



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců Mgr. Petra Sedláka, Ph.D. a JUDr. Václava Štencla, MA ve věci

žalobce: **Hatsoni, a. s.**, IČO 27757854
sídlem Vídeňská 183/124, 619 00 Brno

proti

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

o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 25. 10. 2017, č. j. 45395/17/5300-21442-700225, a č. j. 44453/17/5300-21442-700225,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) platebními výměry ze dne 5. 10. 2016, č. j. 4048230/16/3002-50526-703674, a ze dne 23. 11. 2016, č. j. 4545975/16/3002-50526-703674 (dále jen „platební výměry“), žalobci vyměřil daň

z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2014 ve výši 171 269 Kč a za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2014 ve výši 303 229 Kč. Žalovaný následně rozhodnutími ze dne 25. 10. 2017, č. j. 45395/17/5300-21442-700225 a č. j. 44453/17/5300-21442-700225 (dále jen „napadená rozhodnutí“), podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) zamítl odvolání žalobce podaná proti platebním výměrům a platební výměry potvrdil. Proti oběma napadeným rozhodnutím podal žalobce samostatné žaloby, které soud usnesením ze dne 11. 7. 2019, č. j. 31 Af 1/2018-44, spojil ke společnému řízení.

II. Shrnutí stanovisek účastníků řízení

2. Žalobce se domáhá zrušení napadených rozhodnutí a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Ve svých žalobách namítá, že prokázal, že přijal předmětná plnění. Postup správce daně, který po předložení důkazních prostředků opakovaně uvádí, že stále nedošlo k odstranění pochybností, je nezákonný. Správce daně se zpronevěřil účelu správy daně a porušil základní zásady daňového řízení. Nepřihlédl ke zjištěným skutečnostem a pouze s ohledem na jednání dodavatele rozhodl v neprospěch žalobce. Ve vztahu ke společnosti KOMÁROVSKÁ STAVEBNÍ s. r. o. žalobce uvádí, že vzhledem k postupu správce daně a pouze opakovanému vznášení pochybností upustil od dalšího bezúčelného navrhování důkazních prostředků. Prokázaná existence plnění a předložení standardních dokladů jsou zcela obvyklou sadou důkazů. Požadavky ze strany správce daně a žalovaného jsou v rozporu se zásadou zákazu nadměrného zatěžování daňových subjektů. Žalobce využil nabídku na pořízení ložního prádla od společnosti, se kterou uskutečnil několik obchodních případů sám nebo některá ze společností ve skupině, které využil ke své ekonomické činnosti, akceptoval podmínky dodavatele na úhradu kupní ceny. S dodavatelem resp. jeho jednatelem byl ve standardním kontaktu, prověřil jeho registraci k dani i skutečnost, že není evidován jako nespolehlivý plátce, převzal sjednanou dodávku ložního prádla a zaplatil kupní cenu, přičemž skutečné poskytnutí plnění bylo prokázáno. Žalobce je soukromý subjekt a má omezenou možnost kontroly plnění daňových povinností svých dodavatelů. Účast žalobce na daňovém podvodu žalovaný ani netvrdí, neboť by ji ani nebyl schopen prokázat. Obdobně žalobce popisuje svůj postup a splnění důkazního břemene ze své strany v případě dodávky protipožárních dveří a chemického vyčištění topného systému od společnosti Budovy Brno s. r. o. a dodávky vybavení provozovny od společnosti Centralshop s. r. o. K plnění od společnosti HELLSTEIN spol. s r. o. žalobce přiložil dokumenty k čističce odpadních vod, o kterou se zajímal jako vlastník nemovitosti, ke které žádná čistička ani kanalizace nenáležela a splašky jsou svedeny do žumpy, kterou má v pronájmu.
3. Žalovaný ve svých vyjádřeních odkazuje na napadené rozhodnutí a navrhuje, aby soud žalobu zamítl. Skutečnosti, na jejichž základě správce daně pojal pochybnosti, uvedl ve výzvě k prokázání skutečností. V případě, že žalobce na výzvu nereagoval a neidentifikoval osoby, které se realizace plnění zúčastnily, nenavrl svědky ani jiné důkazy, žalovaný dospěl k závěru, že neunesl důkazní břemeno. Svědka Š. se nepodařilo vyslechnout. Byl-li s ním žalobce ve standardním obchodním kontaktu, mohl jeho účast sám zajistit. V případě plnění od HELLSTEIN spol. s r. o. z faktury ani likvidačního listu nebylo zřejmé, o jakou čističku se jedná, kde se nachází, zda již byla zprovozněna, zda ji žalobce využívá v rámci své ekonomické činnosti. S veškerými důkazy se správce daně ve zprávě o daňové kontrole vypořádal.

