



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Mariana Kokeše, Ph.D., a JUDr. Faisala Husseiniho, Ph.D., ve věci

žalobce: **V. K.**
zastoupený daňovým poradcem TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář s.
r. o.
sídlem Jiráskova 1284, 755 01 Vsetín

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 7. 6. 2018, č. j. 25802/18/5300-22441-712084, a č. j. 25807/18/5300-22441-712084

takto:

- I. Žaloba se **zamítá**.
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení
- III. Žalovanému se **nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a průběh správního řízení

1. Žalobce se podanou žalobou domáhá zrušení v záhlaví citovaných rozhodnutí, kterými žalovaný k odvolání žalobce jednak potvrdil celkem 10 dodatečných platebních výměrů Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále též „správní orgán prvního stupně“ či

„správce daně“) ze dne 29. 2. 2016, č. j. 718302/16/3019-50521-711144, č. j. 718377/16/3019-50521-711144, č. j. 718571/16/3019-50521-711144, č. j. 718717/16/3019-50521-711144, č. j. 718792/16/3019-50521-711144, č. j. 718832/16/3019-50521-711144, č. j. 719841/16/3019-50521-711144, č. j. 720099/16/3019-50521-711144, č. j. 720408/16/3019-50521-711144 a č. j. 720531/16/3019-50521-711144, kterými správce daně žalobci podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“); podle § 147 a § 139 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a podle Zprávy o daňové kontrole ze dne 24. 2. 2016, vyměřil daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období únor až březen 2013, červenec 2013, září až listopad 2013, duben 2014, červen 2014 a říjen až listopad 2014 v celkové výši 331 221 Kč a současně žalobci uložil povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 60 888 Kč; jednak zčásti změnil celkem 14 dodatečných platebních výměrů správce daně ze dne 29. 2. 2016, č. j. 718144/16/3019-50521-711144, č. j. 718478/16/3019-50521-711144, č. j. 718530/16/3019-50521-711144, č. j. 718553/16/3019-50521-711144, č. j. 718637/16/3019-50521-711144, č. j. 718919/16/3019-50521-711144, č. j. 719339/16/3019-50521-711144, č. j. 719390/16/3019-50521-711144, č. j. 719425/16/3019-50521-711144, č. j. 720006/16/3019-50521-711144, č. j. 720164/16/3019-50521-711144, č. j. 720228/16/3019-50521-711144, č. j. 720323/16/3019-50521-711144 a č. j. 720596/16/3019-50521-711144, tak, že celková DPH, doměřená žalobci za zdaňovací období leden 2013, duben až srpen 2013, prosinec 2013, leden až březen 2014, květen 2014, červenec 2014, srpen 2014, září 2014 a prosinec 2014 se snižuje z částky 466 313 Kč na částku 297 794 Kč a penále z doměřené daně se snižuje za uvedená daňová období z celkové částky 87 073 Kč na částku 59 553 Kč. V zbylém rozsahu žalovaný dodatečné platební výměry potvrdil a odvolání žalobce proti těmto dodatečným platebním výměrům zamítl.

2. Citovanými platebními výměry správce daně doměřil žalobci DPH ze tří důvodů. Zaprvé správce daně žalobci neuznal odpočet na DPH na vstupu, uplatněný žalobcem v předmětných zdaňovacích obdobích, neboť dle názoru správce daně u žalobce vyvolávaly pochybnosti v souhrnných hlášeních uvedené dodávky zboží (většinou stavebního materiálu, ale i drobné elektroniky, elektrospotřebičů či oblečení) z hlediska jejich využitelnosti v rámci jeho ekonomických činností pro uskutečňování zdanitelných plnění, což je podmínka pro uplatnění nároku na odpočet DPH, uhrazené na tomto zboží na vstupu ve smyslu § 72 odst. 1 zákona o DPH. Žalobce tyto pochybnosti (přes výzvy k prokázání skutečnosti dle § 92 odst. 4 a § 86 odst. 3 daňového řádu) v rámci daňové kontroly neodstranil, a proto správce daně dospěl k závěru, že žalobce neprokázal svůj nárok na odpočet DPH na vstupu. Za druhé u jednoho zdanitelného plnění využil žalobce režim přenesení daňové povinnosti ve smyslu § 92e zákona o DPH, u něhož však dle správce daně žalobce neprokázal, že by provedené práce odpovídaly některému z číselných kódů klasifikace produkce CZ-CPA 41 až 43, a proto režim přenesení daňové povinnosti využít být nemohl. Konečně správce daně zvýšil žalobci DPH z důvodu identifikace nových příjmů žalobce na bankovním účtu, k němuž měl žalobce právo, ačkoliv jeho existenci správci daně nesdělil, neboť žalobce neprokázal, že by tyto příjmy nespádaly do předmětu daně dle § 2 zákona o DPH, nejednalo se o příjmy osvobozené od daně či příjmy u kterých již byla DPH odvedena.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

