



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudců JUDr. Ing. Venduly Sochorové a JUDr. Petra Polácha v právní věci žalobkyně: **PS plast s. r. o.**, se sídlem Násedlovice 212, zast. Daňové a účetní služby s. r. o., se sídlem Zbraslavská 12/11, Praha 5, vykonávající daňové poradenství prostřednictvím Ing. Martina Vargy, daňového poradce, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 7. 2016, č. j. 31853/16/5300-21444-700333

takto:

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

Žalobce se žalobou ze dne 27. 9. 2016 domáhal přezkumu rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 7. 2016, č. j. 31853/16/5300-21444-700333, kterým byla zamítnuta odvolání žalobce proti předchozím prvostupňovým správním rozhodnutím Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj ze dne 16. 12. 2014 – dodatečným platebním výměrům na dani z přidané

hodnoty za zdaňovací období měsíce dubna, května, června, července, srpna a listopadu 2011, č. j.: 4278804/14/3013-50521-705772, 4279178/14/3013-50521-705772, 4279289/14/3013-50521-705772, 4279370/14/3013-50521-705772, 4279424/14/3013-50521-705772 a 4279462/14/3013-50521-705772. Uvedenými dodatečnými platebními výměry byla žalobci za zmiňovaná zdaňovací období doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 30 005 Kč, 16 798 Kč, 19 895 Kč, 16 667 Kč, 20 000 Kč a 13 654 Kč; současně byla žalobci u každé uvedené doměřené daně uložena povinnost uhradit z ní penále.

Žalobce je plátcem daně z přidané hodnoty s měsíčním zdaňovacím obdobím, přičemž se zabývá koupí a prodejem výrobků z plastů. Žalobce podal u správce daně prvního stupně daňová přiznání k DPH za shora citovaná zdaňovací období, v nichž vykázal uskutečněná i přijatá tuzemská zdanitelná plnění. Správce daně prvního stupně za účelem prověření pravdivosti a správnosti vyměřené daně zahájil za tato zdaňovací období dne 11. 9. 2013 daňovou kontrolu, v jejímž rámci bylo zjištěno, že žalobce od svého dodavatele Ing. P. S. přijal zálohové faktury, na základě nichž hradil úplaty. Žalobce uplatnil ve zdaňovacích obdobích odpočet na DPH. Správce daně prvního stupně dospěl k závěru, že žalobce neprokázal uskutečnění konkrétního zdanitelného plnění ve smyslu ust. § 2 zákona č. 235/2004 o dani z přidané hodnoty, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „ZDPH“), které by zakládalo nárok na odpočet daně. Žalovaný se v rámci odvolacího řízení ztotožnil s názorem prvostupňového správce daně.

II. Obsah žaloby

Žalobce v podané žalobě namítal žalobce rozpor rozhodnutí žalovaného se skutkovým stavem, zásadou volného hodnocení důkazů a zásadou součinnosti.

Žalobce je obchodní společností, která se zabývá velkoobchodem plastových výrobků. Jejím jediným dodavatelem je výrobce Ing. P. S., který je současně jediným jednatelem a společníkem žalobce. V důsledku nárůstu nákladů na výrobu učinil Ing. S. na začátku roku 2011 manažerské rozhodnutí, že je nutné „navýšit fakturaci“ za výrobky odebrané žalobcem od Ing. S. Na základě jeho propočtů vystavila účetní tři faktury zohledňující zvýšení cen vstupů.

Podle žalobce o nutnosti zvýšení cen hovoří ekonomické údaje výrobce Ing. S., který i po přijetí „dofakturovaných“ částek od žalobce vykázal v roce 2011 ztrátu vyšší než 1,4 milionů Kč. Ztrátovost podnikání Ing. S. jednoznačně ospravedlňuje zvýšení cen vůči odběratelům.

Žalobce v daňovém řízení doložil zvýšení nákladů na výrobu v roce 2011 oproti roku 2009 o 14 – 21 %. Kalkulace byly zpracovány na základě reálných hodnot a byly relevantním podkladem pro výpočet zvýšení cen pro rok 2011. Uvedené výpočty žalovaný odmítl s tím, že nejsou doloženy reálnými doklady a podklady. Konkrétní nepřesnosti nebo chyby ve výpočtech žalobce žalovaný neidentifikoval. Žalobce navrhovala podání osobního vysvětlení ke kalkulacím Ing. S.; k tomu však žalovaný nepřistoupil. Žalobce se tak nachází v důkazní pasti, neboť jediné podklady, z nichž by bylo možné ověřit správnost kalkulací, žalovaný odmítl. Nepřijal ani svědeckou výpověď účetní K., která měla dokreslit technický průběh

obchodního případu a vůli zvýšit cenu výrobků. Žalovaný nesprávně odmítl provedení svědecké výpovědi Ing. M. V., daňového poradce žalobce, a rovněž Ing. V. M., jednatele společnosti AGROEL, s. r. o., jediného odběratele žalobce.

Žalobce má za to, že se jedná o jednoduchý obchodní případ, který vychází z reálných ekonomických skutečností. Veškeré kroky žalobce i jeho jednatele jsou naprosto logické, zdůvodnitelné a podložené reálnými důkazními prostředky. Žalobce je přesvědčen, že obsáhlé důkazní řízení bylo vedeno jednostranně. Správce daně se upjal k některým nepřesnostem v terminologii a nenechal si je blíže vysvětlit, interpretoval svědecké výpovědi v rozporu s jejich obsahem, chybně odmítl provedení místního šetření v účetnictví Ing. S., jakož i další navrhované důkazní prostředky, trval na důkazních prostředcích nad rámec případu, vydával nekonkrétní výzvy, bazíroval na minimálních nepřesnostech ve vystavených dokladech apod.

