že DPH za toto období byla vyměřena. Skutečnost, že tato DPH nebyla uhrazena, nemůže být pro výsledek tohoto řízení určující. Stejně tak sdělení Finančního úřadu pro Prahu 1 ze dne 1.4.2010, který je místně příslušným správcem daně společnosti CC, není relevantním důkazem, neboť správci daně nepřísluší činit závěry, týkající se pravosti podpisu jednatele společnosti CC. Pravdou je, že se tímto důkazem odvolací orgán nezabýval, resp. zabýval jen s konstatováním, že daňová povinnost není uhrazena. V této souvislosti žalobce opět poukázal na skutečnost, že ani odvolací orgán se nezabýval důkazem, který byl získán žalovaným v průběhu řízení na základě dožádání u místně příslušného správce daně daňového subjektu společnosti REMAT design s.r.o.

Žalovaný mimo shora uvedených šetření dále pak prováděl celou řadu dožádání a šetření u odběratelů žalobce. Výsledky těchto dožádání, zejména u společností TOREMA spol. s r.o. a TIMA, spol. s r.o., žalovaný použil při argumentaci s tím, že bylo osvědčeno, že práce, které vyúčtoval žalobce, byly skutečně provedeny. Z žádných listin však nevyplývá a není zřejmé, že by odvolatel přijal plnění od jiného subdodavatele (odkaz na str. 11 rozhodnutí č.j. 5545/10-1300-401706). Tato absence však neosvědčuje, že by žalobce

ve skutečnosti žádné subdodavatele neměl. Není totiž v obchodní praxi běžné, aby na předávacích protokolech a dalších listinách dodavatele firmy K. a odběratele se uváděl jakýkoliv odkaz na provádějící firmu subdodavatele. Mohlo by to vést k tomu, že napříště by mohl odběratel firmu K. vynechat. Stejně tak listiny, kde se nacházejí jména M., H., S., Č., S., D., a L., neosvědčují to, že by práce prováděla společnost KP, či CC. Je přitom zcela zřejmé, že práce uvedeného rozsahu nemohl žalobce provádět sám. Stejně tak ovšem ani neosvědčují to, že by se mohlo jednat o zaměstnance žalobce.

Pokud žalovaný uvádí v rozhodnutí vydaném pod č.j. 5545/10-1300-401706 (str. 12), že pan S. ve své výpovědi do protokolu č.j. 41715/09/129314000744 uvedl, že doklady vystavil, přičemž tyto doklady se měly týkat práce na topných kanálech, avšak pracovníci provádějící práce nebyli jeho zaměstnanci, neznamená to nic jiného, než že tyto osoby nebyly jeho zaměstnanci. Není to žádný důkaz, již tolikrát žalovaným přeceňovaný, který by i ve spojení s dalšími důkazy, jako jsou sdělení příslušných správ sociálního zabezpečení o tom, že společnosti CC a KP nemají žádné zaměstnance, prokazoval to, že práce nemohly být společnostmi CC a KP přesto provedeny.

Žalovaný uvedl na str. 13 a násl. napadených rozhodnutí, že „(...) *tvrzení odvolatele ohledně provedení prací ze strany této společnosti není jednak doloženo žádnými listinami a jednak je nelze dovodit ani z provedených výsledků svědků - pana S. a pana Č. Tyto osoby sice tvrdí, že se na daných akcích zúčastnily buď jako dodavatel či jako osoba provádějící vlastní práce, avšak jejich výpovědi se neshodují ve způsobu realizace plnění ze strany společnosti CC-Construction Consulting s.r.o. a nedokládají ani skutečnost, že tato společnost dané práce skutečně provedla. Jejich výpovědi tedy nebylo možno osvědčit jako důkazy prokazující uskutečnění plnění ze strany této společnosti.*“. S tímto závěrem žalobce zásadně nesouhlasí, neboť žalovanému byla předložena celá řada listinných důkazů, které sice jednotlivě neosvědčují, že práce byly provedeny, ovšem ve spojení s ostatními důkazy, zejména výpovědi svědka D. i výpovědi svědka S., jasné prokazují, že práce byly provedeny společnostmi CC a KP. Mezi tyto listinné důkazy zejména patří: 1) objednávka prací, 2) daňový doklad na uskutečněná zdanitelná plnění, 3) doklad o úhradách, 4) záznamy ve stavebních denících, 5) daňová přiznání společnosti CC, 6) prohlášení svědka Soukupa. Rozsah i obsah listinných důkazů a ostatních provedených důkazů byl vyčerpávající a nelze již donekonečna po žalobci požadovat další a další listinné důkazy poté, co již předložené byly pro prokázání tvrzení žalobce uznány jako nedostačující. Tento postup nemá oporu v platné legislativě. Naopak, ani v odvolacím řízení se nepodařilo žalovanému odstranit vady z předchozího kontrolního řízení a nezbývá tak nic jiného, než odůvodnění žalovaného odmítnout, neboť i v odvolacím řízení byly žalovaným 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 (zřejmě z důvodu neschopnosti daňové správy vymoci plnění daňových povinností u dodavatelů). Porušeny byly rovněž povinnosti dle § 31 daňového řádu ve znění odst. 2, kde je zakotvena povinnost správce daně ohledně dokazování. Z výše uvedeného ustanovení vyplývá, že správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Zde je třeba uvést, že přesně takto správce daně (ani žalovaný) nepostupoval. Přihlédl jen k jednostrannému hodnocení důkazů, důkazy opomíjel, popř. je jinak vykládal a