2. Ve včas podané žalobě (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s. ř. s.“), splňující též ostatní podmínky řízení (§ 65, § 68 a § 70 s. ř. s.), žalobce navrhuje krajskému soudu, aby rozhodnutí žalovaného zrušil.
3. Žalobce v první řadě tvrdí, že jestliže došlo ke zvýšení základu daně, a tudíž i k doměření daně žalobci na základě tvrzení správce daně, že žalobce neunesl důkazní břemeno ve věci prokázání nároku na odpočet u přijatých plnění a rovněž neunesl důkazní břemeno ve věci uskutečnění plnění, došlo tímto postupem k nezákonnému přenesení důkazního břemene na žalobce. Zejména s poukazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu pak žalobce tvrdí, že je povinen v daňovém řízení v souladu s § 92 odst. 3 daňového řádu prokazovat pouze skutečnosti, které tvrdí, přičemž tvrdí-li správce daně (nikoliv tedy daňový subjekt), že daňový subjekt měl vyšší příjmy, než uvedl v daňovém přiznání, je povinností správce daně, nikoliv žalobce, tuto skutečnost prokázat.
4. Žalobce dále uvádí, že žalovaný relevantním způsobem nezpochybnil přijatá plnění, použitá na opravu jeho provozoven v Ivanovicích a Němčicích. Skutečnost, že žalobce přitom tyto provozovny nemá v obchodním majetku, nijak nezpochybňuje, že tam vykonává svou ekonomickou činnost. Zákon o DPH nárok na odpočet DPH váže výlučně na využití přijatých zdanitelných plnění k uskutečňování ekonomických činností. Tuto skutečnost však žalovaný nijak nezpochybnil, a nárok na odpočet DPH na vstupu u zdanitelných plnění, přijatých k opravě provozoven žalobce by tak žalobci svědčit měl. Ve věci uskutečnění zdanitelného plnění v režimu přenesení daňové povinnosti pro společnost VERAMI SE žalobce tvrdí, že tímto postupem nebyla narušena neutralita DPH. Nadto dle žalobce za situace, kdy jak poskytovatel, tak příjemce zdanitelného plnění shodně použijí režim přenesení daňové povinnosti, vzniká dle § 92e odst. 2 zákona o DPH fikce oprávněného použití tohoto režimu. Pokud proto žalobci správce daně doměřil daň za uskutečnění tohoto plnění, postupoval nezákonným způsobem.
5. Co se týče uskutečnění zdanitelných plnění ze strany žalobce, k těm žalobce uvádí, že některé příjmy, zjištěné na jeho bankovním účtu, byly zálohami na uskutečnění zdanitelných plnění, k jejichž uskutečnění následně nedošlo, a tyto zálohy tak byly jednotlivým zákazníkům žalobce vráceny. Jestliže pak z těchto částek správce daně vyměřil žalobci DPH, došlo tím k porušení daňové neutrality, neboť byl žalobce povinen odvést DPH i z příjmů, které fakticky v konečné fázi neobdržel. Pokud tak správce daně, resp. žalovaný, zjistili, že z důvodu vrácení záloh na uskutečnění zdanitelných plnění ze strany žalobce skutečně došlo, měli k tomu z úřední povinnosti přihlédnout při stanovení výše základu daně, neboť žalovaný je povinen v rámci daňového řízení přihlédnout ke všem skutečnostem, které v daňovém řízení vyšly najevo.
6. Ve věci nákupu materiálu pro pana M. žalobce dostatečně prokázal, že pro pana M. pouze koupil a neprodával jej dále. Panem M. byl pouze požádán o nákup materiálu a přepravu. Žalobce se neživí nákupem a prodejem materiálu, což je žalovanému dostatečně známo. Nadto, doměřil-li správce daně z uvedeného nákupu materiálu žalobci DPH, měl také žalobci uznat žalobci odpočet na DPH na vstupu za nákup tohoto materiálu. V opačném případě totiž došlo k narušení daňové neutrality. Stejná situace pak dle žalobce nastala při nákupu materiálu pro paní S. V dalších případech pak žalovaný neprokázal bez pochybností, že se jednalo o uskutečnění zdanitelná plnění žalobce. Zásadní rozpory dle

žalobce existují i ve věci příjmů od pana M., kdy jím původně uvedené skutečnosti jsou zcela v rozporu s jeho svědeckou výpovědí. Správce daně, resp. žalovaný, neprokázali, že situace nastala tak, jak oni tvrdí. Žalobce tvrdí, že z výše uvedených důvodů je žaloba také nepřezkoumatelná.

7. Konečně žalobce tvrdí, že žalovaný prováděl v daňovém řízení při zasílání výzev třetím osobám skryté výslechy svědků, u kterých žalobce nemohl být přítomen, protože se jedná o důkazní prostředky získané v rozporu se zákonem.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě a replika žalobce