V průběhu daňového řízení vydal správce daně tři výzvy k předložení důkazních prostředků. Podle žalovaného však z provedených důkazních prostředků nebylo možné osvědčit souvislost uskutečněného výdaje s podnikáním. Správce daně odmítl předložené kalkulace jako nepřezkoumatelné, nejsou-li doloženy relevantními podklady. Nemohl proto následně odmítnout provedení důkazu těmito podklady (účetnictvím Ing. S.). Uvedeným postupem bylo žalobci znemožněno prokázat oprávněnost daňového výdaje.

Správce daně rovněž nesprávně hodnotil místní šetření v účetnictví Ing. S. ze dne 20. 9. 2013. Dospěl k závěru, že nebyl důvod pro zvyšování cen. Žalobce v odvolání podrobně popisoval, z jakých důvodů došlo k chybnému hodnocení důkazu (např. výtky ohledně nesprávného období pro porovnání růstu cen, nejasnosti ohledně zkoumaných účetních dokladů, mzdové náklady bez zohlednění stupně pracnosti, zvýšení nákladů na dopravu v důsledku růstu průměrné ceny pohonných hmot apod.). Uvedené dokládá porušení zásady součinnosti a nesprávné zjištění skutkového stavu žalovaným. Napadené rozhodnutí je rovněž nepřezkoumatelné, neboť žalovaný se s námitkami ohledně předmětného místního šetření vůbec nevypořádal.

Žalovaný v napadeném rozhodnutí nepřipustně předjímal, jak by měl Ing. S. reagovat při ústním jednání. Nesprávně odmítl provedení jeho opětovného výslechu a nezohlednil ani čestné prohlášení Ing. S. ze dne 3. 12. 2014.

Nelze rovněž přistoupit na výtku žalovaného, že zvýšení cen výrobků nebylo promítnuto do prodejních cen konečnému odběrateli AGROEL. Vyjednávání s odběratelem o zvýšení cen probíhala, ale odběratelská společnost v roce 2011 cenový nárůst neakceptovala. Na tuto skutečnost musel žalobce z důvodu zachování jediného odběratele přistoupit.

Žalobce dále vytkl žalovanému nepřesnosti při hodnocení důkazů ohledně údajných rozporů v jejích tvrzeních (mzdové náklady, existence relevantních podkladů pro prokázání oprávněnosti kalkulací, hodnocení rentabilnosti výroby Ing. S. aj.). Žalovaný nepochopil systém předložených důkazních prostředků. Předběžné kalkulace propočítal výrobce Ing. S. na začátku roku 2011 s cílem promítnout zvýšení nákladů výroby od roku 2009 do cen odebíraných výrobků. Výsledné kalkulace byly vyhotoveny teprve v průběhu kontroly jako podpůrný důkaz reálnosti propočtů z roku 2011 na základě již známých účetních podkladů. Uvedenou námitkou se žalovaný v rozhodnutí nezabýval.

Žalobce uzavřel, že na základě přímých i nepřímých důkazů bylo v daňovém řízení prokázáno, že na základě tří sporných faktur hradil svému dodavateli cenu za odebrané výrobky. Z hlediska ZDPH došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, které reprezentovalo cenu nakupovaných výrobků a klientovi žalobce tak vznikl nárok na odpočet daně z přidané hodnoty.

K prokázání svých tvrzení žalobce navrhl soudu zpracování znaleckého posudku ohledně nárůstu nákladů na výrobu Ing. S. a výslech Ing. V. M., jednatele AGROEL.

III. Vyjádření žalovaného

V písemném vyjádření k žalobě žalovaný především uvedl, že setrvává na právním názoru uvedeném v žalobou napadeném rozhodnutí a plně odkazuje na skutečnosti v něm uvedené. Zdůraznil, že v daňovém řízení nebyly předloženy žádné důkazní prostředky, které by prokázaly, co bylo předmětem přijatého zdanitelného plnění ve smyslu ust. § 2 ZDPH, jenž by zakládal nárok na odpočet daně v souladu s ust. § ZDPH. Žalovaný dále označil návrh žalobce na zpracování znaleckého posudku jako irelevantní, neboť takový posudek nemůže prokázat, co konkrétně bylo předmětem fakturace mezi žalobcem a jeho dodavatelem. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby pro její nedůvodnost.

IV. Posouzení věci krajským soudem

Napadené rozhodnutí žalovaného přezkoumal krajský soud v řízení podle části třetí, hlavy II., dílu 1 zákona č. 150/2002 Sb. soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“), v mezích uplatněných žalobních bodů. Ověřil přitom, zda rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti, a vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodnutí žalovaného. Žaloba byla podána v zákonné dvouměsíční lhůtě, osobou k tomu oprávněnou a jde o žalobu přípustnou.

Soud dále poznamenává, že žaloba jednoznačně směřovala proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 7. 2016, č. j. 31853/16/5300-21444-700333, neboť v ní žalobce navrhoval zrušení tohoto rozhodnutí žalovaného a rovněž zcela jednoznačně označil žalobou napadenému rozhodnutí předcházející dodatečné platební výměry správce daně prvního stupně. Dílčí nepřesnost v označení žalobou napadeného rozhodnutí (jak na ni poukazoval žalovaný) není rozhodná, k výzvě soudu žalobce navíc potvrdil, že žaloba směřuje právě proti citovanému rozhodnutí žalovaného.

