ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Václava Trajera a soudců JUDr. Petra Černého, Ph.D., a Ing. Mgr. Martina Jakuba Bruse v právní věci **žalobce: P. O.**, narozeného dne „X“, bytem „X“, zastoupeného JUDr. Ing. Vladimírem Nedvědem, advokátem, se sídlem Kostelní náměstí 233/1, 412 01, Litoměřice, proti **žalovanému: Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, 602 00, Brno, **v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 5. 2015, č. j. 14838/15/5300-22441-711514**,

takto:

I. Žaloba **se zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Žalobce se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě prostřednictvím svého právního zástupce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného Odvolacího finančního ředitelství ze dne 14. 5. 2015, č. j. 14838/15/5300-22441-711514, jímž byla zamítnuta odvolání žalobce a byly potvrzeny dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 7. 4. 2014, č. j. 938226/14/2501-24802-507825, č. j. 938285/14/2501-24802-507825, č. j. 938356/14/2501-24802-507825, č. j. 938396/14/2501-24802-507825, č. j. 938428/14/2501-24802-507825, č. j. 938442/14/2501-24802-507825, č. j. 938477/14/2501-24802-507825, č. j. 938561/14/2501-24802-507825, č. j. 938581/14/2501-24802-507825, č. j. 938611/14/2501-24802-507825, č. j. 938696/14/2501-24802-507825, č. j. 938752/14/2501-24802-507825, č. j. 938783/14/2501-24802-507825, č. j. 938810/14/2501-24802-507825, č. j. 938835/14/2501-

24802-507825, č. j. 938866/14/2501-24802-507825, č. j. 938915/14/2501-24802-507825, č. j. 938942/14/2501-24802-507825, č. j. 938970/14/2501-24802-507825, č. j. 941471/14/2501-24802-507825, č. j. 941724/14/2501-24802-507825, č. j. 941774/14/2501-24802-507825, č. j. 941835/14/2501-24802-507825, č. j. 942012/14/2501-24802-507825, č. j. 942052/14/2501-24802-507825, č. j. 942093/14/2501-24802-507825, č. j. 942125/14/2501-24802-507825, č. j. 942156/14/2501-24802-507825, č. j. 942188/14/2501-24802-507825, č. j. 942241/14/2501-24802-507825 a č. j. 942276/14/2501-24802-507825. Těmito dodatečnými platebními výměry správce daně podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“) a podle § 143 a § 147 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), doměřil žalobci daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období měsíců června 2008 až prosince 2010 a sdělil mu výši souvisejícího penále. Žalobce se současně domáhal toho, aby soud uložil žalovanému povinnost nahradit žalobci náklady soudního řízení.

V žalobě žalobce namítal, že napadené rozhodnutí je v rozporu s § 102 odst. 1 písm. g) a h) daňového řádu, neboť je v listinné podobě vytištěno a opatřeno vlastnoručním podpisem Mgr. T. R. a současně je na něm vytištěno: Platný podpis, 14.05.2015, Mgr. T. R. Podle žalobce není možné, aby toto rozhodnutí bylo vytištěno, aniž před tím bylo elektronicky podepsáno. Takový postup ovšem není možný, neboť podpis úřední osoby a otisk úředního razítka lze nahradit uznávaným elektronickým podpisem, nikoli opačně. Vzhledem k tomu, že datum 14. 5. 2015 se vztahuje k elektronickému podpisu, není podle žalobce seznatelné, kdy bylo rozhodnutí podepsáno. Žalobce tedy namítal nezákonnost napadeného rozhodnutí spočívající v tom, že listinná podoba rozhodnutí byla elektronicky již podepsána, což nelze nahradit podpisem vlastnoručním, a není seznatelný datum vlastnoručního podpisu. Žalobce dále poukázal na skutečnost, že ačkoli byl zastoupen na základě plné moci Ing. J. M., napadené rozhodnutí bylo doručeno přímo žalobci.

Podle žalobce porušil žalovaný § 114 odst. 2 a 3 daňového řádu tím, že nepřezkoumával, zda podklady použité správcem daně a žalovaným jsou důkazními prostředky ve smyslu § 93 odst. 3 daňového řádu, tedy zda se jedná o takové podklady, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právními předpisy. Podle žalobce zpráva o daňové kontrole není důkazním prostředkem podle § 93 odst. 1 daňového řádu, neboť byla získána v rozporu s daňovým řádem a chybí v ní základní náležitost uvedená v § 88 odst. 1 daňového řádu, a to hodnocení důkazů zjištěných v průběhu daňové kontroly jednotlivě a ve vzájemné souvislosti.

Žalobce dodal, že důkazy nebyly hodnoceny komplexně a jednotlivě, jak stanoví § 88 odst. 1 a § 8 odst. 1 daňového řádu ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu. Žalobce konkrétně poukázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 6. 2012, sp. zn. 7 Afs 65/2011, ze dne 19. 7. 2006, sp. zn. 2 Afs 83/2005, a ze dne 20. 1. 2011, sp. zn. 9 Afs 52/2010, týkající se hodnocení důkazních prostředků.

Žalobce tvrdil, že nebyly splněny podmínky § 86 odst. 3 písm. c) a § 92 odst. 4 daňového řádu pro vydání výzvy k prokázání skutečností, neboť z výzvy není seznatelné, že průběh řízení takový postup vyžadoval a že skutečnosti, které měl žalobce prokázat, jsou potřebné pro správné stanovení daně. Správce daně předmětnou výzvou požadoval prokázat, že zdanitelná plnění uvedených dodavatelů, z nichž byl uplatněn nárok na odpočet daně na vstupu, byla použita v souladu

s § 72 odst. 1 zákona o DPH a že z uskutečněného zdanitelného plnění byla přiznána daň na výstupu. Správce daně měl k dispozici účetnictví žalobce a podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu měl rovněž důkazní povinnost. Pokud byla žalobci uložena povinnost předložit podrobný rozpis provedených prací, bylo povinností správce daně určit míru podrobnosti a vzít v úvahu, že cena byla stanovena též hodinovou sazbou, což má podstatný vliv na vymezení požadovaného rozpisu. Podle žalobce požadoval správce daně (při absenci míry podrobnosti) nesplnitelný důkazní prostředek. Vypovídací schopnost takto uložené povinnosti je navíc nezkontrolovatelná, chybí-li norma určující rozsah práce za hodinu. Správce daně nemůže výzvou žalobci ukládat, aby přiřadil vydané faktury s uvedenými doklady. Mohl by tak učinit pouze uložením záznamní povinnosti podle § 97 odst. 3 daňového řádu a jen za předpokladu, že taková povinnost nevyplývá z právního předpisu. Správce daně měl k dispozici vystavené faktury, z nichž bylo zřejmé, o jaké zakázky se jedná. Správce daně nemohl k odpočtu za ubytování požadovat předložení pracovních smluv, docházky, kolektivní smlouvy a mzdových listů, a to i z toho důvodu, že vůči uplatněnému nákladu za ubytování nemají tyto listiny žádnou vypovídací schopnost. Žalobce uzavřel, že předmětná výzva je nezákonná a žalovaný byl povinen k této skutečnosti přihlédnout.

Žalobce dále namítal, že se žalovaný nesprávně a v rozporu s daňovým řádem vypořádal s jednotlivými odvolacími námitkami. Žalovaný podle žalobce nesprávně tvrdil, že správce daně v odůvodnění výzvy k prokázání skutečností podrobně uvedl konkrétní skutečnosti, které vedly ke vzniku pochybností o nároku na odpočet. Žalobce konstatoval, že žalovaný ani správce daně nesplnili povinnost ve smyslu § 92 odst. 5 daňového řádu ohledně vyjádření pochybností o věrohodnosti předložených podkladů. Žalobce zdůraznil, že ve výrokové části výzvy není žádné vyjádření tvrzených pochybností, k nimž se má žalobce vyjádřit, vysvětlit je, doplnit, opravit, prokázat a předložit, tudíž je výrok výzvy nezákonný pro nepřezkoumatelnost. Podle žalobce platí, že nejsou-li pochybnosti zákonným způsobem sděleny (uvedeny ve výroku), neběží lhůta pro jejich odstranění podle § 89 odst. 2 daňového řádu, tudíž nemůže být k tíži žalobce, že neunesl důkazní břemeno. Vyjádření pochybností v odůvodnění výzvy je podle žalobce irelevantní. Správce daně tak nesplnil svou povinnost právně relevantním způsobem sdělit žalobci své pochybnosti, proto na žalobce nemohlo přejít důkazní břemeno.

Podle žalobce správce daně v rozporu s § 8 odst. 1 daňového řádu nehodnotil důkazní prostředky předané dne 30. 8. 2012 a nepodal žádnou odpověď k jednotlivým bodům výzvy. Žalobce dne 30. 8. 2012 předal správci daně 1 šanon smluv a dohod č. 3-61, 1 šanon faktur vydaných, včetně stavebních deníků, rámcové smlouvy r. 2008, 1 šanon vysvědčení k odborné zkoušce a průkazů ke vstupu do prostor ČD, 1 šanon objednávek na dodavatele a živnostenských listů, 1 šanon rámcové smlouvy o dílo, faktur vydaných, včetně objednávek a stavebních deníků r. 2008, 1 šanon rámcových smluv, včetně živnostenských listů, objednávek rok 2009, 1 šanon faktur vydaných r. 2009, včetně stavebních deníků, smlouvy o dílo objednatele Viamont DSP, a. s., 1 šanon rámcové smlouvy o dílo r. 2010, osvědčení o registraci, 1 šanon faktur vydaných, včetně stavebních deníků r. 2010, 1 šanon rámcové smlouvy o dílo r. 2010 a 2011, dále kopie průkazek do kolejiště ČD. Tyto důkazní prostředky nejsou ve zprávě o daňové kontrole hodnoceny, a to ani jednotlivě, ani ve vzájemné souvislosti, a není uveden důvod proč. Podle žalobce proto nelze přezkoumat postup správce daně při hodnocení důkazů. Žalobce dále namítal, že neosvědčení důkazů svědeckými výpověďmi B., Š., S., T., B. a Š. je v rozporu s § 8

odst. 1 daňového řádu. Skutečnost, že po šesti letech nedokázali konkretizovat místa provedení prací, období a objem v korunách, nemůže být důvodem neosvědčení důkazů. S odstupem času je přirozené, že svědci si konkrétní skutečnosti nevybavují. Svědci potvrdili, že pro žalobce práce konali. O tom svědčí i skutečnost, že stavbyvedoucí objednatele od nich práce přebírali, jakož i skutečnost, že příjmy z této činnosti správce daně ponechal u těchto osob zdaněny jako příjmy z podnikání. Podle žalobce výslechy zaměstnanců objednatele Viamont DSP, a. s., R. Č., M. H., P. V., P. H., E. F., T. T., J. P., V. K., B. D., J. P., R. M., M. K. a P. N. prokazují, že žalobce pro objednatele pracoval. Žalovaný tuto skutečnost nepopřel, jen zdůraznil, že svědci to prokazují v obecné rovině. Žalobce podotkl, že důkazní prostředky jím předložené v průběhu daňové kontroly, jakož i důkazní prostředky opatřené správcem daně od objednatele Viamont DSP, a. s., nejsou ve zprávě o daňové kontrole hodnoceny podle § 8 odst. 1 daňového řádu. Ve zprávě není ani žádné zjištění k vydaným fakturám (k výnosům), což znamená, že vydané faktury nebyly kontrolovány, čímž došlo k porušení § 92 odst. 2 daňového řádu. Skutkový stav byl podle žalobce zjištěn neúplně a nesprávně. Závěr žalovaného, že se nepodařilo zajistit důkazní prostředky, které by prokázaly tvrzení žalobce s uvedením pomocných stavebních deníků a soupisu prací, označil žalobce za nesprávný. Žalobce dodal, že vyhledávací činnost a místní šetření se týkaly daňové povinnosti žalobce, proto není namístě argumentace ustanovením § 52 daňového řádu. Správce daně měl postupovat podle § 93 odst. 2 daňového řádu a použít jako důkazní prostředek podklad získaný při správě jiných daňových subjektů.