vůbec se nevypořádal se svou povinností danou mu zákonem v § 2 odst. 2 a 3 daňového řádu, kdy správce daně může přistoupit k hodnocení důkazů teprve po vyčerpání možnosti odstranit existující rozpory v důkazech. Jestliže se však rozpory odstranit nepodaří, je nezbytné, aby správní orgán (a to nejpozději při odvolání) v odůvodnění svého rozhodnutí vyložil, v čem rozpor spočíval, co bylo učiněno pro jeho odstranění, proč se to nepodařilo, ke kterým důkazům se nakonec při svém hodnocení přiklonil a které důkazy odmítl a proč. Pokud se bez jakéhokoliv zdůvodnění přikloní ke skupině důkazů, které podporují jedno skutkové zjištění, a pomine důkazy, z nichž vyvěrá opak, vybočuje tím ze zákonných mezí, které mu zákon pro hodnocení důkazů vytýčil. A to se stalo v žalobcově případě.

Žalovaný jako odvolací orgán nesplnil svou povinnost danou mu § 50 odst. 3, 4 daňového řádu, o odvolání rozhodl povrchně, bez snahy zjistit objektivních skutečností. Dále nedostatečně odůvodnil závěry svých rozhodnutí, zejména pak svá tvrzení neopatřil důkazy, čímž porušil postup dle § 31 odst. 2 a 8 daňového řádu. Je evidentní, že byl porušen § 50 téhož zákona. Tím orgány daňové správy zasáhly do práv žalobce, když stanovily daňovou povinnost na dani z přidané hodnoty v rozporu se zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

Žalovaný se k žalobě vyjádřil v podání ze dne 15.3.2011, přičemž argumentačně vycházel z odůvodnění napadených rozhodnutí.

Při jednání uskutečněném u krajského soudu dne 16.11.2012 obě strany setrvaly na svých stanoviscích.

[III] Posouzení věci krajským soudem

Podle § 65 odst. 1 s.ř.s. se ten, kdo tvrdí, že byl na svých právech zkrácen přímo nebo v důsledku porušení svých práv v předcházejícím řízení úkonem správního orgánu, jímž se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují jeho práva nebo povinnosti, může žalobou domáhat zrušení takového rozhodnutí, popřípadě vyslovení jeho nicotnosti, nestanoví-li tento nebo zvláštní zákon jinak.

Podle § 75 odst. 1 s.ř.s. vychází soud při přezkoumání rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Podle § 75 odst. 2 s.ř.s. soud přezkoumá napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů.

Podle § 78 odst. 1 s.ř.s. je-li žaloba důvodná, soud zruší napadené rozhodnutí pro nezákonnost nebo pro vady řízení. Pro nezákonnost zruší soud napadené rozhodnutí i tehdy, zjistí-li, že správní orgán překročil zákonem stanovené meze správního uvážení nebo jej zneužil. Podle § 78 odst. 7 s.ř.s. soud zamítne žalobu, není-li důvodná.

Soud dospěl k závěru, že žaloba **není** důvodná.

Podle § 2 odst. 1 písm. a) – d) zákona o DPH je předmětem daně a) dodání zboží nebo převod nemovitosti anebo přechod nemovitosti v dražbě (dále jen „převod nemovitosti“) za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, s místem

plnění v tuzemsku, *b)* poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku, *c)* pořízení zboží z jiného členského státu Evropské unie (dále jen „členský stát“) za úplatu, uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti nebo právnickou osobou, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, a pořízení nového dopravního prostředku z jiného členského státu za úplatu osobou, která není osobou povinnou k dani, *d)* dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku.