8. Žalovaný ve vyjádření k žalobě předně odkazuje na odůvodnění žalobou napadených rozhodnutí a argumentaci tam uvedenou. K tvrzení žalobce ohledně nezákonného přenesení důkazního břemene, žalovaný uvádí, že v případě, že správce daně unese důkazní břemeno stran prokázání důvodnosti pochyb o tvrzení daňového subjektu, dochází k přenesení důkazního břemene zpět na daňový subjekt. Jak vyplývá z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu, správce daně není oprávněn vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze toho, co tvrdí daňový subjekt sám. Správce daně tedy tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb, nikoliv k prokázání nesouladu tvrzení daňového subjektu se skutečností. Žalovaný v této souvislosti uvádí, že institut přenosu důkazního břemene dle daňového řádu se použije shodně, jak u zdanitelných plnění přijatých, tak u zdanitelných plnění uskutečněných. V případě žalobce správce daně své pochybnosti kvalifikovaně vyjádřil, když konstatoval, že mu vyvstaly pochybnosti o nároku na odpočet daně z přijatých daňových dokladů za nákup stavebního materiálu, barev a laků, z přijatých daňových dokladů za nákup zboží a materiálu a z dokladů za nákup pohonných hmot u osobních vozidel. Žalobce přitom po přenesení důkazního břemene neprokázal, že všechna tato plnění použil k uskutečňování svých ekonomických činností. Co se týká uskutečněných zdanitelných plnění, správci daně vznikly pochybnosti o tom, zda byla odvedena daň na výstupu ze všech uskutečněných zdanitelných plnění v souladu s § 21 zákona o DPH, protože žalobce v rámci daňové kontroly předložil pouze bankovní výpisy k bankovnímu účtu č. 107-998780257/0100, přičemž bylo zjištěno, že na žalobcovo jméno byl veden i bankovní účet č. X. Kontrolou veškerých pohybů na tomto bankovním účtu bylo zjištěno, že žalobce obdržel úplaty, které nezahrnul do evidence pro daňové účely dle § 100 zákona o DPH a neuvedl v daňovém přiznání k DPH za předmětná zdaňovací období. Důvodné pochybnosti vznikly správci daně také ve vztahu k uskutečněnému zdanitelnému plnění pro odběratele obchodní společnost VERAMI SE, když správce daně konstatoval, že z poskytnuté dokumentace žalobce nevyplývá, zda truhlářské práce deklarované na vydaném daňovém dokladu, byly oprávněně zahrnuty do režimu přenesení daňové povinnosti. Správce daně tak žalobce vyzval pouze k prokázání jím tvrzených skutečností, přičemž správce daně unesl své důkazní břemeno ohledně vyjádření důvodných pochybností, a naopak žalobce neunesl důkazní břemeno ohledně prokázání jím tvrzených skutečností.
9. Žalovaný dále uvádí k tvrzení nezákonného výslechu svědků, že v případě výzev jednotlivým osobám či bankovním institucím se jednalo o výzvu k poskytnutí informací dle § 57 daňového řádu, a až na takto získaných informací správce daně realizoval jednotlivé výslechy svědků, o nichž byl žalobce vždy informován, avšak nikdy se jich nezúčastnil. Se všemi důkazními prostředky pak byl žalobce prokazatelně seznámen a

mohl se k nim vyjádřit, avšak taktéž tak neučinil. Správce daně tak při dokazování postupoval zákonným způsobem. Žalovaný rovněž nepovažuje platební výměry správce daně za nepřezkoumatelné, neboť z nich jednoznačně vyplývá, jaký skutkový stav měl správce daně za prokázaný, jak byly vymezeny a hodnoceny jednotlivé důkazní prostředky, k jakým závěrům dospěl správce daně na základě provedeného dokazování a na základě jakých skutečností došlo k doměření daně z přidané hodnoty za předmětná zdaňovací období.

10. V replice k vyjádření žalovaného k žalobě žalobce toliko setrvává na svých tvrzeních, vyjádřených v žalobě.

IV. Posouzení věci soudem

11. Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správního orgánu prvního stupně (správce daně), včetně řízení předcházející jejich vydání, a dospěl k závěru, že žaloba **není důvodná** (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
12. Podstatu nyní projednávané věci tvoří polemika žalobce s oprávněností postupu správce daně, na jehož základě neuznal žalobci odpočet na DPH za uskutečnění řady zdanitelných plnění v daných zdaňovacích obdobích, jelikož zjistil u žalobce existenci poskytnutých, avšak nepřiznaných zdanitelných plnění, z nichž mu DPH doměřil, a kterým neuznal poskytnutí zdanitelného plnění v režimu přenesení daňové povinnosti.

IV. a) Nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného

13. Krajský soud se předně zabýval námitkou žalobce ohledně nepřezkoumatelnosti žalobou napadených rozhodnutí, neboť se jedná o tak závažnou vadu, že by se jí soud musel zabývat z úřední povinnosti i nad rámec uplatněných žalobních námitek (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 6. 2004, č. j. 5 A 157/2002-35, rozhodnutí správních soudů jsou rovněž dostupná na www.nssoud.cz). Je-li totiž rozhodnutí správce daně nepřezkoumatelné, lze jen stěží uvažovat o jeho přezkumu správním soudem, což ostatně vyplývá již z lingvistické stránky věci, kdy nepřezkoumatelné rozhodnutí prostě nelze věcně přezkoumat. Takové rozhodnutí by bylo nutno zrušit pro nepřezkoumatelnost, která může nastat buď pro nesrozumitelnost (nelze seznat určitý a jednoznačný výrok, jde o výrok s obsahem rozporuplným, nevykonatelným apod.), nebo pro nedostatek důvodů (odůvodnění je v rozporu s výrokem, popř. uvádí jiné důvody než ty, v nichž má mít dle zákona oporu, odůvodnění postrádá rozhodný důvod pro výrok či neobsahuje žádné hodnocení provedených důkazů a závěr z nich učiněný).
14. S touto námitkou se ovšem krajský soud neztotožňuje, neboť k tomu, aby rozhodnutí správce daně bylo považováno za přezkoumatelné, je mimo jiné nezbytné, aby z odůvodnění rozhodnutí správce daně jednoznačně vyplývalo, že se správce daně posuzovanou věcí zabýval a neopomenul žádné účastníkovy námitky. Stejně tak z odůvodnění musí plynout vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé, přičemž takto formulované právní závěry musí být srozumitelné, vnitřně bezrozporné a nacházející oporu právě ve skutkových zjištěních a provedených důkazech. V opačném případě by se jednalo skutečně o rozhodnutí nepřezkoumatelné, neboť by nedávalo dostatečné záruky vylučující libovůli v rozhodovací činnosti správce daně. O takový případ se však u žalobou napadených