4. Žalobce v replikách uvádí, že nemůže nést odpovědnost za interní poměry svých dodavatelů, a to navíc po poskytnutí plnění. V době poskytování plnění byli kontaktní a žalobce přijal veškerá potřebná opatření proti daňovým podvodům. Správci daně žalobce uvedl, že bude předkládat důkazní prostředky v průběhu odvolacího řízení. Žalovaný nikdy neprokázal své tvrzení, že dodavatelé žalobce jsou nekontaktní, neplní své daňové povinnosti a nepodávají daňová přiznání. Žalobce navrhl jako důkazní prostředek výpověď svědka Š. Svědek se správcem daně komunikoval, omlouval se, avšak pro správce daně byl natolik nekontaktním, že k výsledku nedošlo. Není zřejmé, co žalovaný dovozuje ze svého tvrzení ohledně účasti či neúčasti žalobce či jeho zástupce při výsledku. Ve svém odvolání žalobce uvedl skutečnost patrnou z likvidační faktury, že se jedná o projekt ČOV. Žalovaný postupoval v rozporu se zákonem, svá tvrzení neodůvodnil a neprokázal, důkazní prostředky navržené žalobcem neprovedl, případně je nevzal vůbec v potaz, neprokázal, že by dodavatelé žalobce neodvedli daň z plnění poskytnutých žalobci, ani že by žalobce měl vědět, že takové riziko hrozí.
5. Při ústním jednání soudu účastníci setrvali na svých stanoviscích.

III. Posouzení věci krajským soudem

6. Krajský soud v Brně na základě včas podaných žalob přezkoumal napadená rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů; dále jen „s. ř. s.“), jakož i řízení předcházející jejich vydání. Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).
7. Soud předesílá, že *„míra precizace žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod, byť i vyhovující, obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej. Není naprosto namístě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobcova advokáta.“* (rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78; všechna zde citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). K obecným žalobním námitkám, jako je například sumárně namítané porušení základních zásad daňového řízení, se proto soud může vyjádřit taktéž pouze v obecné rovině, a to tak, že při přezkumu napadených rozhodnutí a jim předcházejících řízení v mezích žalobních bodů žádné porušení žalobci zmiňovaných zásad neshledal. Ke konkrétnějším námitkám žalobce (s nimiž patrně také spojoval ono obecně namítané porušení základních zásad) se již soud vyjádří podrobněji.
8. Jelikož jádrem sporu je otázka unesení důkazního břemene ze strany žalobce, považuje soud za potřebné předestřít zejména právní úpravu vymezující rozložení důkazního břemene v daňovém řízení a skutečnosti rozhodné pro uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty.
9. Podle § 92 daňového řádu „[s]právníce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů“ (odstavec 2). Povinností daňového subjektu je prokázat „všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních“ (odstavec 3). „[P]okud 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“ (odstavec 4). Správce daně 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“ [odstavec 5 písm. c)].

10. Ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu k rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně lze shrnout tak, že daňový subjekt je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však 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. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS, 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). Správce daně nicméně není oprávněn daňový subjekt vyzvat k prokázání čehokoli, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, dostupný na <http://nalus.usoud.cz/>).
11. Pro uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty je plátce daně povinen předložit daňový doklad [§ 73 odst. 1 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů], a tím prokázat uskutečnění zdanitelného plnění. Tuto povinnost je nicméně třeba vykládat v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu tak, že prokazování nároku na odpočet daně je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet, není-li zároveň prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo, resp. došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 44/2011-103). Pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty tedy nejsou rozhodné jen formální náležitosti předloženého a řádně zaúčtovaného daňového dokladu, ale stav faktický, tj. faktické přijetí zdanitelného plnění, které musí být uskutečněno jiným plátcem daně. Je proto nezbytné, aby daňový subjekt prokázal v daňovém řízení správci daně nejen to, zda došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, zda toto plnění uskutečnila osoba – plátce daně, jenž je jako poskytovatel tohoto plnění uvedena v dokladu, který daňový subjekt jako důkaz k prokázání tvrzeného právního stavu předkládá (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2016, č. j. 4 Afs 295/2015-45).