Podle § 2 odst. 3 zákona o DPH plnění, která jsou předmětem daně, jsou zdanitelnými plněními, pokud nejsou osvobozena od daně.

Podle § 72 odst. 1 zákona o DPH 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 zákona o DPH plátce 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. V případě splátkového nebo platebního kalendáře je tato podmínka splněna zaúčtováním jednotlivých částek uvedených na těchto daňových dokladech, popřípadě jejím zaevidováním podle § 100 u plátců, kteří nevedou účetnictví.

Podle § 31 odst. 9 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván.

Podle § 31 odst. 8 písm. a) – d) daňového řádu správce daně prokazuje *a)* doručení vlastních písemností daňovému subjektu, *b)* existenci skutečností rozhodných pro užití právní domněnky a nebo právní fikce, *c)* existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem, *d)* existenci skutečností rozhodných pro uplatnění zákonných sankcí.

Problematika rozložení důkazního břemena mj. u daně z přidané hodnoty je konstantně judikována Nejvyšším správním soudem. Ten např. v rozsudku ze dne 8.7.2010 č.j. 1 Afs 39/2010-124 (který sice dopadá na předchozí zákon o DPH, tj. zákon č. 588/1992 Sb., ale závěry tam uvedené jsou aplikovatelné i na věc posuzovanou zdejší soudem) mj. uvedl: „(...) Z *prvého odstavce ustanovení § 19 zákona o DPH* plyne, že pokud tento zákon nestanoví jinak, má plátce nárok na odpočet daně, pokud jím přijatá zdanitelná plnění, uskutečněná jiným plátcem nebo zbožím z dovozu, použije při podnikání nebo při činnosti vykazující všechny znaky podnikání kromě toho, že je prováděna podnikatelem. Druhý odstavec daného ustanovení pak stanoví, že plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem zaúčtovaným podle zvláštního právního předpisu, případně evidovaným podle § 11 u plátců, kteří nejsou účetní jednotkou, který má všechny tímto zákonem předepsané náležitosti a který byl vystaven plátcem. V případě, že doklad neobsahuje všechny náležitosti daňového dokladu, prokazuje plátce nárok podle zvláštního právního předpisu. Z citovaného ustanovení vyplývá, že „nárok na odpočet vzniká za současného splnění několika podmínek.

První z nich je skutečnost, že plátce daně přijal zdanitelné plnění uskutečněné jiným plátcem, druhou podmínkou pak je fakt, že přijaté plnění bylo plátcem použito k dosažení obratu za vlastní zdanitelná plnění a že je zde zároveň věcná a časová souvislost přijatých zdanitelných plnění se zdanitelnými plněními vlastními, z nichž je dosahováno obratu“ (srov. rozsudek zdejšího soudu ze dne 7. 4. 2005, č. j. 2 Afs 26/2004 - 67, dostupný na www.nssoud.cz). [...] K otázce rozložení důkazního břemene zdejší soud (...) zdůrazňuje, že v první části daňového řízení 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 daňového řádu). 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) daňového řádu], aby určeným způsobem takové pochybnosti o věrohodnosti, správnosti či průkaznosti účetnictví daňového subjektu vyjádřil. Tím by důkazní břemeno přešlo zpět na daňový subjekt, který by musel tvrzené skutečnosti prokázat zpravidla dalšími důkazními prostředky. (...) K otázce hodnocení důkazů, potažmo i k otázce rozložení důkazního břemene je předně třeba uvést, že „soud není oprávněn přezkoumávat postup správního orgánu při hodnocení důkazů podle ust. § 2 odst. 3 daňového řádu, neboť soud svou úvahou nemůže nahrazovat úvahu správního orgánu a z provedených důkazů vyvodit jiné závěry a jiná právní zjištění. Soud může pouze posoudit, zda při hodnocení důkazů správní orgán dostatečným a zákonným způsobem zjistil skutkový stav věci, zda právní zjištění, které z takto zjištěného skutkového stavu dovodil, není s tímto skutkovým stavem v rozporu. Hodnocení důkazů je ve výlučné pravomoci správního orgánu, přičemž správní orgán hodnotí důkazy podle své úvahy, když meze uvážení jsou dány ust. § 2 odst. 3 daňového řádu“ (srov. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 4. 2004, č. j. 3 Afs 12/2003 - 277, publikovaný pod č. 666/2005 Sb. NSS, www.nssoud.cz). (...) Důkazní břemeno stihá daňový subjekt v případě, že „správce daně vyjádří relevantní pochybnosti o tvrzení daňového subjektu, ten je pak povinen tvrzené skutečnosti prokázat. Je proto nezbytné, aby daňový subjekt prokázal v daňovém řízení správci daně nejen to, zda došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, zda toto plnění uskutečnila právě ta osoba, jež je jako poskytovatel tohoto plnění uvedena v dokladu, jež daňový subjekt jako důkaz k prokázání tvrzeného právního stavu předkládá“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 - 72, www.nssoud.cz).“.