Krajský soud rozhodl o žalobě bez nařízení jednání za splnění podmínek ve smyslu ust. § 51 odst. 1 s.ř.s. Dospěl přitom k závěru, že žaloba není důvodná.

Z obsahu spisového materiálu vyplývají následující skutečnosti. Žalobce je plátcem daně z přidané hodnoty s měsíčním zdaňovacím obdobím, přičemž v předmětných zdaňovacích obdobích se zabýval koupí a prodejem výrobků z plastů. Žalobce podal u prvostupňového správce daně daňová přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíců dubna – srpna a měsíce listopadu 2011, ve kterých vykázal uskutečněná i přijatá

tuzemská zdanitelná plnění. Za účelem prověření pravdivosti a správnosti vyměřené daně zahájil prvostupňový správce daně za citovaného zdaňovacího období dne 11. 9. 2013 daňovou kontrolu. Zahájením kontroly na dani z přidané hodnoty došlo k rozšíření již probíhající daňové kontroly na dani z příjmů právnických osob (dále jen „DPPO“) za zdaňovací období roku 2011.

V předmětných zdaňovacích obdobích přijal žalobce od svého dodavatele Ing. P. S., jenž je současně jediným vlastníkem a jednatelem žalobce zálohové faktury, na základě nichž žalobce hradil tomuto dodavateli úplaty. Poté byly vystaveny příslušné daňové doklady na přijatou platbu, na jejichž základě si žalobce uplatnil v citovaných zdaňovacích obdobích odpočet daně z přidané hodnoty. K daňovým dokladům na přijatou platbu předložil žalobce vyúčtovací faktury č. 2011060, 2011061 a 2011062 s uvedením předmětu plnění označeného jako „VZT – vyúčtování zálohy“ (dále jen „vyúčtovací faktury“). Na fakturách nebylo uvedeno datum uskutečnění zdanitelného plnění a daň z přidané hodnoty v nich vyčíslenou si žalobce neuplatnil (z hlediska DPPO žalobce faktury zaúčtoval do daňově účinných nákladů na účet č. 504-prodané zboží v celkové výši 591 666,60 Kč).

Správce daně prvního stupně z důvodu pochybnosti o správnosti uplatnění nároku na odpočet daně na vstupu na základě těchto daňových dokladů vyzval dne 12. 6. 2014 žalobce k prokázání oprávněnosti uplatnění nároku na odpočet daně (viz výzva č. j. 2680026/14/3013-05402-703816). Ve výzvě správce daně sdělil pochybnosti ohledně předmětu zdanitelného plnění, přičemž na tuto výzvu žalobce reagoval dne 29. 7. 2014 podáním, v jehož rámci odkázal na veškeré důkazní řízení realizované v rámci kontroly na DPPO za zdaňovací období roku 2011. Žalobce vyjádřil nesouhlas se skutečnostmi sdělenými prvostupňovým správcem daně ve výzvě, přičemž důkazní prostředky ze strany žalobce doloženy nebyly.

Dne 3. 9. 2014 seznámil správce daně prvního stupně žalobce s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů. Správce daně dospěl k závěru, že žalobce neprokázal uskutečnění konkrétního zdanitelného plnění ve smyslu ust. § 2 ZDPH, jenž by zakládal nárok na odpočet daně prokazovaného daňovými doklady na přijatou platbu v souladu s ust. § 72 odst. 1 a 2 ZDPH. Dodavatel Ing. P. S. uplatnil a přiznal podle těchto daňových dokladů daň na výstupu, ovšem tato byla přiznána v rozporu se ZDPH. V písemném vyjádření ze dne 27. 11. 2014 žalobce k uvedenému kontrolnímu zjištění plně odkázal na vyjádření uvedené v doplnění odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru na DPPO za zdaňovací období roku 2011. Žalobce nesouhlasil s hodnocením prvostupňového správce daně týkajícího se plnění deklarovaného vyúčtovacími fakturami. Podle názoru žalobce se jednalo o plošnou do fakturaci cen odebraných výrobků od dodavatele Ing. P. S. za zdaňovací období roku 2011. Dne 9. 12. 2014 žalobce opakovaně doplnil své vyjádření ke kontrolnímu zjištění a plně odkázal na doplněné odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru na DPPO za rok 2011 ze dne 9. 12. 2014, jenž obsahovalo prohlášení Ing. P. S. ze dne 3. 12. 2014 a prohlášení M. K. ze dne 2. 12. 2014. Jako důvod předložení prohlášení žalobce uvedl, že prvostupňový správce daně interpretoval výpověď citovaných osob odlišně od toho, co chtěli uvést do dalšího protokolu. Výpovědi jim však nebyly podruhé ze strany prvostupňového správce daně umožněny. Žalobce předložil pět faktur vystavených dodavatelem Ing. P. S. ve prospěch odběratele SAG-CZ, s.r.o. a tři faktury na odběratele F. D.

Těmito fakturami dokládal nárůst cen výrobků od dodavatele Ing. S. i vůči jiným odběratelům.