Žalobce dále konstatoval, že důkazní řízení nebylo provedeno v souladu s § 92 odst. 7 daňového řádu, když ze zprávy o daňové kontrole není seznatelné, co je, či není důkaz a proč, jak byl takový důkaz hodnocen jednotlivě a jak byly důkazy hodnoceny ve vzájemné souvislosti. Podle žalobce nemá oporu ve skutkovém zjištění závěr, že výpovědi dodavatelů žalobce nejsou konkrétní a že žalobce nedoložil důkazní prostředky uvedené ve výše zmíněné výzvě. Žalobce požadované důkazní prostředky doložil, vyjma jmenného seznamu pracovníků dodavatele podle stavebních deníků. Jmenným seznamem bez uvedení adres, dat narození a údajů podle osobního dokladu nelze podle žalobce nic prokázat, ani to po žalobci vyžadovat. Žalobce zdůraznil, že nelze klást k jeho tíži, že si svědkové nepamatovali určité okolnosti, jen proto, že výslechy byly provedeny na návrh žalobce, který nesl důkazní břemeno. K denním záznamům stavby získaným od společnosti Viamont DSP, a. s., žalobce podotkl, že neobsahují až na výjimečné případy konkrétní jména osob a subdodavatelů, kteří se měli na stavbě podílet. Podle žalobce je jmenný seznam pracovníků subdodavatelů zcela nerozhodný, neboť bez uvedení dalších údajů je nepřezkoumatelný a navíc není důkazním prostředkem podle § 93 odst. 1 daňového řádu. Žalobce má za to, že pro danou věc stačilo uvedení počtu, ze kterého mohl správce daně jednoduše srovnat fakturované částky. Žalobce upozornil na skutečnost, že svědek J. T. byl vyslechnut v nepřítomnosti žalobce a jeho zástupce.

Podle žalobce správce daně nepřihlédl ke všemu, co vyšlo najevo, a to ke zjištěním v rámci daňových kontrol u dodavatelů žalobce, když přiznání daně je nepřímým důkazem, že k uskutečnění plnění došlo. Žalovaný nesprávně argumentoval tím, že důkazem není přiznání daně na výstupu u subdodavatelů. Nesprávnost spočívá v tom, že u dodavatelů jsou poskytnuté pomocné stavební práce zdaněny. Tyto práce byly poskytnuty žalobci, neboť žalovaný nemá žádný důkaz o tom, že by byly poskytnuty jiné osobě. Žalobce byl dodavatelem těchto prací pro Viamont DSP, a. s., a kontrolované osoby byly dodavateli žalobce. Podle žalobce není právně ani fakticky možné,

aby vykonané práce u dodavatele žalobce podléhaly dani na vstupu a u žalobce nebyly uznány jako nárok na odpočet daně.

Žalobce dále uvedl, že písemnosti, které jsou nositelem informací pro správné zjištění skutečností, nemají být založeny do vyhledávací části spisu. Žalobce označil za nesprávný závěr žalovaného, že daňový řád nestanovuje správci daně povinnost oznamovat daňovému subjektu důvody, na základě kterých u něj byla zahájena daňová kontrola. V daném případě jde o to, že podkladem pro zahájení daňové kontroly u žalobce bylo kontrolní zjištění u dodavatele žalobce, které se jej bezprostředně týkalo, neboť se jednalo o vzájemný obchodní vztah. Toto zjištění mělo být podle žalobce ve spisu jako důkazní prostředek, aby se k němu mohl vyjádřit. Žalobce rovněž namítal, že závěry správce daně při hodnocení stavebních deníků získaných od společnosti Viamont DSP, a. s., jsou v extrémním nesouladu s obsahem těchto důkazních prostředků, přičemž nikde nebylo pravdivě uvedeno, co tyto deníky obsahují. Záznamy v předložených stavebních denících jsou přitom vedeny v souladu se zákonnými požadavky a běžnou praxí. Investor stavby uznal tyto deníky jako podklad pro proplacení žalobcem fakturovaných prací a jejich věrohodnost nebyla v průběhu daňové kontroly nijak zpochybněna. Žalovaný vyšel z nesprávného závěru, že tyto deníky neobsahují dostatečnou identifikaci osob, které se prací účastnily. Podle žalobce je přitom požadavek na uvádění konkrétních jmen a příjmení požadavkem nemožným, zákonem neuloženým. Bez data narození a bydliště je navíc takový údaj pro správce daně nepoužitelný. Žalobce konstatoval, že bylo v rozporu s § 8 odst. 1 daňového řádu neověřit jako důkaz stavební deníky jen proto, že neobsahují jména a příjmení osob, za situace, kdy se jednalo o osoby žalobcova dodavatele. Z počtu osob uvedených ve stavebních denících společnosti Viamont DSP, a. s., mohl správce daně spočítat, zda odpovídá fakturovaným částkám, převážně v hodinové sazbě. Správce daně však tyto deníky jako důkazní prostředky nevzal a trval na jmenném seznamu pracovníků. Správce daně podle žalobce nehodnotil jím vystavené faktury, neboť z jejich obsahu bylo seznatelné, o jaké zakázky se jednalo a pouhým porovnáním faktur dodavatelů žalobce je zjistitelný věcná a časová souvislost. Žalovaný logicky nezdůvodnil, proč výslechy dodavatelů žalobce nejsou důkazem potvrzujícím dodání pomocných stavebních prací a proč výslechy zaměstnanců společnosti Viamont DSP, a. s., nejsou ve spojení se stavebními deníky důkazem o počtu osob ve prospěch žalobce.

Žalobce rovněž namítal, že byla důvodná jeho odvolací námitka, že pořízení fotografií, které dne 19. 4. 2013 z okna kanceláře zachycují účastníky řízení na veřejném prostranství, není v souladu s výkonem správy daní podle § 1 odst. 2 daňového řádu. Žalobce zdůraznil, že prokázal nároky na odpočet u všech subdodavatelů, jakož i další nároky (zejména za ubytování a pohonné hmoty) v plné výši, proto nebyl dán zákonný důvod pro vydání dodatečných platebních výměrů a tyto měly být v odvolacím řízení zrušeny.

Žalovaný k výzvě soudu předložil správní spis a písemné vyjádření k žalobě, v němž navrhl její zamítnutí pro nedůvodnost. Popsal celý průběh řízení a odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Dále žalovaný uvedl, že skutečnost, že bylo jeho rozhodnutí kromě uznávaného elektronického podpisu navíc podepsáno i vlastnoručně, nezakládá vadu, která by způsobovala jeho nezákonnost. Postup při doručování rozhodnutí nemůže mít podle žalovaného vliv na účinnost doručení, pokud si adresát písemnost převzal a mohl se s jejím obsahem seznámit. Vzhledem k tomu, že žaloba byla podána včas, nebyl žalobce případným pochybením žalovaného nijak zkrácen na svých právech. Ze zprávy o daňové kontrole podle žalovaného vyplývá, že správce

daně provedl podrobné hodnocení všech důkazních prostředků, popsal jednotlivé důkazy a zjištění z nich získaná a následně připojil svou úvahu s celkovým hodnocením. Žalovaný souhlasil se žalobcem v tom, že zpráva o daňové kontrole není důkazním prostředkem; je totiž pouze výstupem z provedené daňové kontroly a obsahuje hodnocení všech důkazních prostředků. Správce daně postupoval v souladu se zákonem, pokud naznal, že tvrzení žalobce nebyla dostatečně prokázána a vydal příslušnou výzvu. Správce daně splnil rovněž podmínku § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, neboť ve výzvě jasně vyjádřil své pochybnosti. Nejednalo se o výzvu podle § 89 daňového řádu, ale o výzvu podle § 92 odst. 4 a § 86 odst. 3 písm. c) tohoto zákona. Žalovaný popřel, že by správce daně taxativně uložil žalobci, jaké důkazní prostředky má předložit. U příkladmo uvedeného seznamu důkazních prostředků správce daně zmínil, že žalobce může předložit i důkazní prostředky jiné; volba tedy byla na žalobci. Ke svědeckým výpovědím paní B., Š. a S. a pana T., B. a Š. žalovaný uvedl, že nebyly osvědčeny jako důkaz o faktické realizaci fakturovaných prací, neboť svědci vypovídali značně obecně, tudíž nebylo beze všech pochybností prokázáno, že deklarované práce byly provedeny dodavateli uvedenými na předmětných fakturách a že byly provedeny v rozsahu, termínu a čase tak, jak bylo na předložených dokladech uvedeno. Správci daně se ani výzvami k poskytnutí listin adresovanými dodavatelům žalobce, vyhledávací činností, ani místním šetřením nepodařilo zajistit takové důkazní prostředky, které by prokazovaly tvrzení žalobce. K fotografiím pořízeným správcem daně žalovaný poznamenal, že správce daně čtvrt hodiny před plánovaným výslechem svědkyně S. náhodně zahlédl z okna rozhovor žalobce, jeho zástupce, svědkyně a jejího manžela, což zdokumentoval fotografiemi a zaznamenal do úředního záznamu č. j. 1036466/13/2501-05401-507658. Jednalo se tedy o zachycení skutkového stavu, kdy žalobce hovořil se svědkyní. Uvedeným postupem nebyly podle žalovaného porušeny žádné zásady správy daní. K výslechu J. T. žalovaný uvedl, že předchozí svědecká výpověď se neplánovaně prodloužila a jednatel nemohl déle čekat, proto své vysvětlení podal do protokolu. Správce daně toto vysvětlení nehodnotil jako svědeckou výpověď. V rámci doplnění odvolacího řízení byl výslech J. T. proveden v přítomnosti zástupce žalobce. K námitce, že správce daně nepřihlédl k paušálním výdajům podle § 7 zákona o daních z příjmů, žalovaný podotkl, že správce daně není oprávněn v rámci stanovení daně dokazováním měnit způsob uplatnění výdajů a žalobce v celém řízení nevznesl požadavek, že chce výdaje uplatnit procentem z příjmů, pouze tvrdil, že tak měl učinit správce daně. Námitku ohledně zařazení písemnosti č. j. 237195/11/214931506031 a č. j. 241357/11/214931506031 do vyhledávací části spisu považoval žalovaný za nedůvodnou, neboť tyto písemnosti nejsou nositelem takových informací, které by byly schopny prokázat tvrzení žalobce ohledně jím uplatňovaných nároků na odpočet daně. Podle žalovaného daňový řád nestanovuje správci daně povinnost mít konkrétní pochybnosti k tomu, aby mohl zahájit daňovou kontrolu. Žalovaný nezpochybňoval, že stavební deníky získané od společnosti Viamont DSP, a. s., byly vedeny v souladu se zákonem, nicméně podle žalovaného neobsahovaly údaje týkající se bližší identifikace osob, pročež nemohly být osvědčeny jako důkaz prokazující tvrzení žalobce. Žalovaný závěrem shrnul, že žalobce neprokázal požadované skutečnosti, tedy že plnění na fakturách byla realizována deklarovanými dodavateli v rozsahu, termínu a času na fakturách uvedených.