Krajský soud je přesvědčen, že správní orgány obou stupňů postupovaly v intencích právě citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu.

V první řadě nebylo možné ztotožnit se s tvrzením, že z napadených rozhodnutí není patrné, jak žalovaný posoudil odvolací námitku, že správce daně neuvedl ve Zprávě vliv jednotlivých skutečností uvedených v ní na hodnocení důkazů (vztaheno konkrétně ke konstatování, že daňové doklady byly vypsány ručně a hlavičky byly označeny razítky, avšak při absenci jakéhokoliv hodnocení důkazů).

Jistě, správce daně popsal podobu zpracování daňového dokladu, avšak tato skutečnost, a v tom je třeba přisvědčit názoru žalovaného prezentovanému v jeho vyjádření k žalobě, neměla žádný, natož pak negativní dopad do žalobcových práv v daňovém řízení. A nebylo-li takového zásahu, nemůže správní soud, který je zákonem povolán k ochraně

veřejných subjektivních práv fyzických a právnických osob, konstatovat vadu řízení mající vliv na zákonnost rozhodnutí.

Stejně tak fakt, že správce daně zvýraznil (míněno zvýraznění písma), že subdodavatelé žalobce nepodávali daňová přiznání, bylo pouhým konstatováním. Ani v tomto případě nedošlo k žádnému negativnímu dopadu do žalobcových práv v daňovém řízení, a lze tak přijmout stejný závěr jako v předešlém případě.

O dalších námitkách soud uvážil následovně.

Stran výsledku svědka S.S. žalobce primárně namítal porušení § 31 odst. 2 daňového řádu. Podle tohoto ustanovení, přesněji podle jeho věty první, správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů.

Žalobci lze přisvědčit, že předmětný výslech mohl být proveden podrobněji, s větším důrazem především na odpovědi týkající se obchodního vztahu mezi žalobcem a společností CC, jejímž byl S.S., jednatelem. I přes tyto nedostatky však nelze učinit závěr, že by kvalita výpovědi byla natolik nízká, že by ji (v kontextu s ostatními důkazy) nemohlo být v daňovém řízení použito, a zároveň, že by daňové orgány uvedenou svědeckou výpověď dezinterpretovaly.

Soud předně nesdílí žalobcův názor, že vypuštěním slůvka „ano“ v interpretaci záznamu svědkových odpovědí provedené správcem daně ve Zprávě, došlo k významnému zkreslení vedoucímu k chybným závěrům. Svědek sice uvedl, že tam (= v místě prováděných prací) měl „takové divné lidi“, ale zároveň vyloučil, že by se jednalo o jeho zaměstnance (k tomu srov. protokol o výsledku svědka ze dne 29.4.2009 č.j. 41715/09/1239314000744: „*Měl jsem tam takové divné lidi, které jsem si domlouval v restauraci U Fedora, a **nebyli to moji zaměstnanci.***“). Na otázku „*Pracovníky, kteří provedli fakturované práce, vyplácela Vaše společnost CC-Construction Consulting s.r.o. ?*“ svědek odpověděl: „*Ano, **peníze jsem dával panu K., aby jim koupil svačinu, cigarety a nějaké to kapesné.***“). Takovou odpověď však nelze bezvýhradně chápat tak, že prvotním přitakáním „ano“ svědek výslovně prohlásil, že oněm lidem vyplácel mzdu za provedenou práci. Naopak, lze se přiklonit k závěrům orgánů daňové správy, že oněm lidem bylo, navíc prostřednictvím žalobce, poskytováno jakési kapesné a kupována svačina a cigarety, což je ovšem obsahově velmi vzdálené vyplácení mzdy. Svědek S. vyloučil, že by *a)* vedl jakoukoliv evidenci lidí, které měl k provedení prací ve prospěch žalobce poskytnout (k tomu srov. otázku správce daně: „*Můžete dodatečně doložit jména, příjmení, rodná čísla a bydliště těchto pracovníků ?*“, svědek odpověděl: „*H., M., další si nevzpomínám a **evidenci jsem nevedl.***“), *b)* se jednalo o jeho zaměstnance, a *c)* výslovně uvedl, že lidem, prostřednictvím žalobce, bylo poskytováno „kapesné“ a kupovány cigarety a svačina. Ve stejném duchu pak byla, a dle názoru soudu nikoliv zkresleně, jeho výpověď interpretována správními (daňovými) orgány. Takovou výpověď tedy skutečně nelze jednoznačně označit jako prokazující, že plnění bylo žalobci poskytnuto společností CC. Jenže aby bylo možné uplatnit nárok na odpočet daně, musela být právě tato skutečnost postavena najisto, k čemuž ona výpověď nepřispěla. A to i přes výše