rozhodnutí žalovaného nejedná. Z odůvodnění rozhodnutí žalovaného je totiž jednoznačně zřejmé a seznatelné, na základě jakých důvodů dospěl k závěru, že námitky žalobce uplatněné v odvolání jsou nedůvodné a rozhodnutí správce daně správné. Na rozdíl od žalobce je tak krajský soud toho názoru, že se žalovaný dostatečně a srozumitelně vypořádal se všemi jím uplatněnými námitkami, a to v míře odpovídající jejich relevanci pro podstatu projednávané věci, a není tak zatíženo vadou nepřezkoumatelnosti. Žalobce ostatně ani nenamítá, v čem spatřuje nedostatek důvodů napadeného rozhodnutí, když jím namítanou nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného spatřuje v totožných důvodech, na kterých vystavil i svou argumentaci ohledně nezákonnosti napadených rozhodnutí, což je ovšem otázka týkající se přezkumu merita věci, nikoliv způsobu, jakým k posouzení merita věci dospěl v napadených rozhodnutích žalovaný.

15. Vzhledem k rozsahu, v jakém došlo k přezkumu žalobcem plněných daňových povinností (celkem 24 zdaňovacích období), jenž se následně i zrcadlí v rozsahu daňové kontroly žalobce, napadeného rozhodnutí a následně i ve skutečnosti, že žalobce spíše než napadená rozhodnutí jako celek napadá jeho jednotlivé dílčí části, tvořící samostatně stojící části (neuznání odpočtu na DPH, neuznání poskytnutí plnění v režimu přenesení daňové povinnosti doměření DPH, z dalších uskutečněných zdanitelných plnění), krajský soud se rozhodl zachovat stejnou strukturu přezkumu napadených rozhodnutí a bude se tedy jednotlivými částmi žaloby zabývat odděleně.

IV. b) Neuznání odpočtu na DPH

16. Žalobce ve svých daňových přiznáních uplatňoval odpočet DPH za zdaňovací období leden 2013 až prosinec 2014. Podle § 72 zákona o DPH je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování plnění vymezených v tomto ustanovení. Pro přiznání nároku na odpočet daně je plátce povinen splnit rovněž formální podmínku, která spočívá v předložení daňového dokladu se zákonem stanovenými náležitostmi vyplývajícími z citovaného § 73 odst. 1 zákona o DPH.
17. Při splnění těchto hmotněprávních a formálních podmínek nároku na odpočet daně je daňovému subjektu nárok na odpočet daně zpravidla přiznán, neboť nárok na odpočet daně ve smyslu čl. 167 a násl. Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „Směrnice 2006/112“) je nedílnou součástí systému DPH a v principu nesmí být omezen. Výjimku z tohoto principu představují právě situace, kdy daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet DPH podvodně nebo zneužívajícím způsobem, jak dovodil Soudní dvůr EU ve své judikatuře (srov. např. rozsudek ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech *Mahagében a Péter Dávid*, C-80/11 a C-142/11).
18. Žalobce přitom rozporuje neuznání nároku na odpočet DPH pouze u těch přijatých zdanitelných plnění, která se vztahují k opravě provozoven žalobce v Ivanovicích na Hané a Němčicích (žalobce měl zřejmě na mysli Nezamyslice, v nichž měl mít dle Zprávy o daňové kontrole provozovnu, nikoliv Němčice – pozn. krajského soudu). Zdanitelná plnění přitom měly představovat stavební materiál či barvy a laky, které měly být k opravě těchto provozoven žalobce použity. Ze Zprávy o daňové kontrole vyplývá, že správce daně odpočet DPH u těchto zdanitelných plnění žalobci neuznal, neboť žalobce neprokázal, že tato plnění použil k uskutečnění svých ekonomických činností. Žalobce

totiž zmiňované provozovny neměl ve svém obchodním majetku dle § 4 odst. 4 písm. c) zákona o DPH. Žalobce přitom rozporuje argumentaci správce daně, resp. žalovaného, s poukazem na skutečnost, že podstatným pro uznání nároku na odpočet DPH není to, zda žalobce má předmětné provozovny zavedeny ve svém obchodním majetku, nýbrž to, zda žalobce vykonává v předmětných provozovnách svou ekonomickou činnost, tedy využil přijatá zdanitelná plnění k uskutečňování své ekonomické činnosti, to přitom žalobce nijak nezpochybnil.

