



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Petra Šebka a soudců Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D., a Mgr. Jana Jiráska, Ph.D., v právní věci

žalobce: **DOSING – Dopravoprojekt Brno group, spol. s r.o.**
sídlem Kounicova 13, Brno
zastoupen Mgr. Martinem Bařinkou, advokátem
sídlem Marie Steyskalové 62, Brno

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4.11.2019, č.j. 45082/19/5300-21442-712243,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení.

III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Odůvodnění:

I. Shrnutí podstaty věci

1. Žalobce se domáhá zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 4.11.2019, č.j. 45082/19/5300-21442-712243, kterým byla potvrzena prvostupňová rozhodnutí – dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (správce daně) ze dne 3.12.2018, č.j. 4870100/18/3001-51525-712060, č.j. 4870312/18/3001-51525-712060, č.j. 4870414/18/3001-51525-712060, č.j. 4870489/18/3001-51525-712060, č.j. 4870768/18/3001-51525-712060 a č.j. 4870800/18/3001-51525-712060, kterými byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen roku 2014 ve výši 178 500 Kč, za zdaňovací období listopad roku 2014 ve výši 179 760 Kč, za zdaňovací období prosinec roku 2014 ve výši 130 200 Kč, za zdaňovací období říjen roku 2015 ve výši 214 410 Kč, za zdaňovací období listopad roku 2015 ve výši 214 200 Kč a za zdaňovací období prosinec roku 2015 ve výši 358 050 Kč. Podle žalovaného žalobce neprokázal oprávněnost nároku na odpočet daně dle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „o DPH“), neboť neprokázal faktické přijetí zdanitelného plnění od jeho subdodavatele.

II. Shrnutí procesního postojů žalobce

2. Podle žalobce nebyl dostatečně zjištěn skutkový a právní stav, a žalovaný tak dospěl k nesprávnému rozhodnutí. Žalobce namítá, že činnost jeho subdodavatele nevyžadovala autorizaci; k tomu ostatně podle žalobce dospěl žalovaný v rámci rozhodnutí, které se týkalo daně z příjmu. Pochybení žalovaného spatřuje žalobce také v tom, že žalovaný zkoumal existenci souhlasu investora s prováděním díla dle subdodávek. Podle žalobce je podstatné pouze poskytnutí zdanitelného plnění a nikoli to, zda žalobce postupoval v rozporu se smlouvou, která měla soukromoprávní povahu. Podle žalobce je běžnou praxí jím zvolený postup, kdy subdodavatel zpracovává pouze jednotlivé části projektu. Odpovědnou osobou za projekt byl žalobce, který projekt kontroloval, dopracovával, a z tohoto důvodu je projekt opatřen autorizačním razítkem pracovníka žalobce. Postup žalobce nebyl v rozporu s živnostenským zákonem, autorizačním zákonem či s jinými právními předpisy. Žalovaný se podle žalobce nezabýval žalobcem předestřenou argumentací o důvodech autentizace výkresů pouze pracovníkem žalobce. Není pravdou, že žalobce přenášel důkazní povinnost na správce daně - byl to žalobce, kdo označil a navrhl důkazy k provedení. Podle žalobce bylo prokázáno, že zdanitelné plnění v žalobcem tvrzeném rozsahu proběhlo dle provedených důkazů. Žalobce unesl důkazní břemeno a z provedených důkazů vyplynula neopodstatněnost prvostupňových rozhodnutí.
3. Žalobce tedy navrhuje napadené rozhodnutí zrušit; na tomto procesním postoji žalobce setrval po celou dobu řízení před zdejší soudem, a to i na jednání, které ve věci proběhlo.