popsané výhrady k její podrobnosti. Řízení se interpretací svědecké výpovědi S.S. proto nestalo zmatečným, ani nepřezkoumatelným.

Nepřiléhavá je i žalobcova argumentace skrze práce uskutečňované pro žalobce společností REMAT design s.r.o. Předmětem příslušných daňových řízení, jejichž výsledkem byla prvoinstanční i napadená rozhodnutí, bylo (ne)uskutečnění prací ve prospěch žalobce společnostmi CC a KP. To, že okolnosti týkající se poskytování prací žalobci společností REMAT design s.r.o. byly v mnohém podobné, příp. stejné, ještě neznamená, že v kontextu s jinými fakty mohly opravňovat správní orgány k závěru o uznání nároku na odpočet daně. Činnost REMAT design s.r.o. však nebyla řešena v rámci daňového řízení posuzovaného v této věci.

Nepravdivé je i žalobcovo tvrzení (učiněné rovněž v souvislosti s činností REMAT design s.r.o.), že z postupu správce daně vyplývá, že podstatou důvodů neuznání nároku na odpočet daně bylo, že společnosti CC a KP daň ze svých plnění ve prospěch žalobce neodvedly. Svědek T. do protokolu o výsledku svědka totiž uvedl, že „*daňová povinnost za uvedené zdaňovací období zaplacená nebyla.*“ Přesto, jak tvrdí sám žalobce, byl v tomto případě nárok na odpočet daně uznán.

Soud rovněž neshledal důvodnou ani rozsáhlou žalobcovu argumentaci ohledně svědecké výpovědi D.D., jednatele společnosti KP. Ostatně, sám žalobce některé rozpory připouští, avšak označuje je jako drobné, či zjednodušující.

Žalobce především zdůraznil, že ze svědecké výpovědi D.D. vyplynulo, že mezi žalobcem a společností KP existovala smlouva o dílo (byť nebyla písemná), co bylo jejím předmětem a že o jednotlivých zakázkách bylo jednáno s žalobcem.

Soud, byť s žalobcem v tomto směru souhlasí, však nemůže než konstatovat, že uvedené skutečnosti ještě neosvědčují, že práce byly skutečně provedeny společností KP. Žalobce však dále tvrdí, že mezi jeho tvrzeními a výpovědí D.D. nebyly nalezeny žádné rozpory. S takovým názorem ale nelze souhlasit. Zatímco D.D. na otázku „*Kdo ukládal úkoly při provádění díla pracovníkům z východu nebo případným subdodavatelům ?*“ odpověděl: „*To jsem Vám už říkal, to si hlídal p. K.*“, žalobce sám v protokolu o ústním jednání ze dne 3.12.2009 č.j. 86317/09/123931400217 na otázku: „*Sdělte správci daně, kdo těmto lidem na jednotlivých stavbách ukládal úkoly ?*“ prohlásil: „*Jednatelé firem CC-Construction Consulting a KP credit, kterým jsem vysvětlil, jaké práce mají být vykonány.*“. Tvrzení svědka D. o tom, že to byl právě žalobce, kdo úkoloval dělníky při provádění prací (viz výše) je v evidentním rozporu s žalobním tvrzením, že „*nikde z výpovědi nevyplývalo, že by práce řídil DS sám (...)*“.