19. Krajský soud v rozsahu žalobní námitky přezkoumal napadené rozhodnutí a dospěl k závěru, že námitka žalobce je nedůvodná.
20. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu je povinností daňového subjektu prokázat *„všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních“*. Podle odst. 4 téhož ustanovení dále *„pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence“*. Správce daně podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu naopak prokazuje *„skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem“*.
21. Otázkou rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně se ve své judikatuře již opakovaně zabýval Nejvyšší správní soud. Jeho judikaturu lze shrnout tak, že dle výše citovaných ustanovení je daňový subjekt povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62, nebo ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49).
22. Prizmatem výše uvedeného proto krajský soud přezkoumal průběh daňové kontroly žalobce, a dospěl k závěru, že na žalobce přešlo důkazní břemeno ve vztahu k prokázání výše správcem daně požadovaných skutečností, neboť správce daně unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Z obsahu správního spisu totiž vyplývá, že žalobce v rámci daňové kontroly nepředložil žádné dokumenty, které by jakkoliv spojovaly přijatá zdanitelná plnění s jeho provozovnami v Nezamyslicích či

Ivanovicích na Hané, ani neprokázal, že předmětné provozovny používal k uskutečnění zdanitelných plnění. Nadto tvrzení žalobce o způsobu uplatnění jednotlivých přijatých plnění pro opravu jeho provozoven žalobce učinil až poté, co správci daně vznikly pochybnosti o tom, zda tato přijatá zdanitelná plnění byla užita k uskutečňování ekonomických činností žalobce, na základě výzvy k prokázání skutečností a bylo tak již na žalobci, aby pochybnosti správce daně vyvrátil.

23. Správce daně přitom zpochybnil tvrzení žalobce s poukazem na skutečnost, že žalobce neměl předmětné provozovny vloženy obchodního majetku. Dle § 4 odst. 4 písm. c) zákona o DPH platí, že obchodní majetek jsou majetkové hodnoty, které slouží osobě povinné k dani a jsou touto osobou určeny k uskutečňování ekonomických činností. Pokud by tedy provozovny žalobce byly vloženy do obchodního majetku, bylo by možno usuzovat na použití těchto provozoven k uskutečňování ekonomických činností již z povahy výše citovaného ustanovení. Protože však žalobce předmětné provozovny v obchodním majetku zavedeny neměl, a poukázal-li správce daně na tuto skutečnost, bylo na žalobci, aby prokázal, že předmětné provozovny k uskutečňování svých ekonomických činností používal, tedy aby prokázal jednu z hmotněprávních podmínek vzniku nároku na odpočet DPH. Jak se však podává ze Zprávy o daňové kontrole, žalobce žádným způsobem oprávněnost nároku na odpočet DPH neprokázal, protože mu nárok na odpočet DPH v tomto rozsahu ani nemohl vzniknout.

IV. c) Neuznání poskytnutí plnění v režimu přenesení daňové povinnosti

24. Krajský soud se dále zabýval námitkou žalobce ohledně doměření daně žalobci ze strany správce daně u uskutečnění zdanitelného plnění, které měl žalobce uskutečnit v režimu přenesení daňové povinnosti dle § 92e odst. 1 zákona o DPH. Žalobce tvrdí, že použitím předmětného režimu nebyla žádným způsobem narušena neutralita DPH, navíc § 92e odst. 2 zákona o DPH zakládá právní fikci, že pokud obě strany zúčastněné na transakci použijí shodně režim přenesení daňové povinnosti, má se za to, že takové plnění tomuto režimu podléhá.
25. Ze správního spisu vyplývá, že žalobce v rámci daňové kontroly tvrdil, že uskutečnil pro společnost VERAMI SE truhlářské práce v režimu přenesení daňové povinnosti. Dne 21. 10. 2015 žalobce uvedl do protokolu o ústním jednání, č. j. 3774655/15/3019-60561-707453, že se mělo jednat o vybavení kanceláří společnosti VERAMI SE v Praze. Správce daně však konstatoval, že žalobce nepředložil k uskutečnění zdanitelnému plnění žádný rozpis prací ani materiálu, smlouvy, objednávky či cenové nabídky, na základě čehož správci daně vznikly pochybnosti, zda předmětné zdanitelné plnění odpovídá číselnému kódu klasifikace produkce CZ-CPA 41 až 43, platnému od 1. 1. 2008. Proto žalobce vyzval k prokázání těchto skutečností. Žalobce nicméně k uskutečnění zdanitelnému plnění doklady prokazující klasifikaci jím uskutečnění zdanitelného plnění nedoložil, a proto správce daně žalobci ve věci předmětného zdanitelného plnění doměřil DPH.
26. Podle § 92e odst. 1 zákona o DPH platí, že „[p]ři poskytnutí stavebních nebo montážních prací, které podle sdělení Českého statistického úřadu o zavedení Klasifikace produkce (CZ-CPA) uveřejněného ve Sbírce zákonů odpovídají číselnému kódu klasifikace produkce CZ-CPA 41 až 43 platnému od 1. ledna 2008, plátcí použije plátce režim přenesení daňové povinnosti.“ Podle odstavce 2 tohoto ustanovení platí, že „[p]okud plátce, který uskuteční v souvislosti s poskytnutím stavebních nebo montážních prací podle odstavce 1 zdanitelné plnění související

s těmito pracemi, použije k tomuto zdanitelnému plnění režim přenesení daňové povinnosti a plátce, pro kterého byly tyto práce poskytnuty, doplní v evidenci pro účely daně z přidané hodnoty výši daně, má se za to, že toto zdanitelné plnění režimu přenesení daňové povinnosti podléhá.“