Při jednání konaném dne 19. 12. 2016 právní zástupce žalobce zdůraznil, že žalobou napadené rozhodnutí dosud nenabylo právní moci, neboť nebylo doručeno zástupci žalobce, ačkoli

byl žalobce řádně zastoupen na základě generální plné moci. K tomu odkázal na rozhodnutí Nejvyššího soudu ze dne 30. 9. 1999, sp. zn. 20 Cdo 775/98, ze dne 26. 5. 1998, sp. zn. 3 Cdon 610/96, a ze dne 25. 4. 2002, sp. zn. 25 Cdo 637/2002. Právní zástupce žalobce dále podotkl, že správce daně vyžadoval prokázání nesplnitelných skutečností jako jmenovité vymezení osob, které prováděly jednotlivé konkrétní pracovní činnosti na stavbách a přitom nebyly ve smluvním vztahu k žalobci. Trval na tom, že předmětné práce byly provedeny a žalobce unesl důkazní břemeno. Uzavřel, že správcem daně požadované prokázání skutečností nemělo na usnesení důkazního břemene vliv. Právní zástupce žalobce výslovně uvedl, že netrvá na provedení důkazů navržených v žalobě, neboť tvoří součást správního spisu, který byl při jednání referován.

Pověřený zaměstnanec žalovaného při tomtéž jednání uvedl, že správce daně postupoval v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů. Konstatoval, že žalobce byl povinen prokázat fakticitu zdanitelných plnění a toto důkazní břemeno neunesl. Ve vztahu k otázce nabytí právní moci rozhodnutí poznamenal, že žalobce se s rozhodnutím evidentně seznámil, o čemž svědčí i včas podaná žaloba.

Napadené rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 větě druhé a třetí a v § 75 odst. 2 větě první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlédnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.

Z obsahu správního spisu soud zjistil následující podstatné skutečnosti. Podle protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 8. 6. 2011, č. j. 203940/11/214931501448, Finanční úřad v Ústí nad Labem (dále jen „finanční úřad“) zahájil u žalobce daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2008, 2009 a 2010 a DPH za zdaňovací období květen 2008 až prosinec 2010, a to v rozsahu tvrzení uvedených žalobcem jednotlivých přiznáních za uvedená zdaňovací období. Finanční úřad následně sám nebo prostřednictvím dožádaných finančních úřadů vyzval žalobcovy dodavatele, aby předložili kopie veškerých listinných dokladů, které jim vystavil žalobce. Některé výstupy z této činnosti finančního úřadu jsou založeny ve vyhledávací části spisu, jako např. v žalobě zmiňované písemnosti č. j. 237195/11/214931506031 a č. j. 241357/11/214931506031 (na předmětné písemnosti je uvedena pouze část tohoto čísla před prvním lomítkem). První z těchto písemností je výzva k poskytnutí listin ze dne 29. 7. 2011 adresovaná E. K., která se finančnímu úřadu vrátila zpět jako nedoručená. Druhá písemnost označená č. j. 241357 je odpověď společnosti DREDGER, s. r. o., na výzvu k poskytnutí listin, jejíž součástí jsou i denní záznamy stavby uvádějící příjmení osob na stavbě pracujících; nejedná se však o

dodavatele, k nimž se vztahovala dále uvedená výzva. Vyhledávací část spisu dále obsahuje úřední záznam č. j. 278720/12/214931506308 ze dne 10. 9. 2012 popisující, jak žalobce po jednání osočil pracovnici provádějící daňovou kontrolu p. D. z účelovosti daňové kontroly spočívající v její podjatosti, a zachycující následné rozhodnutí o tom, že p. D. a p. K. již nebudou v této daňové kontrole činit žádné další úkony.

Ve správním spisu jsou dále založeny daňové doklady, a to např. faktura č. 2008/24 ze dne 8. 12. 2008 vystavená dodavatelkou A. S. na částku 69.400 Kč s datem splatnosti 17. 1. 2009, ve které je uveden předmět plnění (druh práce): „Fakturujeme Vám práce prováděné na akci Louka u Litvínova – smluvní cena“. Z faktury č. 2008019 ze dne 1. 8. 2008 vystavené dodavatelem J. K. na částku 124.950 Kč s datem splatnosti 31. 8. 2008 vyplývá, že předmět a rozsah plnění byl stanoven takto: „Fakturujeme Vám za provedené stavební práce dle požadavků – lokalita Ústí nad Labem a okolí. Částka dle dohody ve výši 105.000 Kč, DPH 19 %: 19.950 Kč“. Z faktury č. 2008007 ze dne 8. 9. 2008 vystavené společností BonyStav, s. r. o., na částku 92.820 Kč s datem splatnosti 13. 10. 2008 vyplývá, že předmětem jejího plnění bylo „Fakturujeme Vám za provedené práce dle objednávky na akci České Budějovice v ceně dle dohody“. Obdobným způsobem je vymezen předmět plnění i u dalších daňových dokladů.

Výzvou k prokázání skutečností ze dne 30. 5. 2012, č. j. 211362/12/214931506031, finanční úřad žalobce ve vztahu k DPH vyzval, aby do patnácti dnů od doručení výzvy prokázal, že zdanitelná plnění, z nichž uplatnil nárok na odpočet daně na vstupu a která zahrnul do evidence pro daňové účely na základě přijatých faktur vystavených vyjmenovanými dodavateli, použil v souladu s § 72 odst. 1 zákona o DPH, tedy že je skutečně přijal od uvedených plátců a použil pro uskutečnění své ekonomické činnosti, a aby prokázal další podmínku nároku na odpočet DPH podle § 73 odst. 1 zákona o DPH, tzn. existenci daňového dokladu vystaveného plátcem, který pro něj předmětné zdanitelné plnění uskutečnil. Pokud žalobce skutečně od vyjmenovaných dodavatelů přijal zdanitelné plnění
a použil je pro uskutečnění své ekonomické činnosti, finanční úřad jej dále vyzval, aby prokázal, že z uskutečněného zdanitelného plnění přiznal daň na výstupu a tuto uvedl v přiznání k DPH. Finanční úřad požadoval, aby žalobce přiřadil k fakturám za přijatá zdanitelná plnění vydané faktury za uskutečněná zdanitelná plnění související s těmito přijatými plněními za jednotlivá zdaňovací období podle jednotlivých zakázek. K jednotlivým fakturám za přijatá zdanitelná plnění měl žalobce doložit podrobný rozpis provedených prací či pomocný stavební deník, popř. evidenci výkonů, objednávky na provedení výkonů, smlouvy o provedení prací, případně jiné důkazní prostředky prokazující uvedené skutečnosti. Finanční úřad současně žalobci uložil, aby doložil povolení vydaná ČD opravňující ke vstupu do prostoru ČD osobám vykonávajícím pro žalobce pomocné stavební práce, potvrzení, že byly řádně proškoleny, mají předepsanou odbornou a zdravotní způsobilost pro prováděné práce, tj. že mohly práce deklarované na fakturách uskutečnit a žalobce je od nich mohl přijmout. U dalších vyjmenovaných zdanitelných plnění měl žalobce prokázat, že je přijal
a použil pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Ve vztahu k přijatým zdanitelným plněním za nákup pohonných hmot finanční úřad dále požadoval doložit knihu jízd. V odůvodnění finanční úřad uvedl, že mu vznikly pochybnosti o tom, zda žalobce plnění uvedená v evidenci přijal, zda souvisí s jeho ekonomickou činností a zda deklarované práce byly uvedenými dodavateli skutečně provedeny, neboť k předloženým přijatým fakturám nebyly doloženy žádné smlouvy o provedení prací, objednávky, stavební deníky, popř. evidence výkonů. Takové podklady nepředložili při místním

šetření ani žalobcovi dodavatelé P. B. a P. P. a vyhledávací činností je finanční úřad nezjistil ani u ostatních dodavatelů žalobce. Dodavatelka V. Z. neuvedla ve svém daňovém přiznání uskutečněná zdanitelná plnění v takové výši, jakou žalobci fakturovala. Další dodavatel žalobce společnost BonyStav, s. r. o., je nekontaktní. Vzhledem k těmto a dalším podrobně popsaným zjištěním vznikly správci daně pochybnosti o tom, že nárok na odpočet daně uplatněný na základě přijatých faktur, které jsou vystaveny ve výzvě vyjmenovanými plátci, je uplatněn v souladu s § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 zákona o DPH, tedy zda žalobce plnění deklarovaná v předmětných fakturách skutečně od uvedených dodavatelů přijal a použil pro uskutečnění své ekonomické činnosti, a zda má žalobce daňový doklad vystavený plátcem, který pro něj předmětné zdanitelné plnění uskutečnil. Tato výzva byla žalobci doručena dne 11. 6. 2012. Stanovená lhůta byla na žádost žalobce prodloužena.

Podle protokolu o ústním jednání ze dne 15. 11. 2012, č. j. 326931/12/214921505269, byl žalobce uvedeného dne seznámen s výsledkem kontrolního zjištění včetně dosud zjištěných důkazů po provedené daňové kontrole a na jeho žádost mu byla stanovena lhůta k vyjádření 20 dnů. Dne 21. 11. 2012 udělil žalobce plnou moc pro zastupování před Finančním úřadem v Ústí nad Labem ve všech úkonech, řízeních nebo jiných postupech při správě daní Ing. J. M., daňovému poradci.

Ve vyjádření ze dne 27. 12. 2012 zástupce žalobce navrhl, aby všichni jeho dodavatelé (fyzické osoby) byli vyslechnuti jako svědci. Dále navrhl jako svědky zaměstnance společnosti Viamont DSP, a. s., M. H., R. Č., P. N., P. V., P. H., B. D., T. J., V. K., M. K., E. F., J. P. a R. M. Současně navrhl, aby si správce daně opatřil od společnosti Viamont DSP, a. s., stavební deníky.