Dne 11. 12. 2014 byla s žalobcem projednána zpráva o daňové kontrole, na jejímž základě byly vystaveny shora citované dodatečné platební výměry, proti nimž žalobce podal včasné odvolání. V němž žalobce namítal nesprávnost doměření daně na vstupu v rozsahu posouzení plošné dofakturace cenové hladiny výrobků pro rok 2011 od dodavatele Ing. P. S. V odvolání žalobce plně odkázal na jeho odvolání směřující proti dodatečnému platebnímu výměru na DPPO za zdaňovací období roku 2011 (pozn. soudu: odvolací rozhodnutí v této věci žalovaného ze dne 20. 11. 2015, č. j. 37378/15/5200-11434-706462 napadl žalobce žalobou u zdejšího soudu, přičemž Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 10. 1. 2018, č. j. 30 Af 7/2014 – 38 žalobu zamítl pro její nedůvodnost). Žalobce v odvolání dále namítal, že napadené platební výměry jsou vydány v rozporu s ust. § 72 ZDPH, se zásadou volného hodnocení důkazů a se skutkovým stavem. Žalobce v doplnění odvolání navrhl jako důkazní prostředky výsledky svědků Ing. M. V. a Ing. V. M. Žalobce tedy žádal zrušení dodatečných platebních výměrů s tím, aby byl respektován jím uplatněný nárok na odpočet DPH z fakturace zvýšení cen výrobků na rok 2011 od dodavatele Ing. P. S.

Žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí setrval na hodnocení předmětné věci, jak bylo vysloveno prvostupňovým správcem daně. Žalobce podle žalovaného neprokázal oprávněnost uplatněného odpočtu daně ve smyslu ust. § 72 a 73 ZDPH.

Žalobce v žalobě namítal, že dokazování v rámci daňového řízení bylo nedostatečné, jednostranné a rozporné se zásadou součinnosti. Provedené důkazy byly podle názoru žalobce chybně hodnoceny. K tomu uvádí soud následující.

Daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Toto své břemeno daňový subjekt plní v důkazním řízení, které vede správce daně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS). Rozložení důkazního břemene v daňovém řízení upravuje § 92 daňového řádu. Správce daně podle zákona prokazuje mj. existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Na druhou stranu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván (§ 92 odst. 3 a 4 daňového řádu).

Vyvstanou-li správci daně relevantní pochybnosti o tvrzení daňového subjektu, je subjekt povinen tvrzené skutečnosti prokázat. 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 se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal. Důkazní prostředky zde budou pravidelně pocházet ze sféry mimo účetnictví a *de facto* nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví (srov. např.

rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009-83, nebo ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004-63).

Podle ust. § 72 ZDPH platí, že nárok na odpočet daně má plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Dále podle ust. § 73 tohoto zákona platí, že plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem.

Daňové řízení spočívá na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení a dále má povinnost toto tvrzení doložit, tedy nese též důkazní břemeno. Toto důkazní břemeno daňový subjekt unese tehdy, předloží-li správci daně doklady splňující požadavky stanovené zákonem a dále pokud údaje uvedené na dokladech odpovídají skutkovému stavu. Jestliže tedy daňový subjekt tvrdí, že má nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, musí unést své důkazní břemeno a tuto skutečnost prokázat. Konkrétně je povinností daňového subjektu ve vztahu k dani z přidané hodnoty (nároku na odpočet této daně) tvrdit a prokázat skutečnosti relevantní pro jeho daňovou povinnost vyplývající z ust. § 72 odst. 1 ZDPH, tedy že od jiné osoby, která v době transakce byla plátcem DPH, přijal zdanitelná plnění. Podle ust. § 2 odst. 1 písm. a) ZDPH platí, že předmětem daně je mj. dodání zboží za úplaty osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku. Podle ust. § 4 odst. 1 písm. a) ZDPH je třeba, aby se úplata přímo vztahovala ke zdanitelnému plnění. Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Af 44/2011 – 103 vyložil, že „(...) *jakkoli z § 73 odst. 1 ZDPH vyplývá, že prokazování nároku na odpočet daně je prvotně záležitostí dokladovou, je současně třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálněprávním. Proto ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být 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. Pokud daňový subjekt před správcem daně uplatňuje nárok na odpočet daně, je k jeho výzvě povinen uplatněný nárok jednoznačně prokázat.*“ Při posuzování, zda je konkrétní transakce předmětem daně ve smyslu ust. § 2 ZDPH, je důležité prokázání, že zboží bylo fyzicky dodáno nebo služba byla poskytnuta. K tématu dokazování nároku na odpočet daně z přidané hodnoty podobně jako posledně citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu uvedl Krajský soud v Plzni ve svém rozsudku ze dne 23. 10. 2013, č. j. 57Af 7/2012 – 68, že „(...) *vzniknou-li správci daně pochybnosti o správnosti údajů na daňovém dokladu, resp. pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění či naplnění jiných zákonných podmínek pro uplatnění odpočtu daně z přidané hodnoty, ztrácí daňový doklad důkazní hodnotu předvídanou § 73 odst. 1 ZDPH a nárok na odpočet daně je třeba prokazovat dalšími způsoby předvídanými daňovým řádem.*“

Pochybnosti o správnosti údajů na daňovém dokladu sice sami o sobě nestačí k neuznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, ale za takových okolností je povinností daňového subjektu prokázat na výzvu správce daně jinými důkazními prostředky, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak je v daňových dokladech deklarováno. Ze shora citovaného tedy jednoznačně vyplývá, že soulad údajů uvedených na daňovém dokladu s tím, jak ve skutečnosti došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, je nezbytnou podmínkou pro vznik nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. Z výše uvedeného shrnutí obsahu správního spisu je zřejmé, že dokazování v daňovém řízení bylo vedeno velmi podrobně, např. i proto, že žalobce své tvrzení o důvodu vydání předmětných faktur v průběhu řízení

měnil, upřesňoval, předkládal další a další dokumenty a navrhoval provedení nových důkazů. Hodnocení provedených důkazů finančním úřadem i žalovaným je velmi podrobné, logicky odůvodněné a dostatečné.