III. Shrnutí procesního postojů žalovaného

4. Žalovaný ve vyjádření k žalobě z důvodu podobnosti žalobních námitek s již uplatněnými odvolacími námitkami odkázal na napadené rozhodnutí, a dále uvedl, že setrvává na svém právním názoru. Žalobce podle žalovaného nepředložil jediný důkazní prostředek o existenci subdodavatelem zpracované technické dokumentace. Podle žalovaného se subdodavatel prezentoval pouze jako provozovatel benzinové stanice a ani nedisponoval oprávněním k výkonu projekčních služeb. Smluvní ujednání o zákazu využívání subdodavatelů podle žalovaného pouze dokreslovalo skutková zjištění. Také žalobcem zmiňované technické výkresy nemohly podle žalovaného prokázat poskytnutí služeb subdodavatelem, neboť z nich nebylo autorství subdodavatele patrné. Byl to žalobce, kdo měl předložit technické výkresy, které prokazatelně zpracoval jeho subdodavatel. Žalobcem předložené smlouvy o dílo byly nekonkrétní a žalobce neprokázal, že by údaje na daňových dokladech odpovídaly faktickému stavu.
5. Žalovaný tedy navrhuje zamítnutí žaloby pro nedůvodnost. I žalovaný setrval na svém procesním postoji po celou dobu řízení před zdejší soudem.

IV. Posouzení věci

6. Žaloba byla podána včas (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s.ř.s.“), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s.ř.s.). Žaloba je přípustná (zejména § 65, § 68 a § 70 s.ř.s.). Zdejší soud přezkoumával napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.); vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s.ř.s.). Rozhodl bez jednání podle § 51 odst. 1 s.ř.s., neboť žalobce s ohledem na aktuální celospolečenskou situaci související s šířením koronaviru COVID-19 s rozhodnutím věci bez jednání souhlasil.
7. Zdejší soud musel nejdříve posoudit, zda žalovaný vypořádal žalobcem uplatněné odvolací námitky. Podle § 102 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), uvede správce daně (tu žalovaný jako odvolací správní orgán) v odůvodnění důvody výroku nebo výroků rozhodnutí a informaci o tom, jak se vypořádal s návrhy a námitkami uplatněnými příjemcem (tu žalobcem). Nevypořádání žalobcem uplatněných odvolacích námitek by nepochybně zakládalo nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí pro nedostatek důvodů, neboť ta je dána (také) tehdy, nevypořádá-li se správní orgán s námitkami či návrhy účastníka správního řízení; z odůvodnění správního rozhodnutí musí být mimo jiné zřejmé, z jakých důvodů správní orgán k námitkám či návrhům účastníka řízení nepřihlédl, případně proč považuje námitky za liché a jaké skutečnosti vzal za podklad svého rozhodnutí. Z odst. 20, 22 a 24 napadeného rozhodnutí soudu plyne, že podle žalovaného z předložené projektové dokumentace není zřejmé, že by byla vytvořena subdodavatelem žalobce. Projekty byly opatřeny firmou žalobce nebo jmény jeho pracovníků; firma subdodavatele či jiný údaj identifikující subdodavatele žalobce se na projektech nevyskytuje. Je tedy zřejmé, že se žalovaný problematikou autentizace výkresů zabýval.
8. Klíčovou otázkou v nyní posuzované věci je, zda žalobce prokázal faktické přijetí zdanitelného plnění – technických výkresů a mostní fotodokumentace od MoravaGas CZ s.r.o., tedy zda prokázal oprávněnost nároku na odpočet daně dle § 72 a § 73 zákona o