27. Krajský soud k tomu uvádí, že režimu přenesení daňové povinnosti dle § 92e odst. 1 zákona o DPH mohou podléhat pouze ta plnění, která spadají do některé z kategorií číselných kódů klasifikace produkce CZ-CPA 41 až 43, platné od 1. 1. 2008, vydané Českým statistickým úřadem. To vyplývá zejména ze znění § 92a odst. 1 zákona o DPH, dle kterého platí, že „[v] režimu přenesení daňové povinnosti je plátce, pro kterého bylo zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku uskutečněno, povinen přiznat daň ke dni uskutečnění zdanitelného plnění.“ Zákon zde nedává možnost dispozice s režimem plnění daňových povinností u jednotlivých daňových subjektů. Jinými slovy, tam kde jsou splněny podmínky pro použití režimu přenesení daňové povinnosti, se tento režim použít musí, a naopak režim přenesení daňové povinnosti nelze použít v případech, kdy zákon jeho použití nepředpokládá. Pokud tedy žalobce chtěl použít režim přenesení daňové povinnosti, byl povinen prokázat, že pro jím uskutečněné zdanitelné plnění zákon použití tohoto režimu předpokládá. Žalobce však v rámci daňové kontroly nepředložil žádné doklady ani neučinil žádná tvrzení, kterými by prokazoval svůj nárok na použití režimu přenesení daňové povinnosti u uskutečněného zdanitelného plnění pro společnost VERAMI SE, a byl proto povinen DPH přiznat a uhradit standardním způsobem.
28. K žalobcem tvrzené existenci fikce režimu přenesení daňové povinnosti krajský soud uvádí, že výklad § 92e odst. 2 zákona o DPH žalobcem je nesprávný. Dle tohoto ustanovení se totiž fikce režimu přenesení daňové povinnosti zakládá pouze u těch uskutečněných zdanitelných plnění, která souvisí s uskutečněnými zdanitelnými plněními dle odst. 1 tohoto ustanovení, tedy s plněními, spadajícími pod číselné kódy klasifikace produkce CZ-CPA 41 až 43, platné od 1. 1. 2008. Jak již krajský soud konstatoval výše, žalobce v první řadě neprokázal, že jím uskutečněné zdanitelné plnění spadá pod číselné kódy předmětné klasifikace produkce, a ani netvrdil, že by jím uskutečněné zdanitelné plnění souviselo se zdanitelným plněním, které by do této klasifikace produkce spadalo. S ohledem na výše uvedené tak krajský soud musí shledat námitku žalobce nedůvodnou.

IV. d) Nezákonné přenesení důkazního břemene na žalobce

29. Žalobce v této souvislosti namítá, že správce daně při posuzování řádného plnění daňových povinností ze strany žalobce nezákonným způsobem přenesl důkazní břemeno na žalobce, když po žalobci požadoval prokázat, že řádně přiznal veškerá svá zdanitelná plnění, neboť bylo na správci daně, aby prokázal, že žalobce vykázal v předmětných zdanitelných obdobích vyšší zisky, než jaké tvrdil v daňových přiznáních. Následně pak žalobce rozporuje některá dílčí plnění, ze kterých mu správce daně doměřil DPH.
30. Krajský soud se k rozložení důkazního břemene v daňovém řízení vyjádřil již výše, ve vztahu k zákonnosti neuznání nároku žalobce na odpočet DPH. Stejným způsobem je pak třeba nahlížet i na rozložení důkazního břemene ve vztahu k zdanitelným plněním, které dle správce daně žalobce nepřiznal. Po přezkoumání napadených rozhodnutí dospěl krajský soud k závěru, že správce daně unesl důkazní břemeno ve vztahu k zpochybnění úplnosti žalobcem v daňovém řízení tvrzeným skutečností. Ztotožnit se s argumentací žalobce lze dle krajského soudu pouze potud, pokud žalobce uvádí, že po něm nelze

požadovat prokazování něčeho, co žalobce sám netvrdí. Obecně lze totiž říct, že daňový subjekt má v rámci daňového řízení povinnost prokázat skutečnosti, které sám tvrdí. Podle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence. Toto ustanovení však, jak již vícekrát potvrdil Ústavní soud (viz nálezy ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95; rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná na <http://nalus.usoud.cz>), nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám.