Podstata věci spočívá v tom, že správce daně na základě sporných faktur pojal pochybnosti o oprávněnosti žalobcem uplatněného nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, a to pro neexistenci předmětu daně ve smyslu ust. § 2 ZDPH. Pokud totiž není prokázáno, že předmět daně existuje, nemůže být ani doklad vystavený na takové plnění osvědčen z hlediska ust. § 26 a násl. ZDPH jako daňový doklad. Pro posouzení předmětné věci je důležitá výzva správce daně prvního stupně k prokázání skutečností ze dne 12. 6. 2014, č. j. 2680026/14/3013-05402-703816, v jejímž rámci byl žalobce vyzván k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně z přidané hodnoty za předmětná zdaňovací období. Správce daně prvního stupně v této výzvě popsal, že v rámci probíhajícího důkazního řízení mu vznikly pochybnosti o správnosti uplatnění nároku na odpočet daně na vstupu na základě žalobcem předložené přijaté zálohové faktury interní č. Zn1 doklad č. 2011055 ze dne 23. 3. 2011, kde je předmět fakturace uvedena záloha na výrobu VZT ve výši 180 000 Kč, na jejímž základě žalobce provedl úhrady a došlo k vystavení daňových dokladů na přijatou platbu, z níž si žalobce uplatnil nárok na odpočet daně, dále šlo o přijatou zálohovou fakturu interní číslo Zn2 doklad č. 2011128 ze dne 16. 5. 2011, kdy předmětem fakturace je záloha na výrobu VZT ve výši 130 000 Kč, kdy byla provedena žalobcem úhrada, dále byly vystaveny daňové doklady na přijatou tržbu, z nichž si žalobce uplatnil nárok na odpočet daně; dále šlo o přijaté zálohové faktury interní číslo Zn3 doklad č. 2011212 ze dne 28. 6. 2011, kdy předmětem fakturace je záloha na výrobu VZT a číslo Zn4 doklad č. 2011212a ze dne 28. 6. 2011, kde předmětem fakturace je záloha na výrobu VZT, žalobce provedl úhrady, na jejichž základě byly vystavené daňové doklady na přijatou platbu, z nichž si uplatnil nárok na odpočet daně.

Žalobce byl citovanou výzvou vyzván, aby prokázal, jaké konkrétní zdanitelné plnění bylo uskutečněno podle výše uvedených daňových dokladů, zda se jedná o dodání zboží, příp. služby, v jakém rozsahu bylo přijaté zdanitelné plnění uskutečněno, kdy došlo k uskutečnění jednotlivých zdanitelných plnění a jak byla tato přijatá zdanitelná plnění použita v rámci žalobcovy ekonomické činnosti a konkrétně se kterými uskutečněnými plněními souvisela. Žalobce byl vyzván, aby prokázal, že nárok na odpočet daně z uvedených dokladů byl uplatněn v souladu s ust. § 72 odst. 1 a 2 ZDPH.

V odůvodnění předmětné výzvy jsou popsány skutečnosti, které vyplývají z daňového řízení ve věci daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2011, v jehož rámci vznikly správci daně pochybnosti o daňové uznatelnosti zaúčtovaných záloh. Tyto pochybnosti přitom vzbudily samotné faktury, neboť z nich (oproti srovnatelným fakturám) nebyla zřejmá podstata účtované transakce. Pochybnosti nebyly v rámci daňového řízení ve věci DPPO rozptýleny ani výpovědi Ing. S., jednatele žalobce, jenž je současně v postavení podnikající fyzické osoby, která vystavila daňové doklady na přijaté platby, při ústním jednání. Správce daně proto své pochybnosti v souladu s ust. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu žalobci v citovaném daňovém řízení sdělil a vyzval ho k prokázání, že se uskutečněné transakce uskutečnily způsobem, který žalobce tvrdil (jedná se o výzvy ze dne 13. 6. 2013, 10. 12. 2013 a 20. 1. 2014). V citovaném daňovém řízení tak důkazní břemeno přešlo zpět na žalobce, přičemž žalobce předkládal dokumenty, které měly osvětlit reálnost kalkulací, byl

proveden výslech účetní p. K. Z provedených důkazních prostředků správce daně v poukazovaném daňovém řízení vyvodil závěr, že „dofakturace“ nákladů na výrobu není daňově uznatelným výdajem. Na danou výzvu ze dne 12. 6. 2014 reagoval žalobce podáním ze dne 29. 7. 2014, v jehož rámci odkázal na veškeré důkazní řízení realizované v rámci kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2011, přičemž dále uvedl, že z provedeného důkazního řízení má být zřejmá souvislost s ekonomickou činností žalobce a uvedeným dodavatelem, který i daň z přidané hodnoty z přijatých uskutečněných plnění odvedl.

Žalobce v rámci žaloby namítal, že na výzvy správce daně ze dne 13. 6., 21. 8. 2013 a dne 20. 1. 2014 prokázal skutečnosti požadované správcem daně. Citované výzvy však byly vydány v rámci daňového řízení týkajícího se daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2011 a vyzývaly žalobce k prokázání skutečností rozhodných ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění platném pro tehdy projednávanou věc (dále jen „ZDP“). I když tyto výzvy a odpovědi žalobce na ně jsou zmiňovány v žalobou napadeném rozhodnutí, tyto skutečnosti nejsou nosnou argumentací pro jeho vydání (viz shora citovaný obsah nyní žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného).