DPH. Podle sdělení subdodavatele žalobce (MoravaGas CZ s.r.o.) ze dne 18.1.2018 „...u jednotlivých obchodních případů bylo dílo (dle správce daně „předmět dodání plnění“) vždy poskytnuto v souladu s ujednáním předmětu smlouvy v příslušné smlouvě o dílo. U jednotlivých obchodních případů bylo v ceně za jednotlivé dílo vždy zahrnuto poskytnutí díla v souladu s ujednáním předmětu smlouvy v příslušné smlouvě o dílo. V jednotlivých případech se jednalo vždy o dodávku technických výkresů v dohodnutém rozsahu. Příslušné technické výkresy byly vždy dodány v elektronické podobě...“. Dodavatel žalobce dále v tomto sdělení uvedl, že jednotlivá díla realizoval prostřednictvím S. Č., P. N., Ing. R. S. a Ing. M. Č. Ke sdělení ze dne 18.1.2018 byly přiloženy faktury a smlouvy o dílo k jednotlivým projektům. Faktury vždy obsahovaly identifikaci projektu – kupříkladu „I/40 Most přes Mlýnský náhon v obci Sedlec, ev.č. 40-001“ (faktura č. 2015000183) či „I/23 Vladislav most ev. č. 23-043-DSP, VD-ZDS“ (faktura č. 140328). Tomu odpovídal obsah smluv o dílo v rozsahu jedné strany A4, které se od sebe odlišovaly pouze předmětem smlouvy (čl. 1. smluv) a časem plnění (čl. 2 smluv). Předmět smluv („akce“) byl vymezen obdobně stručně, jako ve fakturách – kupříkladu „I/40 Most přes Mlýnský náhon v obci Sedlec, ev.č. 40-001“ (smlouva o dílo ze dne 5.5.2015) nebo „I/23 Vladislav most ev.č. 23-043 – DSP, VD-ZDS“ (smlouva o dílo ze dne 21.7.2014). Také žalobce ve vyjádření správci daně ze dne 29.1.2018 uvedl, že subdodavatelské práce prováděli jednatelé subdodavatele a jimi pověřené osoby. Práce byly objednány formou osobní objednávky u jednatele subdodavatele, a zadávány byly na technických poradách, v rámci kterých byla předávána dokumentace v elektronické podobě na flash disku. Poskytnuté plnění podle sdělení žalobce kontrolovali jeho jednatelé. Žalobce tedy faktické přijetí poskytnutého plnění prokazoval fakturami, smlouvami o dílo a souhlasným tvrzením jeho subdodavatele.

9. Správce daně zajistil od Ředitelství silnic a dálnic (od jednotlivých závodů) vyjádření, v rámci kterých byly předloženy také smlouvy o poskytnutí služeb (případně o dílo či smlouvy příkazní), jejichž předmětem bylo zhotovení projektových dokumentací k jednotlivým akcím žalobcem. Kupříkladu smlouvou o poskytování služeb ze dne 3.2.2015 se žalobce zavázal zpracovat projektovou dokumentaci ve stupni pro provedení stavby („PDPS“) pro opravu mostů ev.č. 40-001, 43-015, 43-015, 43-017 a 43-020b (odst. 3.1 smlouvy) na silnici I/40 a I/43, a to za 2 011 020 Kč včetně DPH (odst. 6.1 smlouvy). Podle odst. 14.1 smlouvy na žalobce dopadal zákaz zadání celé či části zakázky jiné osobě bez souhlasu Ředitelství silnic a dálnic. Správním spisem prochází technické zprávy, které byly opatřeny hlavičkou žalobce. Na úvodních listech jednotlivých technických zpráv žalobce byli jako odpovědné osoby žalobce uvedeni jednatelé či zaměstnanci žalobce. Také podle smlouvy o poskytování služeb ze dne 30.1.2014 na realizaci zakázky „I/23 Vladislav most ev.č. 23-043 – DSP, VD-ZDS“ – zhotovení projektové dokumentace (odst. 3.1 smlouvy) žalobce nesměl zadat zakázku (její část) ke zhotovení třetí osobě bez souhlasu Ředitelství silnic a dálnic (odst. 14.1). Cena byla podle smlouvy ze dne 30.1.2014 stanovena na 279 510 Kč včetně DPH. Taktéž na úvodním listu dokumentace k akci „I/23 Vladislav most ev.č. 23-043“ byli nadepsáni pouze jednatelé a pracovníci žalobce včetně firmy žalobce. Vyjma Ředitelství silnic a dálnic zajišťoval žalobce plnění také pro SDS Exmost spol. s.r.o., IDS dopravní stavby Olomouc, a.s., D.I.S., spol. s r.o. a FIRESTA-Fišer, rekonstrukce, stavby a.s., SHB, akciová společnost. Také ve smlouvách s těmito odběrateli žalobce byla možnost zpracování části plnění subdodavatelem výrazně limitována. Ani z dílčích částí projektové