Dne 6. 3. 2013 byli při ústním jednání vyslechnuti svědci P. B., M. Š., T. J. a D. B. (žalobcovi dodavatelé). Dne 15. 4. 2013 byl při ústním jednání vyslechnut svědek V. Š. (žalobcův dodavatel). Dne 15. 4. 2013 zástupce žalobce navrhl provést důkaz výslechem stavbyvedoucích – zaměstnanců společnosti Viamont DSP, a. s., J. P. a T. T. Dne 17. 4. 2013 byla při ústním jednání vyslechnuta svědkyně A. S. (žalobcův dodavatel). Dne 13. 8. 2013 se uskutečnilo místní šetření v sídle společnosti Viamont DSP, a. s., při kterém byly předloženy faktury přijaté od žalobce za období 2008 – 2010, jejichž přílohou je ve většině případů část stavebního deníku a likvidační list. Dne 30. 9. 2013 byli vyslechnuti svědci R. Č., M. H. a P. V. Dne 1. 10. 2013 byli vyslechnuti svědci P. H. a E. F. Dne 2. 10. 2013 byli vyslechnuti svědci T. T., J. P. a V. K.; zástupce žalobce současně uvedl, že netrvá na výslechu T. J. Dne 3. 10. 2013 byli vyslechnuti svědci B. D., J. P. a R. M. Dne 4. 10. 2013 byl vyslechnut svědek M. K. Dne 24. 10. 2013 byl vyslechnut svědek P. N.

Ve velmi obsáhlé zprávě o daňové kontrole č. j. 715069/14/2501-05401-507658, která byla se žalobcem projednána dne 4. 4. 2014, správce daně popsal svá zjištění učiněná v průběhu daňové kontroly a vyjádřil se k jednotlivým provedeným důkazům. Ve vztahu k DPH správce daně konstatoval, že žalobce sice v odpovědi na shora uvedenou výzvu doložil některé požadované důkazní prostředky, avšak nepodařilo se mu prokázat, že zdanitelná plnění deklarovaná na přijatých fakturách ve zprávě vyjmenovaných skutečně od svých dodavatelů přijal, jak stanoví § 72 odst. 1 zákona o DPH, a neprokázal, že předložené přijaté faktury, ze kterých nárokoval odpočet daně na vstupu, lze považovat za daňové doklady ve smyslu § 73 odst. 1 zákona o DPH, neboť neprokázal, že práce deklarované na předmětných fakturách byly skutečně provedeny těmi, kdo faktury vystavili. Ani v dodatečně doložených denních záznamech stavby

nejsou až na výjimečné případy zaznamenána jména konkrétních osob vykonávajících danou práci. V denních záznamech stavby, které jsou přiloženy u vydaných faktur, je uveden pouze počet pracovníků, popis práce, počátek a konec pracovní doby a počet odpracovaných hodin. Žalobce nepředložil jako důkazní prostředky pomocné stavební deníky vedené jeho dodavateli, s nimiž měl uzavřeny rámcové smlouvy o dílo, ačkoli mu měly být těmito dodavateli předávány, jak je uvedeno v rámcových smlouvách. Správce daně proto v jednotlivých zdaňovacích obdobích žalobci snížil daň na vstupu, když žalobce neprokázal oprávněnost nároku na odpočet daně ve smyslu § 72 odst. 1 zákona o DPH.

Na základě této zprávy o daňové kontrole vydal správce daně dodatečné platební výměry na DPH ze dne 7. 4. 2014. Dodatečným platebním výměrem č. j. 938226/14/2501-24802-507825 správce daně doměřil žalobci DPH za červen 2008 ve výši 225.550 Kč a sdělil penále ve výši 45.110 Kč. Dodatečným platebním výměrem č. j. 938285/14/2501-24802-507825 správce daně doměřil žalobci DPH za červenec 2008 ve výši 140.365 Kč a sdělil penále ve výši 28.073 Kč. Dodatečným platebním výměrem č. j. 938356/14/2501-24802-507825 správce daně doměřil žalobci DPH za srpen 2008 ve výši 212.843 Kč a sdělil penále ve výši 42.568 Kč. Dodatečným platebním výměrem č. j. 938396/14/2501-24802-507825 správce daně doměřil žalobci DPH za září 2008 ve výši 235.880 Kč a sdělil penále ve výši 47.176 Kč. Dodatečným platebním výměrem č. j. 938428/14/2501-24802-507825 správce daně doměřil žalobci DPH za říjen 2008 ve výši 69.284 Kč a sdělil penále ve výši 13.856 Kč. Dodatečným platebním výměrem č. j. 938442/14/2501-24802-507825 správce daně doměřil žalobci DPH za listopad 2008 ve výši 257.478 Kč a sdělil penále ve výši 51.495 Kč. Dodatečným platebním výměrem č. j. 938477/14/2501-24802-507825 správce daně doměřil žalobci DPH za prosinec 2008 ve výši 140.091 Kč a sdělil penále ve výši 28.018 Kč. Dodatečným platebním výměrem č. j. 938561/14/2501-24802-507825 správce daně doměřil žalobci DPH za leden 2009 ve výši 1.336 Kč a sdělil penále ve výši 267 Kč. Dodatečným platebním výměrem č. j. 938581/14/2501-24802-507825 správce daně doměřil žalobci DPH za únor 2009 ve výši 6.060 Kč a sdělil penále ve výši 1.212 Kč. Dodatečným platebním výměrem č. j. 938611/14/2501-24802-507825 správce daně doměřil žalobci DPH za březen 2009 ve výši 37.081 Kč a sdělil penále ve výši 7.416 Kč. Dodatečným platebním výměrem č. j. 938696/14/2501-24802-507825 správce daně doměřil žalobci DPH za duben 2009 ve výši 92.165 Kč a sdělil penále ve výši 18.433 Kč. Dodatečným platebním výměrem č. j. 938752/14/2501-24802-507825 správce daně doměřil žalobci DPH za květen 2009 ve výši 60.516 Kč a sdělil penále ve výši 12.103 Kč. Dodatečným platebním výměrem č. j. 938783/14/2501-24802-507825 správce daně doměřil žalobci DPH za červen 2009 ve výši 22.314 Kč a sdělil penále ve výši 4.462 Kč. Dodatečným platebním výměrem č. j. 938810/14/2501-24802-507825 správce daně doměřil žalobci DPH za červenec 2009 ve výši 102.461 Kč a sdělil penále ve výši 20.492 Kč. Dodatečným platebním výměrem č. j. 938835/14/2501-24802-507825 správce daně doměřil žalobci DPH za srpen 2009 ve výši 109.025 Kč a sdělil penále ve výši 21.805 Kč. Dodatečným platebním výměrem č. j. 938866/14/2501-24802-507825 správce daně doměřil žalobci DPH za září 2009 ve výši 135.956 Kč a sdělil penále ve výši 27.191 Kč. Dodatečným platebním výměrem č. j. 938915/14/2501-24802-507825 správce daně doměřil žalobci DPH za říjen 2009 ve výši 152.059 Kč a sdělil penále ve výši 30.411 Kč. Dodatečným platebním výměrem č. j. 938942/14/2501-24802-507825 správce daně doměřil žalobci DPH za listopad 2009 ve výši

216.989 Kč a sdělil penále ve výši 43.397 Kč. Dodatečným platebním výměrem č. j. 938970/14/2501-24802-507825 správce daně doměřil žalobci DPH za prosinec 2009 ve výši 157.737 Kč a sdělil penále ve výši 31.547 Kč. Dodatečným platebním výměrem č. j. 941471/14/2501-24802-507825 správce daně doměřil žalobci DPH za leden 2010 ve výši 71.601 Kč a sdělil penále ve výši 14.320 Kč. Dodatečným platebním výměrem č. j. 941724/14/2501-24802-507825 správce daně doměřil žalobci DPH za únor 2010 ve výši 7.764 Kč a sdělil penále ve výši 1.552 Kč. Dodatečným platebním výměrem č. j. 941774/14/2501-24802-507825 správce daně doměřil žalobci DPH za březen 2010 ve výši 90.115 Kč a sdělil penále ve výši 18.023 Kč. Dodatečným platebním výměrem č. j. 941835/14/2501-24802-507825 správce daně doměřil žalobci DPH za duben 2010 ve výši 157.531 Kč a sdělil penále ve výši 31.506 Kč. Dodatečným platebním výměrem č. j. 942012/14/2501-24802-507825 správce daně doměřil žalobci DPH za květen 2010 ve výši 226.804 Kč a sdělil penále ve výši 45.360 Kč. Dodatečným platebním výměrem č. j. 942052/14/2501-24802-507825 správce daně doměřil žalobci DPH za červen 2010 ve výši 156.644 Kč a sdělil penále ve výši 31.328 Kč. Dodatečným platebním výměrem č. j. 942093/14/2501-24802-507825 správce daně doměřil žalobci DPH za červenec 2010 ve výši 141.232 Kč a sdělil penále ve výši 28.246 Kč. Dodatečným platebním výměrem č. j. 942125/14/2501-24802-507825 správce daně doměřil žalobci DPH za srpen 2010 ve výši 125.378 Kč a sdělil penále ve výši 25.075 Kč. Dodatečným platebním výměrem č. j. 942156/14/2501-24802-507825, správce daně doměřil žalobci DPH za září 2010 ve výši 98.917 Kč a sdělil penále ve výši 19.783 Kč. Dodatečným platebním výměrem č. j. 942188/14/2501-24802-507825 správce daně doměřil žalobci DPH za říjen 2010 ve výši 57.247 Kč a sdělil penále ve výši 11.449 Kč. Dodatečným platebním výměrem č. j. 942241/14/2501-24802-507825 správce daně doměřil žalobci DPH za listopad 2010 ve výši 133.033 Kč a sdělil penále ve výši 26.606 Kč. Dodatečným platebním výměrem č. j. 942276/14/2501-24802-507825 správce daně doměřil žalobci DPH za prosinec 2010 ve výši 50.530 Kč a sdělil penále ve výši 10.106 Kč.

Proti těmto dodatečným platebním výměrům podal žalobce odvolání ze dne 24. 4. 2014, které doplnil podáním ze dne 26. 1. 2015. V rámci odvolacího řízení byl dne 14. 7. 2014 proveden výslech svědka J. T., jednatele společnosti BonyStav, s. r. o., a dne 4. 8. 2014 byl proveden výslech svědka J. S., společníka téže společnosti. Správní spis byl dále v odvolacím řízení doplněn o zprávy o daňových kontrolách provedených u I. Š., V. Z., J. N., R. K., V. Š., P. B., D. B. a M. Š. Žalovaný následně přípisem ze dne 18. 3. 2015, č. j. 8452/15/5200-20443-711514, seznámil žalobce se zjištěnými skutečnostmi a vyzval jej k vyjádření v rámci odvolacího řízení. Po vyjádření žalobce ze dne 13. 4. 2015 vydal žalovaný žalobou napadené rozhodnutí.

Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu a po prostudování obsahu předloženého správního spisu dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

Nejprve se soud zaměřil na námitku, že napadené rozhodnutí je v rozporu s § 102 odst. 1 písm. g) a h) daňového řádu, podle kterých *„[r]ozhodnutí obsahuje*

g) podpis úřední osoby s uvedením jména a pracovního zařazení a otisk úředního razítka; tuto náležitost lze nahradit kvalifikovaným elektronickým podpisem úřední osoby,

h) datum, kdy bylo rozhodnutí podepsáno.“

Z obsahu správního spisu soud zjistil, že žalobce má pravdu v tom, že napadené rozhodnutí bylo nejprve vyhotoveno v elektronické podobě a opatřeno elektronickým podpisem včetně uvedení data připojení elektronického podpisu, a teprve následně bylo vytištěno a v listinné podobě založeno do spisu. Prvotní podoba napadeného rozhodnutí je tudíž podoba elektronická a v této podobě také bylo rozhodnutí zasláno správci daně prostřednictvím datové schránky. Vzhledem k tomu, že nebylo možné zaslat rozhodnutí tímto způsobem také žalobci, musel žalovaný vyhotovit i jeho listinnou verzi, kterou následně odeslal žalobci prostřednictvím České pošty.

Listinnou podobu dotčeného rozhodnutí přitom správce daně vyhotovil vytištěním elektronicky podepsaného rozhodnutí ze svého systému. Tento výtisk byl následně opatřen vlastnoručním podpisem úřední osoby, která byla shodná s tou osobou, která podepsala toto rozhodnutí v elektronické podobě uznávaným elektronickým podpisem, a současně byl opatřen i otiskem úředního razítka, jak vyžadoval § 102 odst. 1 písm. g) daňového řádu. Skutečnost, že listinná podoba dotčeného rozhodnutí správce daně byla získána vytištěním elektronicky podepsaného rozhodnutí ze systému správce daně, vyplývá ze zápatí poslední strany tohoto rozhodnutí, kde je umístěna doložka *„Platný podpis, 14.05.2015, Mgr. T. R.“*.

Podle názoru soudu vlastnoruční podpis úřední osoby lze nesporně nahradit jejím elektronickým podpisem. V předmětném případě však rozhodnutí žalovaného, které bylo žalobci zasláno v listinné podobě, nebylo zjevně podepsáno elektronickým podpisem, protože elektronická podoba tohoto rozhodnutí nebyla konvertována do listinné podoby v souladu s § 24 odst. 1 a 2 zákona č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o elektronických úkonech“), přičemž současně ani nebylo podepsáno elektronickým podpisem, jelikož nedošlo k jeho ověření v souladu s § 24 odst. 1 písm. b) a c) téhož zákona. Doložka umístěná na vytištěném rozhodnutí žalovaného tedy nepředstavuje elektronický podpis, neboť rozhodnutí nevzniklo konverzí, a pouze deklaruje skutečnost, že rozhodnutí bylo vyhotoveno vedle listinné podoby i v elektronické podobě. Jediným podpisem, který listinná podoba napadeného rozhodnutí obsahuje, je tudíž vlastnoruční podpis Mgr. T. R., k němuž je v souladu s § 102 odst. 1 písm. g) daňového řádu připojeno razítko.

Faktem tak zůstává, že rozhodnutí žalovaného zaslané žalobci v listinné podobě bylo v souladu se zákonem platně podepsáno pouze vlastnoručním podpisem úřední osoby s uvedením jména a pracovního zařazení a bylo opatřeno otiskem úředního razítka. Za datum vlastnoručního podepsání lze přitom považovat den, kdy byl k elektronické podobě rozhodnutí připojen uznávaný elektronický podpis, neboť jiné datum na předmětném rozhodnutí uvedeno není, rozhodnutí bylo správci daně a žalobci odesíláno současně a datum vydání (podpisu) bývá na rozhodnutích správních orgánů předtištěno, tudíž ani z toho, že datum bylo na dané listině dříve než vlastnoruční podpis, nelze dovozovat žádné porušení daňového řádu. Soud proto konstatuje, že v tomto ohledu není žalobou napadené rozhodnutí nezákonné.

Žalobce dále namítal, že byl v daňovém řízení zastoupen na základě plné moci Ing. J. M., tudíž mělo být napadené rozhodnutí doručováno zástupci žalobce. S tímto závěrem žalobce se soud neztotožnil. Podle § 27 odst. 3 daňového řádu platí, že *„[p]lná moc je účinná i vůči jinému správci daně po změně místní příslušnosti, vůči správci daně, který provádí úkony na základě dožádání, jakož i vůči dalším správcům daně, pokud vedou řízení ve věci, pro kterou byla plná moc uplatněna.“*

Výkladem tohoto ustanovení se již správní soudy zabývaly a věnuje se mu také komentářová literatura. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 1. 2014, č. j. 8 Afs 76/2013 - 37, dostupném na www.nssoud.cz, vyslovil, že *„[s] ohledem na § 27 odst. 2 a odst. 3 daňového řádu je totiž plná moc účinná … i vůči jinému správci daně po změně místní příslušnosti, vůči dožádanému správci daně, jakož i vůči dalším správcům daně, pokud vedou řízení v předmětné věci. Je věcí daňového subjektu, jak v plné moci vymezí rozsah zmocnění. Může ji omezit na jednotlivé úkony, druh projednávané daně nebo ji uplatnit jen vůči konkrétnímu, místně příslušnému, správce daně. Pokud to není v plné moci vyloučeno, plná moc je účinná i vůči nadřízenému správci daně v odvolacím řízení. Takový účinek plné moci však nenastává za situace, kdy daňový subjekt udělil plnou moc k zastupování pouze před konkrétním správcem daně prvního stupně. Tak tomu bylo i v této věci, neboť plná moc pro Ing. L. byla udělena pouze pro řízení před Finančním úřadem pro Prahu 5.“*

Podle rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 31. 5. 2013, č. j. 30 Af 114/2011 - 37, dostupného na www.nssoud.cz, *„… žalobcem zmíněná aplikace § 27 odst. 3 daňového řádu v této věci neměla, resp. nemá místa, neboť plná moc je sice účinná i vůči dalším správcům daně, kteří vedou dané řízení, tj. především pro jednání před odvolacím orgánem. Od tohoto obecného pravidla se ovšem žalobce odchýlil a výslovně v plné moci ze dne 20. 10. 2006 připustil zastoupení ze strany M. Ř. pouze k jednání „ve všech daňových řízeních před Finančním úřadem Brno II“. Jakékoli další rozšíření takto jednoznačně specifikovaného zmocnění (zastoupení na základě plné moci) by tedy bylo v rozporu s autonomií vůle žalobce a jako takové ho nelze akceptovat. Nelze proto akceptovat ani žalovaným zmíněné rozšíření zastoupení i na řízení před Finančním ředitelstvím v Brně jako odvolacím orgánem …“*

Komentářová literatura k citovanému ustanovení uvádí, že účinek uplatnění plné moci „… *nastává ex lege, ledaže by jej zmocnitel v rámci plné moci výslovně vyloučil, např. by udělil plnou moc k zastupování toliko před prvostupňovým správcem daně (ta by se pochopitelně nevztahovala na odvolací řízení prováděné odvolacím orgánem)“* [blíže viz Baxa, J. a kol. *Daňový řád: komentář.* Praha: Wolters Kluwer, a. s., 2011 – komentář k § 27].

V projednávané věci udělil žalobce plnou moc pro zastupování před Finančním úřadem v Ústí nad Labem ve všech úkonech, řízeních nebo jiných postupech při správě daní. Jedná se tudíž o plnou moc omezenou na zastupování před prvostupňovým správcem daně a tato plná moc není účinná vůči nadřízenému správci daně v odvolacím řízení. Soud proto shledal, že žalobce nebyl v řízení vedeném žalovaným zastoupen, tudíž nebylo namístě doručovat napadené

rozhodnutí zástupci žalobce, nýbrž přímo žalobci, jak správně učinil žalovaný. Doručením žalobci tak napadené rozhodnutí nabylo právní moci. Uvedená námitka proto není důvodná.

Ve vztahu k dalším žalobním námitkám považuje soud za nezbytné připomenout základní principy dokazování v daňovém řízení. Důkazní břemeno mezi daňovým subjektem a správcem daně je v daňovém řízení rozvrženo nerovnoměrně ve prospěch správce daně. Při správě daní se neuplatňuje zásada vyhledávací tak jako zejména v trestním právu, což odpovídá faktu, že důkazní břemeno ohledně výše daně nenese stát, nýbrž daňový subjekt. Primární iniciativa tudíž přísluší daňovému subjektu, který v procesu dokazování vedeném správcem daně musí své břemeno unést. Správce daně je povinen prokazovat toliko skutečnosti uvedené v § 92 odst. 5 daňového řádu. Podle písmene c) tohoto ustanovení má správce daně povinnost dokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, přičemž pokud správce daně zjistí některou okolnost zpochybňující údaje uvedené v těchto dokumentech, přechází důkazní břemeno na daňový subjekt. Ten pak musí prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních nebo k jejichž prokázání byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván (§ 92 odst. 3 a 4 daňového řádu), resp. v průběhu daňové kontroly předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení [§ 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu]. Daňový subjekt tedy musí prokázat svá tvrzení a za tímto účelem předložit důkazní prostředky či navrhnout jejich provedení. Pokud takové důkazy prokazují jeho tvrzení, přechází důkazní břemeno podle zmiňovaného § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu zpět na správce daně, v opačném případě platí, že daňový subjekt důkazní břemeno neunesl, a správce daně tak může rozhodnout v jeho neprospěch.

Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby je jeho hospodaření průkazné, nebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení náležitě prokázal. Důkazní prostředky zde budou spíše pocházet ze sféry mimo účetnictví a de facto nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví. Z hlediska unesení důkazního břemene je tak nerozhodné, jaký počet či jaký druh účetních a jiných dokladů či evidencí byl předložen, neboť určujícím je pouze jejich obsah. K obdobným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 27. 2. 2014, č. j. 8 Afs 62/2013 - 37, v rozsudku ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004 - 89, publ. pod č. 618/2005 Sb. NSS, nebo v rozsudku ze dne 13. 4. 2004, č. j. 3 Afs 12/2003 - 277, publ. pod č. 666/2005 Sb. NSS, všechny tyto rozsudky jsou dostupné na www.nssoud.cz). Povinností ani cílem správce daně tedy rozhodně není vyhledávat za daňový subjekt všechny možnosti, jimiž by tomuto subjektu daňovou povinnost snížil.