Napadené rozhodnutí žalovaného týkající se daně z přidané hodnoty je vystavěno především na konstatování, že daň z přidané hodnoty je specifickou daní, která je striktně vztažena k uskutečněnému zdanitelnému plnění, přičemž přesně definuje, co je předmětem daně (§ 2, 13 a 14 ZDPH), místo plnění (§ 7 – 12 ZDPH), kdy je zdanitelné plnění uskutečněno a kdy vzniká povinnost daň přiznat (§ 21 – 25 ZDPH), přičemž podle ust. § 26 – 29 ZDPH všechny tyto konkrétní skutečnosti jsou striktně vyžadovány i na daňovém dokladu. Ve výzvě ze dne 12. 6. 2014 jsou zcela jednoznačně a podrobně vyjádřeny konkrétní důvodné pochybnosti týkající se žalobcem uplatněného nároku na odpočet daně podle předmětných dokladů na přijatou platbu ve smyslu ust. § 72 odst. 1 a 2 ZDPH.

Z obsahu zprávy o daňové kontrole vyplývá, že Ing. S. jako fyzická osoba dal na počátku roku 2011 pokyn své účetní p. K. k fakturaci plošného navýšení cen v celkové výši 592 000 Kč, která tuto fakturaci realizovala v průběhu roku 2011 postupně podle toho, jak měl žalobce volné finanční prostředky. Účetní p. K. zpracovávala účetnictví za obě strany, tj. za Ing. S. – fyzickou osobu i žalobce. Z vyjádření Ing. S. učiněného v rámci protokolu ze dne 24. 7. 2013 vyplývá, že výše dofakturovaných nákladů nemá reálný podklad, že se odvíjela od finanční situace fyzické osoby a rovněž že se netýkala žádných konkrétních dodávek. Ze zprávy o daňové kontrole také vyplývá, že uvedené transakce byly dále označeny ze strany žalobce jako plošná dofakturace. Soud souhlasí s názorem správce daně vyjádřeném ve zprávě o daňové kontrole, že takováto „plošná dofakturace“ neodpovídá požadavkům na předmět daně z přidané hodnoty ve smyslu shora citovaného ust. § 1 ZDPH, kdy předmětem této daně je pouze konkrétní dodání zboží nebo poskytnutí konkrétní služby. Zmocněnec žalobce tvrdil, že výše plošné dofakturace byla stanovena na základě odhadu na počátku roku 2011 a pak byla postupně fakturována podle finančních možností žalobce; za této situace soud souhlasí s hodnocením uvedeného stavu správcem daně, kdy tento dovodil, že v takovém případě je zcela vyloučena vazba na konkrétní uskutečněné zdanitelné plnění (s předmětem, rozsahem a datem jeho uskutečnění). Z hlediska daně z přidané hodnoty takováto plnění nemohou být předmětem této daně, neboť se jedná o „finanční vyrovnání“ bez vazby na konkrétní přijaté zdanitelné plnění. Takovéto „plošné zvýšení cen pro rok 2011“ nemůže být konkrétně

zdanitelným plněním a předmětem daně ve smyslu ust. § 2 ZDPH a přijatým zdanitelným plněním ve smyslu ust. § 72 odst. 1 ZDPH.

Žalobce v rámci žaloby také namítal nekonkrétnost výzvy vydané v rámci daňového řízení na dani z příjmů právnických osob; takováto námitka nemůže být zohledněna v rámci řízení týkajícího se daně z přidané hodnoty. Žalobce dále argumentoval, že správci daně prvního stupně předložil výrobní kalkulace výrobků, které měly zdokladovat nárůst výrobních nákladů jediného dodavatele. Takovýto důkaz se však netýká prokázání skutečností, k nimž byl žalobce v rámci daňového řízení na dani z přidané hodnoty výzvou ze dne 12. 6. 2014 vyzván. Rovněž tak nejsou rozhodné další žalobcovy námitky proti výzvám vydaným v jiném daňovém řízení. Žalobcovy námitky týkající se místního šetření ze dne 20. 9. 2013 rovněž směřují do daňového řízení týkajícího se daně z příjmů právnických osob, v rámci tohoto místního šetření žalobce trval na tom, že se jednalo o „dofakturaci“, která byla dána mj. špatnou ekonomickou situací způsobenou nerentabilitou výrobků. Podstatné pro věc však bylo, aby žalobce v rámci daňového řízení týkajícího se daně z přidané hodnoty reagoval kvalifikovaně na výzvu správce daně ze dne 12. 6. 2014, na jejímž základě došlo k přenosu důkazního břemene na žalobce, a to v tom smyslu, aby prokázal, jaké konkrétní zdanitelné plnění bylo uskutečněno podle ve výzvě uvedených daňových dokladů, zda se jedná o dodání zboží, příp. služby, v jakém rozsahu bylo přijaté zdanitelné plnění uskutečněno, kdy došlo k uskutečnění jednotlivých zdanitelných plnění a jak byla tato přijatá zdanitelná plnění použita v rámci ekonomické činnosti žalobce a konkrétně se kterými uskutečněnými plněními souvisela. Na takovouto výzvu však žalobce nepředložil žádné relevantní důkazní prostředky, které by mohly vést k úvaze o uznání vzneseného nároku na odpočet daně jako zákonného nároku.