dokumentace k dalším akcím, které prochází správním spisem, soudu neplyne, že by vybrané části projektové dokumentace zpracoval žalobcem deklarovaný subdodavatel, či že by části projektové dokumentace obsahovaly „stopu“ činnosti žalobcem označeného subdodavatele. Ostatně z vyjádření jednotlivých organizačních složek Ředitelství silnic a dálnic plyne, že nebyly evidovány žádosti žalobce o zpracování projektové dokumentace (její části) prostřednictvím subdodavatele. Z listin procházejících správním spisem neplyne, že by žalobcem deklarovaný subdodavatel (MoravaGas CZ s.r.o.) poskytoval projekční činnost či jinak zpracovával projekty související zejména s výstavbou silničních mostů. Podle zjištění správce daně žádná ze subdodavatelem označených osob, které se měly podílet na zpracování plnění, nebyla autorizovanou osobou. To, že k poskytnutí žalobcem uhrazeného plnění (zpracování projektů a vyhotovení fotodokumentace) ze strany subdodavatele (MoravaGas CZ s.r.o.) skutečně došlo, tedy vyjma souhlasných tvrzení žalobce a jeho subdodavatele, plyne pouze z předložených faktur a smluv o dílo.

10. Podle správce daně a žalovaného z dalších podkladů neplyne, že se subdodavatel na zpracování plnění skutečně podílel, neboť materiály (technické projekty a fotodokumentace), na kterých se měl subdodavately podílet také MoravaGas CZ s.r.o. neobsahují jedinou „stopu“ osvědčující činnost subdodavatele. Svůj závěr opřel správce daně i žalovaný také o to, že subdodavatelem měl být subjekt provozující benzinovou stanici, přičemž jednatelé subdodavatele a jeho zaměstnanci nedisponovali patřičnou autorizací. Nadto podle správce daně a žalovaného podle smluv uzavřených mezi objednatelem (kupříkladu Ředitelství silnic a dálnic) a žalobcem nemohl žalobce využívat služeb subdodavatelů bez souhlasu objednatele. Tu dává soud za pravdu žalobci v tom, že, správce daně ani žalovaný nedisponovali pravomocí interpretovat obsah soukromoprávních ujednání mezi žalobcem a objednatelem. Jestliže však správce daně dokazoval obsahem smluv, které procházely správním spisem, z důvodu prokázání smluvního omezení využívání subdodavatelů žalobcem z důvodu „dokreslení“ svých závěrů, pak podle soudu správce daně svou pravomoc nepřekročil. Plnění ze strany subdodavatele žalobce mohlo být nepochybně poskytnuto i v rozporu se smlouvami uzavřenými mezi žalobcem a Ředitelstvím silnic a dálnic či dalšími objednateli, avšak v takovém případě bylo na žalobci, aby faktickou realizaci fakturovaného plnění prokázal.
11. Vyjma Ředitelství silnic a dálnic zajišťoval žalobce plnění také pro SDS Exmost spol. s r.o., IDS Inženýrské a dopravní stavby Olomouc, a.s., D.I.S., spol. s r.o. a FIRESTA-Fišer, rekonstrukce, stavby a.s. a SHB, akciová společnost. V těchto případech byli pracovníci žalobce a firma žalobce uvedeni na výsledných projektech, přestože investorem bylo taktéž Ředitelství silnic a dálnic, a žalobce vystupoval jako subdodavatel zhotovitelů (např. soubor „1804301909_06_04_Pricne_rezy_most_54_023“ na CD „daně z příjmů“ – zhotovitelem pro Ředitelství silnic a dálnic byla D.I.S., spol. s r.o.). Jestliže v případech, kdy žalobce vystupoval jako subdodavatel v projektech zpracovávaných pro Ředitelství silnic a dálnic, byla jeho firma a jeho pracovníci na finálních projektech uvedeni, přestože žalobcem tvrzený subdodavatel na projektové dokumentaci uveden není, mohla absence jakékoli zmínky o subdodavateli na projektové dokumentaci či mostní fotodokumentaci vzbudit důvodné pochybnosti o faktické realizaci žalobcem hrazeného plnění. Nadto ze žalobcem a jeho subdodavatelem předložených faktur a smluv plyne, že se mělo jednat o dlouhodobou spolupráci. Přesto žalobce nepředložil jediný doklad prokazující předání