31. V nyní projednávané věci tomu tak ovšem dle krajského soudu bylo. Podle § 21 odst. 1 zákona o DPH platí, že plátce daně je povinen „*přiznat ke dni uskutečnění zdanitelného plnění nebo ke dni přijetí úplaty, a to k tomu dni, který nastane dříve, pokud zákon nestanoví jinak. Plátce daň uvádí v daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém mu vznikla povinnost přiznat daň.*“ Plátce daně je tedy v daňovém přiznání povinen přiznat uskutečnění zdanitelného plnění, k němuž došlo nebo úplata, za nějž byla přijata v daném daňovém období. To žalobce učinil, když podal za jednotlivá daňová období daňová přiznání společně se souhrnným hlášením poskytnutých zdanitelných plnění.
32. Následně však správce daně na základě vlastní úřední činnosti zjistil, že žalobce, kromě bankovního účtu, který uvedl, že používá ke své podnikatelské činnosti, disponoval ještě dalším bankovním účtem X, jehož kontrolou bylo zjištěno, že na tomto účtu se nachází příjmy, které žalobce nepřiznal v daňovém přiznání, ani je nezahrnul do evidence pro daňové účely. Dle krajského soudu zjištění této skutečnosti samo o sobě je dostatečným pro to, aby správce daně zpochybnil ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných žalobcem, neboť zjištěním dalších příjmů v nikoliv zanedbatelné výši 2 298 534 Kč samo o sobě vzbuzuje podezření, zda žalobce přiznal veškerá zdanitelná plnění, která v jednotlivých daňových obdobích uskutečnil. Na základě výzvy k prokázání skutečností ze dne 8. 1. 2016, č. j. 19313/16/3019-60561-707453, pak žalobce správci daně sdělil, že některé příjmy na výše uvedeném bankovním účtu byly příjmy osobní (vrácení půjček, prodej automobilu, prodej obrazu), zálohy za neuskutečněné zakázky, vrácené platby za pojištění a spoření. O některých příjmech pak žalobce uvedl, že jsou to příjmy za provedené zakázky. Většinu těchto tvrzení však žalobce ničím nepodložil, proto správce daně přistoupil k doměření daně žalobci z uskutečněných avšak nepřiznaných zdanitelných plnění.
33. Nadto krajský soud dodává, že žalobce následně až v odvolání proti jednotlivým platebním výměrům doplnil důkazní návrhy k prokázání svých skutečností, přičemž nelze odhlédnout od skutečnosti, že správce daně sám před postoupením odvolání všechny žalobcem navrhované důkazy provedl, a u těch příjmů, u kterých byly provedenými důkazy vyvráceny pochybnosti správce daně o povaze příjmů tak, jak tvrdil žalobce, navrhl sám správce daně, aby žalovaný platební výměry co do výše základu daně, doměřené daně i penále upravil (a uznal tak žalobcem tvrzené skutečnosti). Uvedená zjištění pak ostatně také byly důvodem pro změnu (spočívající ve snížení částky doměřené DPH, resp. penále) celkem 14 dodatečných platebních výměrů správce daně ze strany

žalovaného. Přesto však i po provedeném dokazování zůstaly některé pochybnosti správce daně, resp. žalovaného nevyvráceny, přičemž krajský soud považuje v tomto ohledu postup správce daně i žalovaného při provádění důkazů a jejich hodnocení za důkladně provedený. Nelze tak tvrdit, že by správce daně, resp. žalovaný, nezákonným způsobem přenášeli důkazní břemeno na žalobce ve věci uskutečněných zdanitelných plnění, když správce daně dostatečným způsobem zpochybnil úplnost žalobcem v daňovém přiznání tvrzených skutečností.

34. Jestliže pak žalobce odkazuje judikaturu Nejvyššího správního soudu, je potřeba uvést, že na nyní projednávanou věc je judikatura, týkající se důkazního břemene ve věcech daňových podvodů, neaplikovatelná, neboť se tato judikatura týče rozložení důkazního břemene u prokazování účasti na daňovém podvodu a vědomosti o této účasti při uplatňování nároku na odpočet DPH, což je věc od nyní projednávané věci skutkově zcela odlišná. Pokud pak žalobce odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 6. 2016, č. j. 9 Afs 44/2016-40, krajský soud uvádí, že tento rozsudek není v rozporu s tvrzením krajského soudu. Ve věci, v níž bylo citovaným rozsudkem Nejvyššího správního soudu rozhodnuto, bylo u stěžovatele (daňového subjektu) taktéž zjištěno, že disponoval příjmy na bankovním účtu, které neuvedl v evidenci pro daňové účely ani nepřiznal v daňovém přiznání. Následně Nejvyšší správní soud uvedl, že „*k obdobným závěrům soud dospěl ve vztahu k unesení důkazního břemene ohledně sporných příjmů. Správce daně zjistil na bankovních účtech stěžovatele platby v jeho prospěch, které nebyly zahrnuty v daňové evidenci ani v podaném daňovém přiznání. Vzhledem k tomu, že vznikly pochybnosti ohledně toho, zda se nejedná o zdanitelné příjmy, stěžovatele opakovaně vyzýval k prokázání jejich charakteru.*“ Nejvyšší správní soud tak potvrdil, že je to daňový subjekt, kdo je v pochybnostech povinen prokázat charakter jeho příjmů. Uvedené závěry z tohoto rozsudku jsou dle krajského soudu aplikovatelné i na nyní projednávanou věc, a to i přes skutečnost, že v dané věci Nejvyšší správní soud rozhodoval o kasační stížnosti ve věci daně z příjmů fyzických osob ve smyslu zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, neboť v nyní projednávané věci daňová kontrola žalobce probíhala jak ve vztahu k dani z příjmů, tak ve vztahu k DPH, přičemž DPH bývá neoddělitelně spjata s daní z příjmů fyzických osob ze samostatné činnosti či daní z příjmů právnických osob.