Byla-li společnost KP tím, kdo měl práce pro žalobce realizovat, pak toto žalobcovo tvrzení významně relativizují další dvě otázky, resp. odpovědi D.D. na ně. Na první z nich („*Vyplňoval někdo údaje o průběhu staveb v záznamech stavby či stavebních denících ?*“) svědek odpověděl: „*V tu dobu si to kontroloval pan K., já jsem dodal pracovní síly.*“. Na druhou („*Jakým způsobem bylo dílo předáváno panu K. ?*“) bylo D.D. odpovězeno: „*Dodával jsem tam pracovní síly a někdy jsme se tam viděli, dílo bylo řádně předáno. Přijel jsem tam,*

dílko bylo v pořádku, nikdo neměl námitek, společnými silami s p. K. jsme zkontrolovali parametry, např. hloubka, šířka. Nevybavuji si žádnou dokumentaci k předání, ale nevylučuji ji.“ Svědek tedy sám sebe opakovaně označil jako „dodavatele pracovní síly“, nikoliv jako toho, kdo prostřednictvím svých zaměstnanců či brigádníků vykonal pro žalobce předmětné práce. Nadto, ze svědkova opakovaného tvrzení o tom, že pracovní síly mu dodával další subdodavatel, K., lze dovodit, že byl dokonce jen zprostředkovatelem dodání pracovní síly. Žalobcovo tvrzení o tom, že práce byly provedeny brigádníky společnosti KP, zde bylo významně zpochybněno.

Žalobce namítal, že D.D. vypověděl, že předmětem smlouvy bylo zajišťování výkopových a dokončovacích prací, že při předání díla spolu s žalobcem kontroloval provedení (parametry) díla, že společně s žalobcem při zadávání prací jezdil na místo, kde bylo určeno, jaká práce má být provedena, že lidi pro svědka zajišťoval K. a že společnost KP byla k žalobci v postavení obchodního partnera. **Žádná z těchto tvrzení však nejsou důkazem o tom, že práce skutečně provedla společnost KP.** Jak je ale uvedeno výše, svědek Dudkovský jednoznačně nepodpořil tvrzení o tom, že práce provedla společnost KP. Pochybnosti správce daně, potažmo žalovaného, byly proto oprávněné. Nadto, soud si nemohl nepovšimnout i další, poněkud zvláštní, skutečnosti. Na otázku, kde měly být předmětné práce provedeny, odpověděli svědkové Č. i D., že v Sokolově a jeho okolí (svědek Č. okolí Sokolova konkretizoval, když uvedl Královské Poříčí). Podle předložených faktur však byla podstatná část prací realizována v Karlových Varech, které ale jako pracovní místo nikým uvedeny nebyly.

Rovněž nelze souhlasit s žalobcovým tvrzením o tom, že žalovaný přeceňoval oznámení příslušných správ sociálního zabezpečení o tom, že společnosti CC a KP neměly v daných obdobích žádné zaměstnance. Žalovaný tyto informace nikterak nezdůrazňoval, jen na jejich základě vyloučil, že by práce prováděli zaměstnanci společností CC a KP. To, že by měli zaměstnance, popřeli i jednatelé těchto společností.

Konečně nelze přisvědčit ani žalobcově námitce o tom, že správci daně, resp. žalovanému byla předložena řada listinných důkazů (viz výše text žaloby), které ve spojení se svědeckými výpověďmi svědků D. a S. prokazují provedení prací společnostmi KP a CC. Jak je uvedeno, samotné listiny faktické provedení prací prokázat nemohou, a výpovědi, kterých se žalobce dovolává, pochybnosti správce daně vyvrátit nemohly (viz výše).

Z výše uvedených důvodů tak **soud dospěl k závěru, že se orgány daňové správy nedopustily pochybení vytýkaných jim žalobcem a že žaloba není důvodná. Proto ji podle § 78 odst. 7 s.ř.s. ji zamítl.**

[IV] Náklady řízení

Žalovaný správní orgán, který měl ve věci plný úspěch, má podle § 60 odst. 1 věty první soudního řádu správního právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem proti žalobci, který ve věci úspěch neměl. Žalovaný se však tohoto práva vzdal, a proto bylo rozhodnuto, že na náhradu nákladů řízení nemá žádný z účastníků právo.

P o u č e n í : *Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě do dvou týdnů po jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.*

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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

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

V Plzni dne 16. listopadu 2012

JUDr. PhDr. Petr Kuchynka, Ph.D., v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Lenka Kovandová