Žalobce dále v rámci žaloby na č. 1. 8 – 10 namítal nezákonnosti nikoliv nyní projednávaného napadeného rozhodnutí žalovaného, ale nezákonnosti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 11. 2015, č. j. 37378/15/5200-11434-706462, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj, Územní pracoviště v Kyjově, jímž byla žalobci doměřena daň z příjmů právnických osob za rok 2011 ve výši 106 400 Kč. Citované odvolací rozhodnutí žalovaného přezkoumával Krajský soud v Brně v řízení vedeném pod sp. zn. 30 Af 7/2016, přičemž rozsudkem ze dne 10. 1. 2018, č. j. 30 Af 7/2016 – 38 žalobu pro její nedůvodnost zamítl. V rámci žaloby směřující proti odvolacímu rozhodnutí žalovaného ve věci daně z příjmů právnických osob za rok 2011 žalobce uplatnil tytéž námitky a soud se s nimi v citovaném rozsudku vypořádal tak, že dospěl k závěru o jejich nedůvodnosti. Nicméně v soudem nyní řešené žalobě není úkolem soudu reagovat na žalobní námitky týkající se jiného než žalobou napadeného rozhodnutí. Krajský soud v Brně opětovně zdůrazňuje, že podstata argumentace žalovaného v jeho žalobou napadeném rozhodnutí je tvořena s ohledem na specifickou daně z přidané hodnoty jinými závěry, tak jak již byly shora v odůvodnění tohoto rozsudku uvedeny. Správní orgány dovodily, že nedošlo k uskutečnění žádného zdanitelného plnění, o čemž kromě jiného svědčí i tvrzení samotného žalobce, jenž po změně svého názoru deklaroval, že se jednalo o plošnou dofakturaci cen odebraných výrobků od dodavatele Ing. P. S. za zdaňovací období 2011, tedy nejednalo se i podle tvrzení žalobce o konkrétní dodání zboží či poskytnutí služby ve smyslu ust. § 2 odst. 1 písm. a) ZDPH, přičemž poskytnuté úplaty nemohly proto být úplaty za zdanitelná plnění.

Žalovaný se řádným způsobem vypořádal i s návrhem žalobce na provedení výslechu dvou svědků, a to Ing. M. V. a Ing. V. M., přičemž řádně odůvodnil, proč výslechy svědků k důkazu neprovedl (viz odst. 50 a 51 žalobou napadeného rozhodnutí). Žalovaný uvedl, že Ing. M. V. jako jednatel zmocněnce žalobce měl osvědčit, že byl kontaktován jednatelem žalobce Ing. P. S. a jeho účetní začátkem roku 2011 s požadavkem na poradenství ve věci zvýšení cen z důvodu růstu nákladů výroby pro rok 2011 a že s ním byla konzultována technika zvýšení cen výrobků, a to technika plošného navýšení cen, přičemž neshledal rozpor se zásadou obecně dovolovací. Žalovaný uvedl, že nepochybuje o tom, že Ing. M. V. se podílel na řešení ekonomické situace fyzické osoby Ing. P. S. a za předpokladu, že určité řešení tohoto stavu Ing. P. S. doporučil, neshledal na takovém postupu rozpor s ústavní zásadou obecně dovolovací. Žalovaný uvedl, že nerozporuje ani tu skutečnost, že pokud by žalobce přistoupil ke standardnímu zvýšení cen ze strany dodavatele Ing. P. S., mohlo by se jednat o matematicky totožný výsledek. Žalovaný uzavřel, že výslech tohoto svědka by tedy mohl pouze osvědčit důvody zvolené nestandardní operace a podle vyjádření žalobce, co má výslech osvědčit, nemohl by tento výslech přinést žádný důkaz o tom, že předmětem fakturace bylo konkrétní zdanitelné plnění, které je předmětem daně, což bylo základem celého důkazního řízení vedeného ze strany prvostupňového správce daně na dani z přidané hodnoty. S takovýmto hodnocením se soud plně ztotožňuje.

Pokud jde o výslech svědka Ing. V. M., jednatele společnosti AGROEL, měl tento výslech podle žalobce osvědčit, že žalobce již od roku 2011 soustavně jednal s hlavním odběratelem žalobce, společností AGROEL, který na zvýšení cen výrobků nepřistoupil. K tomu žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí uvedl, že prvostupňový správce daně v průběhu důkazního řízení jednání žalobce se společností AGROEL nerozporoval. Skutečnost, že bylo jednáno o zvýšení ceny se zástupcem této společnosti však v žádném případě nemůže osvědčit, co konkrétně bylo předmětem fakturace mezi dodavatelem Ing. P. S. a žalobcem a zda se jedná v případě do fakturace vícenákladů ze strany dodavatele o zdanitelné plnění. Z toho důvodu nebylo přistoupeno k výslechu svědka. S tímto hodnocením se rovněž soud ztotožňuje.

Soud rovněž souhlasí se závěry žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného, tedy že se žalobci nepodařilo unést důkazní břemeno na něm spočívající na základě výzvy ze dne 12. 6. 2014, č. j. 2680026/14/3013-05402-703816, přičemž nebyla prokázána oprávněnost uplatněného nároku na odpočet daně z přidané hodnoty ve smyslu ust. § 72 a 73 ZDPH. Soud nepřisvědčil námitce, že by mělo být fakticky znemožněno žalobci prokázat svá tvrzení, naopak vůči žalobci byla vydána řádná výzva k prokázání nutných skutečností s podrobným odůvodněním a hodnocením dosavadního průběhu věci. Žalobce měl tedy dostatek prostoru prokázat skutečnosti opravňujícího k zákonnému uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. Žalobce své důkazní břemeno neunesl, což neznamena, že k tomu neměl příležitost, nebo že by jeho návrhy byly tendenčně správcem daně či žalovaným odmítány. Skutkový stav byl v rámci prvostupňového řízení i v rámci odvolacího řízení zjištěn dostatečně a jak prvostupňový správce daně v rámci zprávy o daňové kontrole, tak žalovaný v rámci odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, řádně odůvodnili přijaté závěry. Zároveň nebylo zjištěno, že by správce daně postupoval v rozporu se zákonem v rámci předmětného daňového řízení, výzva vydaná správcem daně prvního stupně byla řádně odůvodněna a žalobci z ní musely být známy konkrétní pochybnosti správce daně, jakož i požadavky na doplnění dokazování. Soud ani nezjistil, že by mělo dojít k jednostrannostem v rámci dokazování ve