12. Výše uvedený výklad právních předpisů je plně v souladu s úvahami žalovaného. Zbývá proto posoudit, zda správce daně (potažmo žalovaný) zjistil konkrétní skutečnosti, z nichž plyne nevěrohodnost, neúplnost, neprůkaznost či nesprávnost žalobcem předložených podkladů, tj. zda došlo k přechodu důkazního břemene zpět na žalobce a zda žalobce následně své důkazní břemeno unesl.
13. Žalobce předložil správci daně k jednotlivým plněním výlučně listinné podklady – faktury, evidenci majetku, smlouvu o nájmu, smlouvu o dílo, notářský zápis, dodací listy, bankovní výpis, výdajové pokladní doklady, předávací protokoly, protokoly o zařazení majetku, záruční listy, objednávky. Těmito listinnými podklady žalobce bezesporu unesl své prvotní důkazní břemeno a došlo k přechodu důkazního břemene na správce daně, který mohl přenést důkazní břemeno zpět na žalobce pouze v případě, že by předestřel dostatečně závažné pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti žalobcem předložených podkladů.
14. Správce daně své pochybnosti velmi podrobně popsal a odůvodnil ve svých výzvěch k prokázání skutečností ze dne 18. 3. 2016, č. j. 1009357/16/3002-60564-711181, a ze dne 22. 3. 2016, č. j. 1097509/16/3002-60564-711181. Jelikož žalobce tyto pochybnosti vyvrací spíše v obecné rovině, nepovažuje soud za účelné rekapitulovat na tomto místě výčet veškerých pochybností správce daně a odkazuje tak na obsah těchto výzev.
15. Co se týče plnění od společností KOMÁROVSKÁ STAVEBNÍ s. r. o., Budovy Brno s. r. o. a Centralshop s. r. o., jedním z důvodů pochybností na straně správce daně byla nekontaktnost těchto subjektů, neplnění daňových povinností z jejich strany, resp. povinnosti zveřejnit účetní závěrku, nemožnost vyslechnutí jejich tehdejšího jednatele Ing. Š. či skutečnost, že jejich sídlo je pouze virtuální. Především je však nutno zdůraznit, že se nejednalo o pochybnosti jediné. Správce daně v některých případech nemohl ztotožnit podpisy na předložených dokumentech s konkrétními osobami údajně jednajícími za dodavatele, některé listiny nebyly podepsány v souladu se způsobem jednání za společnost, zapsaným v obchodním rejstříku, v některých případech nebyly předložené podklady (např. smlouva o dílo) dostatečně určité, v některých případech se deklarovaná plnění navíc zcela míjela s předmětem jejich činnosti, zapsaným v obchodním rejstříku. Průkaznost jednotlivých listinných podkladů ve vztahu ke všem těmto společnostem přitom nebylo možné hodnotit zcela izolovaně, neboť nebylo možné odhlédnout od skutečnosti, že tyto tři subjekty byly spojeny osobou jednatele Ing. Š., který tak měl údajně zajišťovat obchodní spolupráci se žalobcem prostřednictvím třech různých společností.
16. Jestliže žalobce teprve ve své replice k vyjádření žalovaného namítl, že správce daně neunesl své důkazní břemeno k tomu, že dodavatelé žalobce byli dlouhodobě nekontaktní, neplnili si své daňové povinnosti, resp. povinnost podávat daňové přiznání, pak soud v první řadě uvádí, že se jedná o námitku opožděnou (viz § 71 odst. 2 ve spojení s § 72 odst. 1 s. ř. s.), a tudíž nepřipustnou. Pouze nad rámec nezbytného odůvodnění soud uvádí, že uvedené skutečnosti byly pro správce daně skutečnostmi známými z jeho úřední činnosti, žalobce byl s nimi seznámen přinejmenším v rámci výzev k prokázání skutečností a nikterak je v průběhu daňové kontroly a daňového řízení nezpochybňoval. Některé z těchto skutečností jsou navíc potvrzeny dalšími podklady obsaženými ve správním spise (byť v některých případech v neveřejné části spisu).