podkladů pro zpracování subdodávek či naopak prokazující převzetí zhotovených částí projektů či mostní fotodokumentace kupříkladu ve formě předávacího protokolu. Namítal-li žalobce, že v odvolání navrhoval předložení cca 300 ks technických výkresů, tak je třeba souhlasit se žalovaným, že to byl žalobce, kdo měl tyto výkresy předložit (a to již v rámci daňové kontroly), neboť se jednalo o výkresy, které žalobce měl k dispozici. Navíc žalobce nijak neuvádí, jak měly tyto výkresy uskutečnění plnění jeho subdodavatelem prokázat.

12. Soud dává za pravdu žalobci v tom, že se na zpracování projektů mohly podílet osoby bez příslušné autorizace. Je běžné, že se při zpracování (zejména komplexních) projekčních prací zapojují osoby bez autorizace. Na dílčích částech projektu se mohou podílet specializované profese, případně studenti v rámci praktické stáže nebo placené brigády při studiu podílející se na vytváření technických projektů. Autorizovaná osoba, která opatří projekt razítkem, je garantem takto zpracovaného projektu a činnost jednotlivých osob na vytvoření projektu zastřešuje a odpovídá za jeho řádné provedení po odborné stránce. V daném případě, kdy žalobce faktické uskutečnění takových prací společností MoravaGas CZ s.r.o. nedoložil, souhlasí soud se žalovaným, že absence příslušné autorizace u subdodavatele žalobce vzbuzuje další pochybnosti o faktické realizaci žalobcem uhrazeného plnění.
13. Konečně jestliže žalobcem označený subdodavatel provozoval čerpací stanici, jednatelé a zaměstnanci subdodavatele podle zjištění správce daně nedisponovali autorizací ke zpracování projektové dokumentace (technických výkresů) a ze správcem daně získaných listin či z žalobcem předložených listin (technických výkresů a fotodokumentace) neplyne, že by se žalobcem označený subdodavatel na jejich tvorbě podílel, vzbuzují tato zjištění důvodné pochybnosti o realizaci žalobcem deklarovaného plnění. Žalobce ani jeho subdodavatel nepředložili důkazy – kupříkladu v podobě předávacích protokolů či vzájemné písemné komunikace, ze kterých by vyplývala jejich průběžná spolupráce. Ostatně ani z vyjádření jednotlivých organizačních složek Ředitelství silnic a dálnic neplyne, že by byly evidovány žádosti žalobce o zpracování projektové dokumentace (její části) prostřednictvím subdodavatele.
14. Za tohoto stavu soud dává za pravdu žalovanému, že žalobce neprokázal faktickou realizaci žalobcem hrazeného plnění za zpracování technických projektů a fotodokumentace subdodavatelem MoravaGas CZ s.r.o., přestože správce daně již ve výzvě ze dne 24.1.2018, č.j. 198914/18/3008-60561-702522, intimoval žalobci své pochybnosti o faktické realizaci deklarovaných plnění, a bylo na žalobci, aby oprávněnost nároku na odpočet DPH prokázal.
15. Žalovaný tedy podle zdejšího soudu aplikoval správný právní předpis, v jeho mezích správnou právní normu, přitom pochybení, jež by mělo vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, se nedopustil ani při její aplikaci na zjištěný skutkový stav. Zdejší soud tak neshledal žádný z uplatněných žalobních bodů důvodným a nad rámec těchto uplatněných žalobních bodů nezjistil žádnou vadu, jež by atakovala zákonnost napadeného rozhodnutí a k níž by musel přihlížet z úřední povinnosti, a proto žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

V. Náklady řízení

16. O nákladech řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, a proto mu nenáleží právo na náhradu nákladů řízení, to by náleželo procesně úspěšnému účastníkovi – žalovanému. Zdejší soud však nezjistil, že by žalovanému v souvislosti s řízením vznikly náklady přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti, a proto mu náhrada nákladů řízení nebyla přiznána.

Poučení:

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 nejbližší 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.

Brno 12. listopadu 2020

Petr Šebek v.r.
předseda senátu