Toto nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene mezi daňovým subjektem a správcem daně vychází z toho, že prioritním účelem daňového řízení je ochrana zájmu státu na řádném plnění daňových povinností ze strany daňových subjektů při zachování jejich práv a právem chráněných zájmů. Nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene je přitom ústavně konformní, neboť

je výrazem veřejného zájmu na správném stanovení a výběru daní. Navíc vychází ze zásady, podle níž nese důkazní břemeno k prokázání určité skutečnosti ten, kdo ji tvrdí. Na rozdíl od jiných druhů řízení sice není věcí svobodné vůle daňového subjektu, zda určité skutečnosti ve vyměřovacím řízení uvede, či nikoliv, neboť ho v něm stíhá povinnost tvrzení v podobě podání daňového přiznání, nicméně uvedená zásada je v modifikované podobě zachována i ve vyměřovacím řízení, jelikož také v něm se důkazní břemeno vztahuje pouze k prokázání skutečností vážících se k daňovému subjektu, který je uvedl v daňovém přiznání nebo je byl v něm povinen uvést. Jen daňový subjekt má totiž podrobné poznatky o veškeré své činnosti, příjmech a výdajích (srov. nález Ústavního soudu ze dne 1. 7. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, publ. pod č. 113/2006 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu, dostupný na www.usoud.cz).

Soud dále připomíná, že daňové řízení je založeno na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 - 125, dostupný na www.nssoud.cz). Prokazování nároku na odpočet daně je primárně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění. Ke stejnému závěru dospěl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006 - 107, dostupném na www.nssoud.cz, ve kterém uvedl: *„Prokazuje-li daňový subjekt nárok na nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty formálně bezvadným daňovým dokladem, ale o faktickém stavu jsou pochybnosti, je součástí důkazní povinnosti daňového subjektu prokázání existence zdanitelného plnění.“*

Daň či nárok na odpočet DPH totiž nemají základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění jakožto předmětu daně (srov. § 2 zákona o DPH). Zákonný nárok na daň či její odpočet je podmíněn formálním vykázáním zdanitelného plnění se všemi náležitostmi, ale nikdy nemůže být přiznán v případě nevyvrácení pochybností o faktickém uskutečnění plnění. Zákon tedy nestojí na formálním vykázání zdanitelného plnění, ale na stavu faktickém. Jiný závěr by popíral smysl a účel zákona. Shodný názor vyslovil také Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 13. 8. 2008, č. j. 9 Afs 204/2007 - 72, dostupném na www.nssoud.cz.

Výše uvedené závěry mají svůj odraz rovněž v judikatuře Ústavního soudu, který v nálezu ze dne 15. 5. 2001, sp. zn. IV. ÚS 402/99, dostupném na www.usoud.cz, vyslovil, že „… *důkaz daňovým dokladem … je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu. Daňový doklad, který jen simuluje (bez rozdílu, zda jde o simulaci absolutní či relativní) uskutečnění zdanitelného plnění, není relevantním důkazem a jeho předložení může vést k formulaci požadavku směřujícího k dokázání hmotně právního úkonu, tj. k důkazu existence zdanitelného plnění.“* Proto nemůže být jen samotné doložení po

formální stránce bezvadného daňového dokladu dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet daně, vždy musí být v prvé řadě fakticky podložen existujícím zdanitelným plněním.

V projednávané věci měl finanční úřad (později po změně organizace daňové správy též správce daně) pochybnosti o tom, zda nárok na odpočet daně uplatněný na základě přijatých faktur, které jsou vystaveny žalobcovými dodavateli P. B., P. P., A. S., J. K., společností EKVIVA, a. s., společností BonyStav, s. r. o., V. Z., D. B., V. Š., Mgr. V. N., M. Š. a společností ATV STAV, s. r. o., je uplatněn v souladu s § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 zákona o DPH, tedy zda žalobce plnění deklarovaná v předmětných fakturách skutečně od uvedených dodavatelů přijal a použil pro uskutečnění své ekonomické činnosti, a zda má žalobce daňový doklad vystavený plátcem, který pro něj předmětné zdanitelné plnění uskutečnil, resp. zda byly práce deklarované na předmětných fakturách skutečně provedeny těmi, kdo faktury vystavili. Tyto pochybnosti odvozoval finanční úřad (a později správce daně) od toho, že k předloženým přijatým fakturám nebyly doloženy doklady prokazující skutečné provedení prací (zejména pomocné stavební deníky) a takové podklady nepředložili při místním šetření ani žalobcovi dodavatelé P. B. a P. P. a vyhledávací činností je finanční úřad nezjistil ani u ostatních dodavatelů žalobce. Dodavatelka V. Z. navíc neuvedla ve svém daňovém přiznání uskutečněná zdanitelná plnění ve výši, jakou žalobci fakturovala. Další dodavatel žalobce společnost BonyStav, s. r. o., byl nekontaktní a později se ukázalo, že jeho jednatel i společník jakoukoli spolupráci se žalobcem popřeli.

Podle § 72 odst. 1 věty první zákona o DPH *„[n]árok na odpočet daně má plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti.“* Uplatnil-li žalobce nárok na odpočet DPH, bylo jeho povinností prokázat, že předmětné zdanitelné plnění přijal a použil je pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Samotné přijaté faktury splnění těchto dvou podmínek neprokazují, když k nim nebyl připojen žádný doklad o tom, kdo konkrétně, v jakém termínu, v jakém rozsahu a jaké konkrétní práce prováděl. S ohledem na nedostatečnost podkladů, které chyběly rovněž u žalobcových dodavatelů, a nesrovnalosti ohledně výše zdanitelných plnění vykázané žalobcem a jeho dodavatelkou V. Z. má soud za to, že finančnímu úřadu zcela oprávněně vznikly pochybnosti o tom, zda má žalobce v souvislosti s těmito plněními nárok na odpočet DPH, či nikoli. Finanční úřad proto postupoval zcela správně a v souladu se zákonem, pokud dne 30. 5. 2012 podle § 92 odst. 4 a § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu vyzval žalobce k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, přičemž v odůvodnění této výzvy žalobci srozumitelně vysvětlil, jaké pochybnosti mu vyvstaly a z jakých důvodů. Současně žalobce velmi podrobně instruoval v tom směru, jaké skutečnosti má prokázat a jakým způsobem to má učinit. Ve výzvě naznačené možné důkazní prostředky nijak žalobce neomezovaly v tom, aby uplatněný nárok na odpočet DPH prokázal jinými důkazními prostředky podle vlastního uvážení.

V tomto kontextu soud poznamenává, že žalobce se nesprávně odvolává na § 89 odst. 2 daňového řádu, který upravuje výzvu k odstranění pochybností. V projednávané věci se totiž nejednalo o postup k odstranění pochybností podle § 89 a 90 daňového řádu, nýbrž o daňovou kontrolu, proto byl žalobce vyzýván podle § 86 odst. 3 písm. c) tohoto zákona, a to k předložení důkazních prostředků prokazujících jeho tvrzení. Výčet pochybností proto nemusel tvořit

součást výroku předmětné výzvy, která nebyla výzvou k odstranění pochybností, a plně postačilo, pokud finanční úřad zformuloval své pochybnosti v odůvodnění výzvy. Také argumentace žalobce během lhůty pro odstranění pochybností podle § 89 daňového řádu není v projednávané věci vůbec namístě, když zmíněné ustanovení na tuto věc nedopadá.

Ze shora uvedených skutečností jednoznačně vyplývá, že daňové orgány prokázaly existenci pochybností o tom, zda žalobce má nárok na odpočet DPH, či nikoli, tudíž důkazní břemeno přešlo právě na žalobce, který byl povinen prokázat, že přijal zdanitelná plnění a že je použil při své podnikatelské činnosti.

Podle § 93 odst. 1 daňového řádu *„[j]ako 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.“* Citované ustanovení uvádí ve druhé větě demonstrativní výčet důkazních prostředků, které lze v daňovém řízení použít, nelze však opomíjet skutečnost, že obecnou definici důkazních prostředků obsahuje první věta předmětného ustanovení. Žalobce se mýlí, pokud za důkazní prostředek považuje zprávu o daňové kontrole, na základě které byly vydány dodatečné platební výměry v této věci. Zpráva o daňové kontrole totiž podle § 88 odst. 1 daňového řádu představuje především výsledek kontrolního zjištění, včetně hodnocení důkazů zjištěných v průběhu daňové kontroly. Samotná zpráva o daňové kontrole tak není důkazním prostředkem, nýbrž pouze – mimo jiné – shrnuje důkazy provedené během daňové kontroly a jejich hodnocení. Námitka žalobce, že zpráva o daňové kontrole u žalobce nemůže být důkazním prostředkem pro svou nezákonnost, tudíž není důvodná. Soud navíc neshledal, že by zpráva o daňové kontrole u žalobce byla získána v rozporu s daňovým řádem. Daňová kontrola byla řádně zahájena a proběhla plně v souladu se zákonem, zpráva o daňové kontrole obsahuje všechny zákonem vyžadované náležitosti, tudíž ani daňová kontrola ani zpráva o ní nejsou nezákonné. Soud nepřisvědčil tvrzení žalobce, že zpráva o daňové kontrole neobsahuje hodnocení důkazů zjištěných v průběhu daňové kontroly jednotlivě a ve vzájemných souvislostech. Právě naopak, soud zjistil, že správce daně se ve zprávě o daňové kontrole v délce bezmála 200 stran zabýval všemi provedenými důkazy i jejich hodnocením. Podle názoru soudu tudíž nedošlo k porušení § 88 odst. 1, ani k porušení § 8 odst. 1 daňového řádu. Požadavky na hodnocení důkazů, vyplývající z rozsudků Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 6. 2012, č. j. 7 Afs 65/2011 - 91, ze dne 19. 7. 2006, č. j. 2 Afs 83/2005 - 72, a ze dne 20. 1. 2011, č. j. 9 Afs 52/2010 - 88, dostupných na www.nssoud.cz, daňové orgány podle názoru zdejšího soudu dodržely.

Žalobce dále namítal, že žalovaný nepřezkoumával, zda jsou použité podklady důkazními prostředky podle § 93 odst. 3 daňového řádu, tedy zda z nich lze zjistit skutečný stav věci, ověřit rozhodné skutečnosti a zda nejsou získány v rozporu s právními předpisy. K tomu soud uvádí, že zmíněný § 93 odst. 3 daňového řádu neupravuje požadavky na důkazní prostředky, ale právo daňového subjektu navrhnout výslech svědka, který již byl vyslechnut

v jiném řízení. Požadavky na důkazní prostředky upravuje výše citovaný § 93 odst. 1 daňového řádu. Vzhledem k tomu, že se žalovaný k provedeným důkazním prostředkům ve svém rozhodnutí vyjadřoval, u žádného z nich neuvedl, že by byl získán v rozporu s právními předpisy, a na jejich základě zjistil skutečný stav věci, považuje soud předmětnou námitku za nedůvodnou.