IV. e) Doměření DPH z dalších uskutečněných zdanitelných plnění

35. K jednotlivým dílčím námitkám žalobce ve vztahu k uskutečněním zdanitelným plněním krajský soud považuje za dostatečné se vyjádřit již jen ve stručnosti. Ohledně plnění, u kterých bylo prokázáno, že se jednalo o zálohy za provedené zakázky, které se neuskutečnily, je potřeba uvést, že v takovém případě měl žalobce povinnost upravit základ daně a výši daně v souladu s § 42 odst. 1 a 2 zákona o DPH. Podle § 42 odst. 3 písm. c) zákona o DPH se totiž oprava základu daně a výše daně považuje za samostatné zdanitelné plnění, které se mělo uskutečnit nejpozději v poslední den zdaňovacího období, v němž došlo v souladu s § 42 odst. 2 zákona o DPH k úpravě evidence pro účely daně z přidané hodnoty. Jestliže tedy žalobce neprovedl úpravu evidence pro účely daně z přidané hodnoty, nemohlo zdanitelné plnění v podobě úpravy základu daně a výše daně být považováno za uskutečněné, a správce daně proto tuto skutečnost v rámci daňového řízení nemohl zohlednit. To však žalobci nemohlo bránit v tom, aby ve lhůtě pro vyměření daně provedl úpravu evidence pro daňové účely a uplatňoval snížení základu

daně a výše daně v dalších daňových obdobích. K narušení daňové neutrality tak v žalobcem tvrzeném případě dojít nemohlo.

36. Pokud jde o žalobcem uváděné plnění pro pana M., i v tomto případě dle krajského soudu správce daně dostatečným způsobem prokázal, že žalobce jako podnikatel nakoupil zboží (materiál na podbití střechy), za které mu následně bylo zaplacen panem M. Jinak tomu ani být nemohlo, neboť pan M. nebyl zákazníkem společnosti JAF HOLZ, spol. s r. o., u níž žalobce předmětný materiál nakupoval (naproti tomu žalobce takovým zákazníkem byl), žalobce tak materiál musel koupit sám a převedení tohoto materiálu za úplaty panu M. pak nelze považovat za nic jiného, než za prodej zboží ve smyslu § 2 odst. 1 zákona o DPH. Dlužno dodat, že v tomto případě žalobci nic nebránilo uplatnit v předmětném obchodním případě odpočet na DPH, čímž by, v případě, že žádnou přidanou hodnotu při prodeji nevykázal, zajistil sám sobě finanční neutralitu této transakce (samozřejmě za předpokladu správného přiřazení uplatněného zboží ke zdanitelnému plnění, k jehož poskytnutí přijaté zboží sloužilo). V případě přijaté platby ze strany paní S. pak správce daně dostatečným způsobem prokázal, že se jednalo o přijetí zálohy za uskutečnění služby, přičemž k postupu správce daně i žalobce při vrácení zálohy na poskytnuté služby se krajský soud vyjádřil již v přechozím odstavci.
37. Ohledně dalších dílčích plnění (S., F., D. a další) pak krajský soud opakuje, že správce daně své důkazní břemeno unesl, a byl to naopak žalobce, kdo neprokázal povahu existujících, ale jím nepřiznaných příjmů. Totéž lze konstatovat i k tvrzení žalobce, týkajícího se Doc. PhDr. M. M., CSc., k čemuž krajský soud dodává, že žalobce ani nekonkretizuje, jaká tvrzení pana M. měla být v rozporu s jeho svědeckou výpovědí, ani jaké závěry pro zákonnost napadených rozhodnutí lze z této skutečnosti dovodit. K námitce žalobce ohledně nezákonného pokládání otázek ze strany správce daně je potřeba uvést na pravou míru, že správce daně je oprávněn provádět výzvy k poskytnutí informací a předložení listin dle § 57 odst. 1 a § 93 odst. 4 daňového řádu, je-li to nezbytné pro účely správy daní. Krajský soud v tomto ohledu neshledává pochybení správce daně, když navíc u většiny subjektů, jež byli vyzváni k prokázání skutečností a doložení listin, byly následně provedeny svědecké výpovědi, přičemž o předvolání svědků byl žalobce vždy řádně informován, avšak nikdy se k výsledkům nedostavil, a u těch osob, u nichž výsledky provedeny nebyly, správce daně vždy konstatoval, že jeho pochybnosti ohledně povahy žalobcem přijatých příjmů byly vyvráceny a uznal tak tvrzení žalobce ohledně povahy daných příjmů. Navíc se všemi výsledky kontrolních zjištění i jejich podklady byl následně žalobce řádně seznámen v rámci daňové kontroly.

V. Závěr a náklady řízení

38. Krajský soud proto na základě výše uvedeného žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl, neboť není důvodná.
39. O náhradě nákladů řízení krajský soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobci ve věci úspěch neměli (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo,

náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, pročez mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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 29. ledna 2020

JUDr. Zuzana Bystřická, v.r.
předsedkyně senátu