17. Krajský soud má za to, že uvedené pochybnosti byly naprosto konkrétní, důvodné a zcela zásadní. Za daného stavu správce daně rozhodně nemohl toliko na základě předložených listinných podkladů mít za prokázané, že se předmětná plnění uskutečnila, popřípadě, že se uskutečnila tak, jak žalobce deklaroval (např. že skutečným dodavatelem byl deklarovaný dodavatel). Správce daně se přitom sám snažil vyslechnout bývalého jednatele uvedených společností, leč neúspěšně. Po řadě omluv ze zdravotních důvodů požádal o jeho předvedení k výslechu, nicméně předvedení se Policií České republiky nepodařilo realizovat. Správce daně tak z vlastní iniciativy učinil vše pro to, aby co nejúplněji zjistil skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně.
18. V případě deklarovaného plnění od společnosti HELLSTEIN spol. s r. o. pak pochybnosti správce daně pramenily ze skutečnosti, že byla předložena pouze faktura s předmětem plnění „Rate 50% dodávky dle SOD včetně dopravy“, aniž by bylo patrné, o jaké dílo se jedná, zda uvedené plnění žalobce využíval ke své ekonomické činnosti, zda již bylo dílo dokončeno apod. Objasnil-li žalobce pouze to, že se jednalo o čističku odpadních vod, pochybnosti správce daně byly zcela na místě. Jestliže žalobce neuvedl žádné konkrétní okolnosti tohoto plnění, nemohl správce daně vůbec posoudit, zda bylo plnění uskutečněno, popř. zda je žalobce využil ke své ekonomické činnosti.
19. Krajský soud má proto za to, že správce daně sdělením pochybností ve výzvách k prokázání skutečností řádně přenesl důkazní břemeno zpět na žalobce. Jestliže žalobce na výzvy nijak nereagoval, své důkazní břemeno neunesl.
20. Tvrzení žalobce, že upustil od dalšího, neúčelného navrhování důkazních prostředků z důvodu postupu správce daně, považuje soud za zjevně účelové. Správce daně sice opakovaně požadoval po žalobci další a další informace, nicméně to bylo dáno skutečností, že k jednání správce daně se dostavoval pouze zástupce žalobce, který zjevně nebyl podrobněji seznámen s jednotlivými obchodními případy a zpravidla na otázky správce daně odpovídal tak, že skutečnosti zjistí a sdělí při dalším jednání. Z toho důvodu byla jednání se žalobcem vleklým neplodným dialogem, který nemohl vyústit v nic jiného, než formulování jednotlivých otázek v rámci výzev k prokázání skutečností. Jestliže žalobce na výzvy nijak nereagoval, otázky správce daně ponechal nezodpovězené, další požadované doklady nepředložil a nenavrhl ani žádné jiné důkazy, nemohl být následně překvapen ze závěru správce daně, že své důkazní břemeno neunesl. Postup správce daně byl korektní a nemohl být důvodem pro ignorování jeho výzev k prokázání skutečností. Následnou nečinnost žalobce nelze hodnotit jinak než jako svobodné rozhodnutí žalobce čelit negativním důsledkům spojeným s nerespektováním výzev.
21. Ani tvrzení žalobce o tom, že se choval způsobem, který je v běžném obchodním životě standardní, a dostatečným způsobem prověřil svého obchodního partnera, nijak neospravedlňuje jeho postup po obdržení výzev k prokázání skutečností. Důvodem neuznání nároku na odpočet daně totiž nebylo primárně to, že jeho dodavatelé nebyli kontaktní nebo že by žalobce nebyl v obchodním styku dostatečně obezřetný. Důvodem bylo neprokázání, že se plnění uskutečnila, potažmo, že se uskutečnila tak, jak žalobce deklaroval. Žalobce přitom mohl reagovat na dotazy správce daně, osvětlit konkrétní okolnosti transakcí, uvést, které konkrétní osoby se na transakcích osobně podílely, a mohl také navrhnout výslech těchto osob. Časový odstup mezi svědeckou výpovědí a rozhodnými skutečnostmi není důvodem neprovedení tohoto důkazu a případná neúplnost skutečností sdělených svědkem nemůže vést automaticky k neunesení důkazního břemene. Při dokazování přitom žalobce ani nebyl odkázán na součinnost

svého obchodního partnera. Také proto se svého důkazního břemene nemůže zprostit tvrzením, že veškerá jednání s dodavateli probíhala řádně a že si své partnery dopředu ověřil.

22. Krajský soud proto shrnuje, že v postupu správce daně ani žalovaného neshledal žádné pochybení, průběh daňové kontroly a daňového řízení i obsah napadených a prvostupňových rozhodnutí plně odpovídají zákonu i zásadám daňového řízení.
23. Navržené listinné důkazy (listiny připojené k žalobě) krajský soud neprováděl, neboť nemohly přispět k dalšímu objasnění skutkového stavu věci a zejména nemohly zvrátit skutečnost, že žalobce v rámci daňového řízení neunesl své důkazní břemeno (tento nedostatek nelze zhojit v soudním řízení prováděním důkazů, jejichž provedení žalobce mohl navrhnout již v daňovém řízení, ale neučinil tak).

V. Shrnutí a náklady řízení

24. Krajský soud na základě shora provedeného posouzení neshledal žaloby důvodnými, a proto je ve smyslu § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
25. O nákladech řízení bylo rozhodnuto ve smyslu § 60 s. ř. s., podle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl na věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. V dané věci neúspěšný žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení a žalovanému v souvislosti s tímto řízením žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí 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 1. října 2019

JUDr. Jaroslava Skoumalová v. r.
předsedkyně senátu