Podle názoru soudu žalobcem předložené listiny, ani provedené výslechy svědků nikterak neprokazují, že žalobce přijal zdanitelná plnění právě od výše vyjmenovaných dodavatelů a že je použil pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Žádná z dostupných listin nedokládá provedení konkrétních prací konkrétní osobou (dodavatelem) v konkrétním termínu tak, aby bylo možné postavit najisto, že žalobce určité konkrétní zdanitelné plnění od toho kterého dodavatele přijal. K jednotlivým fakturám za přijatá zdanitelná plnění nebyly připojeny žádné výkazy či pomocné stavební deníky umožňující zjištění, o jakou konkrétní činnost dodavatele, pokud jde o typ činnosti, její rozsah a termín vykonání tímto dodavatelem, se jednalo. Žalobce současně nedoložil, k jakým konkrétním uskutečněným zdanitelným plněním podle jím vydaných faktur se přijatá zdanitelná plnění vztahují, což znamená, že neprokázal, že přijatá zdanitelná plnění od výše vyjmenovaných dodavatelů použil při své podnikatelské činnosti.

Soud zdůrazňuje, že pro účely § 72 odst. 1 zákona o DPH nepostačuje prokázat, že žalobce spolupracoval s dodavateli, od kterých přijal blíže nespecifikovaná zdanitelná plnění, u nichž nebyl zřejmý jejich rozsah, termín vykonání ani konkrétní osoba, která dané plnění poskytla. Pro vznik nároku na odpočet DPH musí žalobce prokázat, že přijal určité naprosto konkrétní zdanitelné plnění specifikované druhem poskytnuté služby, jejím rozsahem, termínem a osobou, která ji poskytla, a současně musí prokázat souvislost tohoto přijatého zdanitelného plnění s jím uskutečněným konkrétním zdanitelným plněním, aby bylo postaveno najisto, že přijaté zdanitelné plnění, u kterého uplatňuje nárok na odpočet DPH, skutečně použil pro uskutečnění své podnikatelské činnosti. Tyto skutečnosti z listin předložených žalobcem, včetně dokumentů předaných finančnímu úřadu dne 30. 8. 2012, ani z listin opatřených daňovými orgány nevyplývají, neboť v nich nejsou dostatečně specifikována přijatá zdanitelná plnění a žalobce navíc ani jednotlivá přijatá zdanitelná plnění nepřiřadil ke zdanitelným plněním uskutečněným, což znamená, že neprokázal použití přijatých plnění pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Splnění podmínek pro vznik nároku na odpočet DPH nebylo prokázáno ani provedenými výslechy svědků, kteří rovněž nedokázali blíže specifikovat zdanitelná plnění, která žalobce přijal, uvedením jejich konkrétního popisu provedených prací, jejich rozsahu a termínu. Podle názoru soudu pak ani všechny tyto důkazy ve vzájemných souvislostech neprokazují splnění podmínek § 72 odst. 1 zákona o DPH. Ke stejnému závěru dospěl při hodnocení důkazů správce daně i žalovaný a soud tento závěr plně aprobuje.

Také námitku žalobce, že neosvědčení důkazů svědeckými výpověďmi svědků B., Š., S., T., B. a Š. je v rozporu s § 8 odst. 1 daňového řádu, vyhodnotil soud jako nedůvodnou. V této souvislosti soud podotýká, že daňový řád opustil koncepci zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, podle něhož se v důkazním řízení osvědčovalo, které z předložených důkazních prostředků se staly důkazem. Nic takového daňový řád neupravuje. Podle daňového řádu správce daně s využitím důkazních prostředků provádí dokazování a následně určí, které skutečnosti považuje za prokázané, a které nikoli, a na základě jakých důkazních prostředků

(srov. § 92 odst. 7 daňového řádu). Tento postup daňové orgány v projednávané věci dodržely, neboť provedly dokazování výslechem uvedených svědků plně v souladu se zákonem, umožnily žalobci, aby se výslechu účastnil a kladl dotazy, následně tyto svědecké výpovědi hodnotily a dospěly ke správnému závěru, že žádná z těchto výpovědí samostatně, ani ve vzájemné souvislosti s dalšími důkazy neprokazuje splnění podmínek § 72 odst. 1 zákona o DPH. Je přitom lhostejné, že svědkové v obecné rovině potvrdili, že práce pro žalobce konali, neboť tím nebylo prokázáno provedení konkrétních prací v konkrétním rozsahu a konkrétních termínech konkrétním dodavatelem. Tyto skutečnosti nevyplynuly ani ze svědeckých výpovědí zaměstnanců společnosti Viamont DSP, a. s., kteří rovněž pouze obecně potvrdili, že žalobcem zmiňovaní dodavatelé vykonávali činnost na stavbách, na kterých žalobce pro společnost Viamont DSP, a. s., pracoval, což k prokázání nároku na odpočet DPH nepostačuje.

Skutečnost, že správce daně podle žalobce ponechal u jeho dodavatelů příjmy z této činnosti zdaněny jako příjmy z podnikání, také není způsobilá prokázat, že žalobce přijal od svých dodavatelů určitá konkrétní zdanitelná plnění a že je použil při své ekonomické činnosti. Pokud jde o faktury vydané žalobcem, soud konstatuje, že žalobce obsah těchto faktur nijak nezpochybnil a daňovým orgánům v souvislosti s nimi žádné pochybnosti rovněž nevznikly, proto nevyvstal důvod je kontrolovat a uvádět do zprávy o daňové kontrole. Neprovedením kontroly žalobcem vydaných faktur nedošlo podle názoru soudu k porušení § 92 odst. 2 daňového řádu, neboť neexistují-li pochybnosti, postačí jako důkazní prostředek pouhé tvrzení daňového subjektu uvedené v daňovém přiznání (srov. § 93 odst. 1 daňového řádu).

Pokud žalobce namítá, že správce daně měl postupovat podle § 93 odst. 2 daňového řádu, použít jako důkazní prostředek podklad získaný při správě jiných daňových subjektů a neodvolávat se na mlčenlivost ve smyslu § 52 daňového řádu, soud k tomu podotýká, správce daně sice takto nepostupoval, nicméně žalovaný v průběhu odvolacího řízení doplnil spisový materiál o zprávy o daňových kontrolách některých žalobcových dodavatelů a následně žalobce seznámil se zjištěnými skutečnostmi a poskytl mu možnost se k nim vyjádřit. Uvedená námitka tudíž není důvodná. Soud dále neshledal ani porušení § 8 odst. 1 daňového řádu, které mělo podle žalobce spočívat v tom, že správce daně nepřihlédl ke všemu, co vyšlo najevo, a to ke zjištěním v rámci daňových kontrol u dodavatelů. Jak již bylo uvedeno, žalovaný doplnil spis o zprávy o daňových kontrolách některých dodavatelů žalobce, a k jejich obsahu tudíž bylo přihlédnuto. Ani obsah těchto zpráv, ani skutečnost, že žalobcovi dodavatelé přiznali daň na výstupu, není podle názoru soudu dostatečným důkazem k prokázání splnění podmínek § 72 odst. 1 zákona o DPH, neboť přinejmenším neprokazuje vztah přijetí konkrétních zdanitelných plnění a jejich vztah k uskutečněné ekonomické činnosti žalobce.

K námitce žalobce, že některé listiny neměly být zařazeny do vyhledávací části spisu, neboť obsahují informace pro správné zjištění skutečností, soud uvádí, že daňové orgány provedly dokazování všemi listinami, ze kterých bylo možné zjistit skutečný stav věci nebo ověřit skutečnosti pro správné stanovení daně. Jak vyplynulo z obsahu správního spisu, žalobcem zmiňované písemnosti č. j. 237195/11/214931506031 a č. j. 241357 neobsahují žádné relevantní skutečnosti, neboť první z nich je pouhou výzvou adresovanou žalobcovu dodavateli E. K., která se finančnímu úřadu vrátila zpět jako nedoručená, a druhá

z nich se týká společnosti DREDGER, s. r. o., přičemž žalobcem přijatá zdanitelná plnění od tohoto dodavatele nebyla ze strany daňových orgánů nijak zpochybňována, nebyla předmětem daňové kontroly, ani následného doměření DPH. Daňové orgány proto nepochybily, pokud tyto listiny ponechaly ve vyhledávací části spisu. Totéž platí i pro úřední záznam ze dne 10. 9. 2012, č. j. 278720/12/214931506308, který pouze vysvětluje, proč další úkony v rámci daňové kontroly nečinily pracovnice finančního úřadu p. D. a p. K.

Soud nepřisvědčil ani námitce, že svědek J. T. byl vyslechnut v nepřítomnosti žalobce. Z obsahu správního spisu totiž zcela jednoznačně plyne, že tento svědek byl na pokyn žalovaného v průběhu odvolacího řízení řádně vyslechnut správcem daně, a to v přítomnosti žalobce i jeho zástupce, jimž byla dána možnost klást svědkovi otázky. Tím bylo napraveno dílčí pochybení správce daně, který namísto výslechu uvedeného svědka z časových důvodů pouze pořídil záznam o tom, co svědek správci daně v nepřítomnosti žalobce sdělil.

Podle názoru soudu neporušily daňové orgány ani § 92 odst. 7 daňového řádu, podle kterého *„[s]právce daně po provedeném dokazování určí, které skutečnosti považuje za prokázané a které nikoliv a na základě kterých důkazních prostředků; o hodnocení důkazů sepíše úřední záznam, pokud se toto hodnocení neuvádí v jiné písemnosti založené ve spise.“* Vzhledem k tomu, že dokazování bylo prováděno v rámci daňové kontroly, nebylo třeba sepisovat o dokazování úřední záznam, neboť závěry správce daně o tom, které skutečnosti považoval za prokázané, a které nikoli, a na základě jakých důkazních prostředků se tak stalo, jsou obsaženy ve zprávě o daňové kontrole. Pokud jde o dokazování v odvolacím řízení, soud poukazuje na obsah písemnosti ze dne 18. 3. 2015, jejímž prostřednictvím byl žalobce seznámen se zjištěnými skutečnostmi a která plně odpovídá požadavkům citovaného ustanovení.

K námitce žalobce, že správce daně měl stanovit míru podrobnosti rozpisu provedených prací, jehož předložení po žalobci požadoval, soud podotýká, že míra podrobnosti tohoto rozpisu jednoznačně vyplývá z toho, jaké skutečnosti jím mají být prokázány, tedy že žalobce určitá konkrétní zdanitelná plnění skutečně přijal od uvedených plátců a použil pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Z toho logicky vyplývá, že každé jednotlivé plnění musí být identifikováno datem jeho uskutečnění, předmětem a rozsahem provedených prací a musí být zřejmé, že je skutečně realizoval ten subjekt, který vystavil fakturu. Právě tyto skutečnosti pak představují požadavky na podrobnost rozpisů provedených prací, které měly být doloženy. Soud dále podotýká, že správce daně požadoval předložení existujících rozpisů provedených prací vztahujících se k jednotlivým přijatým fakturám, proto měl žalobce takové rozpisy – pokud existovaly – předložit bez ohledu na míru jejich podrobnosti, kterou by správce daně teprve následně hodnotil v rámci dokazování. Rozhodně se tedy nejedná o nesplnitelný důkazní prostředek. Pokud žádné rozpisy prací provedených jednotlivými dodavateli žalobce neexistovaly, je logické, že je žalobce nemohl předložit.
V takovém případě je ovšem lhostejné, jak podrobné měly tyto rozpisy být. Soud nepřisvědčil ani úvaze žalobce zpochybňující vypovídací hodnotu takto uložené povinnosti s ohledem na chybějící normu určující rozsah práce za hodinu. Soudu totiž není zřejmé, jak by taková norma mohla ovlivnit

vypovídací hodnotu listiny, z níž mělo vyplývat datum uskutečnění přijatého zdanitelného plnění a jeho předmět a která měla dokládat, že toto plnění provedl subjekt, který fakturu vystavil.