smyslu, že by toto dokazování a hodnocení důkazů bylo zaměřeno proti žalobci. Správce daně v souladu s principy dokazování zakotvenými v daňovém řádu zpochybnil správnost uplatněného nároku na odpočet daně z přidané hodnoty a žalobce dalšími důkazy v řízení neprokázal, že by se v jeho případě jednalo o oprávněný nárok na uplatnění odpočtu daně z přidané hodnoty ve smyslu shora citovaném. Skutkový stav byl v daňovém řízení tedy zjištěn dostatečně a správce daně řádně vysvětlil, proč citované důkazní prostředky nemohly na podstatě věci ničeho změnit. Soud s tímto hodnocením souhlasí, proto nebylo ani důvodu přistupovat k výsledku Ing. V. M., jednatele společnosti AGROEL.

Soud tak uzavírá, že provedené dokazování bylo dostatečné, hodnocení důkazů finančním úřadem i žalovaným dostatečně odůvodněné a má oporu ve správním spisu. Námitka nesprávného hodnocení důkazů žalovaným není důvodná.

Žalobce v daňovém řízení neprokázal, že by jím zaplacené částky souvisely s konkrétními výrobky dodávanými Ing. S. žalobci; tvrzená dodatečná fakturace odběrateli za odebrané výrobky byla odůvodněna tím, že dodavatel zapomněl do cen odebraných výrobků zahrnout růst nákladů na výrobu, což se soudu jeví jako nepravděpodobné. Přistoupení odběratele na zpětnou paušální „dofakturaci“ za výrobky dodané v průběhu kalendářního roku je z hlediska běžných ekonomických vztahů nestandardní.

Žalobce dále namítal, že se žalovaným v napadeném rozhodnutí nevypořádal s odvolací argumentací žalobce. Krajský soud s odkazem na bohatou judikaturu Nejvyššího správního soudu shrnuje, že nepřezkoumatelnost správního rozhodnutí pro nedostatek důvodů musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (např. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Af 212/2006 – 76, publikované pod č. 1566/2008 Sb. NSS). V žalobě bylo ve vztahu k nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí poukazováno konkrétně na námitky ohledně místního šetření provedeného správcem daně 21. 9. 2013 a námitky ohledně promítnutí zvýšení cen odběrateli AGROEL. V této souvislosti soud připomíná, že stěžejní argumentace správce daně prvního stupně i žalovaného směřovala vzhledem ke specifčnosti daně z přidané hodnoty jiným směrem, než daňové řízení ve věci daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2011 a týkala se prokazování předmětu této daně ve smyslu ust. § 2 ZDPH. Žalovaný se uvedenými otázkami zabýval v odst. 38 a 42 žalobou napadeného rozhodnutí. Z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného vyplývá, že hodnocení důkazů žalovaným a finančním úřadem v rámci správy o daňové kontrole bylo vyčerpávající, srozumitelné a souladné se zásadami daňového řádu. Soud se se závěry správního orgánu ztotožňuje.

Žalobce navrhl provedení znaleckého posudku, který by doložil nárůst nákladů Ing. S. na výrobu a rovněž výsledky Ing. M., jednatele společnosti AGROEL. K tomu soud především odkazuje na své závěry uvedené shora, dokazování v daňovém řízení bylo dostatečné a soud se se závěry správních orgánů ohledně hodnocení důkazů ztotožnil. Ani prokázání růstu výrobních nákladů dodavatele Ing. S. či potvrzení vyjednávání žalobce o zvýšení cen výrobků se společností AGROEL by nemohlo nic změnit na závěru, že sporné výdaje neměly souvislost s konkrétními výrobky dodávanými žalobci Ing. S. Zpracování znaleckého posudku i výsledek Ing. M. byl v předmětné věci nadbytečný. Žalobce ani

konkrétně neuvedl, jak by mělo citovaným znaleckým posudkem být přispěno k unesení důkazního břemene ve smyslu výzvy ze dne 12. 6. 2014, kterou byl žalobce vyzván, aby unesl své důkazní řízení v rámci daňového řízení (k čemuž nedošlo). Znalecký posudek by nemohl prokázat, co konkrétně bylo předmětem fakturace mezi dodavatelem Ing. P. S. a žalobcem a zda se jedná v případě do fakturace vícenákladů ze strany žalobce o zdanitelná plnění. Soud proto navrhané důkazní prostředky neprovedl.

S ohledem na shora uvedené lze závěrem konstatovat, že krajský soud neshledal důvodným žádný z žalobních bodů, proto v souladu s ust. § 78 odst. 7 s.ř.s. žalobu zamítl.

V. Náklady řízení

O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto postupem podle ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., podle něhož platí, že 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. Žaloba byla zamítnuta, proto žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení, žalovanému náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

P o u č e n í : 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.

V Brně dne 15. ledna 2018

Mgr. Milan Procházka.
předseda senátu