Žalobce se mýlí, pokud tvrdí, že mu správce daně nemůže ukládat, aby přiřadil vydané faktury s dalšími uvedenými doklady, a že by tak mohl činit pouze v rámci záznamní povinnosti podle § 97 odst. 3 daňového řádu. Jak již bylo uvedeno, žalobci svědčila povinnost mimo jiné doložit použití přijatých zdanitelných plnění pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Prokázání této souvislosti je přitom možné právě tím způsobem, že žalobce přiřadí k fakturám, které vystavil, faktury na zdanitelná plnění, která v této souvislosti přijal, a další doklady, které prokážou, že přijaté zdanitelné plnění bylo potřebné pro uskutečnění ekonomické činnosti žalobce, tj. že bez něj by žalobce nemohl uskutečnit zdanitelné plnění, které následně fakturoval svému odběrateli.

Prokázání souvislosti přijatých zdanitelných plnění s realizovanou ekonomickou činností žalobce se přímo dotýká i požadavek správce daně, aby žalobce k odpočtu DPH za ubytování doložil pracovní smlouvy, docházku, kolektivní smlouvy a mzdové listy. Aby mohl žalobce tento odpočet DPH oprávněně uplatnit, musí být naplněny podmínky § 72 odst. 1 zákona o DPH, tj. přijaté zdanitelné plnění musí být použito pro uskutečnění ekonomické činnosti žalobce. Tato vzájemná vazba bude v případě ubytování prokázána například tehdy, pokud ubytováni byli zaměstnanci žalobce při plnění svých pracovních povinností spočívajících v realizaci určité zakázky pro žalobcova odběratele. V takovém případě je zcela namístě požadavek na předložení pracovních smluv a další pracovně právní dokumentace umožňující prokázat skutečnost, že ubytováni byli zaměstnanci žalobce. Ani námitka žalobce, že tyto listiny nemají vůči nákladu za ubytování (míněno patrně přijaté zdanitelné plnění) žádnou vypovídací schopnost, tudíž není důvodná.

Pokud žalobce zpochybňuje názor žalovaného, že daňový řád nestanovuje správci daně povinnost oznamovat daňovému subjektu důvody, na základě kterých u něj byla zahájena daňová kontrola, soud k tomu uvádí, že takovou povinnost skutečně daňový řád správci daně neukládá. Podle § 87 odst. 1 daňového řádu, který upravuje zahájení daňové kontroly, platí, že *„[d]aňová kontrola je zahájena prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, při kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly a při kterém správce daně začne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně. Dojde-li v průběhu daňové kontroly ke změně místní příslušnosti, může daňovou kontrolu dokončit správce daně, který ji zahájil.“* Podle § 85 odst. 6 daňového řádu *„[s]právce daně seznámí daňový subjekt s důvody pro opakování daňové kontroly při jejím zahájení.“* Z citovaných ustanovení je jasně patrné, že důvody zahájení daňové kontroly není třeba daňovému subjektu sdělovat, daňový subjekt musí být seznámen pouze s důvody pro opakování daňové kontroly, což se však projednávané věci netýká. Soud k tomu dodává, že důvody zahájení daňové kontroly musely být žalobci zřejmé z obsahu výzvy k prokázání skutečností, v níž finanční úřad jednoznačně formuloval své pochybnosti a jejich důvody. Žalobce tak měl možnost se k těmto skutečnostem vyjádřit a v průběhu odvolacího řízení dostal také možnost vyjádřit se ke zprávám o daňových kontrolách některých svých dodavatelů, které mohly být impulzem k zahájení daňové kontroly u žalobce. Žalobce tudíž nebyl nijak zkrácen na svých právech.

Žalobce dále namítal, že závěry správce daně při hodnocení stavebních deníků získaných od společnosti Viamont DSP, a. s., jsou v extrémním nesouladu s obsahem těchto důkazních prostředků, přičemž nikde nebylo pravdivě uvedeno, co tyto deníky obsahují. K této námitce považuje soud za potřebné připomenout, že bylo povinností žalobce prokázat, že přijal od svých dodavatelů zdanitelná plnění, která poté použil při uskutečňování své ekonomické činnosti. Žalobce, ani jeho dodavatelé nedisponovali vlastními stavebními deníky nebo pomocnými stavebními deníky, proto správce daně učinil pokus zjistit rozhodné skutečnosti ze stavebních deníků společnosti Viamont DSP, a. s. Tyto deníky však neobsahovaly údaje o tom, jaký konkrétní dodavatel žalobce prováděl tu kterou konkrétní činnost pro společnosti Viamont DSP, a. s., což ostatně potvrdili také zaměstnanci této společnosti, kteří byli vyslechnuti jako svědci. Do stavebních deníků se totiž zpravidla zapisovaly pouze počty osob na stavbě pracujících, nikoli jejich jména, tudíž ani stavební deníky nemohly posloužit k prokázání toho, zda žalobce určité konkrétní plnění přijal od toho kterého dodavatele. Je přitom lhostejné, že investor uznal tyto deníky jako podklad pro proplacení žalobcem fakturovaných prací, neboť tyto deníky sice prokazují provedení prací, ale již neukazují, kdo tyto práce provedl a zda to učinil jako dodavatel žalobce nebo třeba jako jeho zaměstnanec, což má pro nárok na odpočet DPH zcela zásadní význam. Ani z počtu osob uvedených ve stavebních denících nelze zjistit, že žalobce od určitého dodavatele, který žalobci vystavil fakturu, přijal určité naprosto konkrétní zdanitelné plnění specifikované druhem poskytnuté služby, jejím rozsahem, termínem a osobou, která ji poskytla.

K prokázání těchto skutečností mohly sloužit jmenné seznamy pracovníků dodavatele, které však žalobce nedoložil. Argumentace žalobce, že tyto seznamy pracovníků jsou bez uvedení dalších údajů nepřezkoumatelné, postrádá logiku, neboť žalobce jednak žádné takové seznamy nepředložil a jednak opomenul vzít v potaz skutečnost, že tyto seznamy by byly hodnoceny jako důkazy ve vzájemné souvislosti s dalšími důkazy a mohly by vést k prokázání skutečnosti, že konkrétní dodavatel prostřednictvím v seznamu uvedených pracovníků (např. jakožto svých zaměstnanců) realizoval konkrétní zakázku, tedy poskytl zdanitelné plnění, které od něj žalobce přijal. Podobně také např. povolení ČD ke vstupu konkrétních osob do prostorů ČD či potvrzení o zdravotní způsobilosti příslušných pracovníků by umožňovala určit, kdo konkrétně ty které práce vykonával, a následně by se dalo ověřit, v jakém byl vztahu k některému ze žalobcových dodavatelů, a zda tedy tento dodavatel skutečně poskytl fakturované zdanitelné plnění. Žalobce se mýlí také v tom, že nepovažuje jmenné seznamy pracovníků za důkazní prostředky ve smyslu § 93 odst. 1 daňového řádu. Jak již soud uvedl výše, důkazním prostředkem jsou veškeré podklady, 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. Jedním z takových podkladů mohou být i požadované jmenné seznamy.

Soud nepřisvědčil ani námitce žalobce, že pořízení fotografií, které dne 19. 4. 2013 z okna kanceláře zachycují účastníky řízení na veřejném prostranství, není v souladu s výkonem správy daní podle § 1 odst. 2 daňového řádu. Podle tohoto ustanovení platí, že *„[s]práva daně je postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady.“* Žalobce zcela opomíjí skutečnost, že na těchto fotografiích byli současně zachyceni žalobce, jeho zástupce, svědkyně A. S. a její manžel, přičemž podle úředního záznamu pracovníka

správce daně, který tyto fotografie pořídil, probíhal mezi těmito osobami rozhovor. Podle názoru soudu tudíž předmětné fotografie mohly sloužit jako důkaz k případnému zpochybnění věrohodnosti svědecké výpovědi, a jejich pořízení tak bylo plně v souladu s § 1 odst. 2 daňového řádu, který ukládá správné zjištění a stanovení daní, tj. postup zahrnující i dokazování a hodnocení důkazů včetně věrohodnosti svědků. Skutečnost, že správce daně nakonec věrohodnost této svědkyně nezpochybnil, nemá žádný vliv na to, že si mohl předmětné fotografie pro případ potřeby pořídit.

S ohledem na výše uvedené lze uzavřít, že žalobce neprokázal nároky na odpočet DPH u zdanitelných plnění přijatých od svých dodavatelů, ani další nároky (odpočet DPH za ubytování a pohonné hmoty, kdy ve vztahu k odpočtu za pohonné hmoty neuplatnil žalobce žádnou konkrétní námitku). Soud tedy v mezích uplatněných žalobních bodů vyhodnotil žalobu jako zcela nedůvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch a žalovanému náklady řízení nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, proto soud vyslovil, že žádný z účastníků nemá na náhradu nákladů řízení právo.

Na okraj soud poznamenává, že za situace, kdy bezprostředně poté, kdy mu byl doručen návrh žalobce na vydání předběžného opatření, nařídil jednání ve věci samé, při kterém o žalobě rozhodl, ztratilo na významu o návrhu na vydání předběžného opatření rozhodovat, neboť předběžné opatření by automaticky zaniklo dnem, kdy se tento rozsudek stane vykonatelným (srov. § 38 odst. 4 s. ř. s.). Mezi podáním návrhu na vydání předběžného opatření dne 14. 11. 2016 a vydáním tohoto rozsudku dne 19. 12. 2016 sice uplynulo více než třicet dnů, nicméně podaný návrh nebyl kompletní, neboť žalobce společně s jeho podáním nezaplatil soudní poplatek. Lhůta rozhodnutí o předběžném opatření tak v důsledku nesplnění poplatkové povinnosti žalobcem vůbec nezačala plynout a soud nepovažoval za vhodné žalobce k zaplacení soudního poplatku vyzývat, neboť vycházel z toho, že rozhodne ve věci samé.

P o u č e n í :

Proti tomuto rozhodnutí **lze** podat **kasační stížnost** ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

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

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje,

v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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

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

V Ústí nad Labem dne 21. prosince 2016

Mgr. Václav Trajer v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Iva Tovarová