



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudců Mgr. Ing. Veroniky Baroňové a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **TRIDO, s.r.o.**, se sídlem Na Brankách 3, Blansko, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 11. 2015, č. j. 37326/15/5300-22441-711514,

t a k t o :

- 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

/včetně průběhu dosavadního řízení/

Žalobce se včas podanou žalobou domáhal zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí, kterým byla zamítnuta odvolání a potvrzena prvostupňová rozhodnutí Finančního úřadu v Blansku (dále jen „správce daně“), dodatečné platební výměry ze dne 1. 12. 2009, č. j. 79082/09/283911705262, č. j. 79083/09/283911705262, č. j. 79084/09/283911705262,

č. j. 79087/09/283911705262, č. j. 79089/09/283911705262 a č. j. 79099/09/283911705262. Těmito rozhodnutími správce daně žalobci dodatečně vyměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíců února 2006, července 2006, září 2006, ledna 2007, dubna 2007 a července 2007 a současně žalobce vyrozuměl o povinnosti platit penále.

Na základě výsledků provedené daňové kontroly správce daně žalobci neuznal nároky na odpočet daně z přidané hodnoty z přijatých zdanitelných plnění dle dodavatelských faktur vystavených družstvem GO Stav v předmětných zdaňovacích obdobích, a to za „pomocné stavební práce na údržbě areálu v Blansku“.

Žalobce v průběhu daňové kontroly uvedl, že doplňkové činnosti (obsluha kotelny na dřevo, provádění nekvalifikovaných prací spojených s manipulací odpadových sekcí a drobné údržbářské práce) zajišťoval formou tzv. outsourcingu, kdy dodavatelem těchto služeb bylo právě družstvo GO Stav. Žalobce uvedl, že „*hlavním předmětem fakturovaných prací bez ohledu na skutečnost, jaká je formulace na faktuře, je především obsluha kotelny, manipulace s odpadovými sekcemi a drobné údržbářské práce na nemovitostech (...) společnost udržuje pozemky o rozloze cca 5 500 m², na kterých je nutno posekat trávu, likvidovat plevel a odhrnovat sníh, přičemž žádný ze zaměstnanců společnosti TRIDO, s.r.o., Blansko, nemá uvedené činnosti v pracovní smlouvě*“. Žalobce také předložil správci daně „*orientační (neúplný) přehled prací, které pracovníci GO Stavu prováděli v letech 2006 až 2008 v areálu TRIDO*“, ve kterém popsal, jaké konkrétní práce v jednotlivých měsících od ledna 2006 do prosince 2008 měly být pro žalobce prováděny. Současně předložil seznam pracovníků družstva GO Stav, kteří v areálu měli v daném období pracovat. Tento byl sestaven z různých záznamů (provozního deníku kotelny, zápisů, poznámek, pokladních dokladů, rekapitulací prací apod.). K tomu žalobce doplnil, že podle aktuálních potřeb a rozsahu prací mu družstvo GO Stav vysílalo jednoho až tři pracovníky současně a na podkladě jednotlivých záznamů uvedl přibližné období práce různých pracovníků v jeho areálu v období leden až prosinec 2007 dle jednotlivých měsíců. Dále žalobce předložil čestná a svědecká prohlášení svých zaměstnanců a také obchodních partnerů, dle kterých v letech 2006 až 2008 měli pracovníci družstva GO Stav provádět v areálu žalobce různé práce na provozu a údržbě (např. úklid hal a dvora, manipulace s odpadem atd.). Dle čestného prohlášení M. M. měla jmenovaná v tomto období pracovníkům družstva (s nimiž přicházela do přímého kontaktu) na základě pokynu technického ředitele někdy vyplácet z pokladny zálohy na provedené práce, konečné faktury jim dle svého čestného prohlášení proplácela účetní H. S. Žalobce rovněž předložil provozní deník kotelny, obsahující provozní záznamy za dobu od 30. 12. 2005 do 16. 5. 2007.

Správce daně dále osvědčil žalobcem předložené prohlášení P. P., jednatele společnosti PKD s.r.o. Dačice, jako důkaz o tom, že předmětné fakturované práce nebyly provedeny na nové hale a nesouvisely s její výstavbou, neboť je prováděla právě jmenovaná společnost, která s pracovníky družstva GO Stav nespolupracovala. Dále správce daně (viz závěry obsažené ve zprávě o daňové kontrole ze dne 30. 11. 2009, č. j. 8761/09/283932708742) dovodil, že žalobce neprokázal oprávněnost uplatnění nároku na odpočet DPH z takto přijatých zdanitelných plnění, neboť i svědek I. K. (dle výpisu z obchodního rejstříku předseda družstva GO Stav) popřel veškerou podnikatelskou činnost jinak nekontaktního družstva GO Stav (viz protokol ze dne 22. 6. 2009, č. j. 50577/09/

283932708742), kdy uvedl, že si není vědom, že by vůbec byl předsedou tohoto družstva, o kterém se dozvěděl až z jednání se správcem daně. Žalobce pak dle závěrů správce daně obsažených ve zprávě o daňové kontrole nepředložil a nenavrhl žádné důkazní prostředky ke svým tvrzením a neuvedl ani nedoložil žádné další skutečnosti týkající se předmětné fakturace a těchto zdanitelných plnění (tj. např. kolik pracovníků konkrétně fakturované práce vykonávalo, jak byla vypočtena fakturovaná částka za různorodou vykonávanou činnost jako topení, úklid sněhu a likvidace trávy a plevelů na pozemcích v závislosti na ročním období).

Žalobce reagoval na zprávu o daňové kontrole vyjádřením ze dne 28. 4. 2009, ve kterém zejména namítal, že svědek I. K. ve své výpovědi lhal, k čemuž žalobce poukázal na skutečnost, že příslušné dokumenty týkající se jmenovaného svědka byly osvědčeny notářem. Zároveň uvedl, že družstvem GO Stav byly prováděny práce spočívající v obsluze kotelny (v letních měsících minimální rozsah prací pro jednoho pracovníka, v zimním období pro dva pracovníky podle klimatických podmínek), dále v manipulaci s odpadovými sekcemi (vzhledem k velikosti sekcí a bezpečnosti práce bylo nutno počítat se dvěma pracovníky zároveň), v úklidu hal, prostranství včetně zimního úklidu sněhu, čištění okapů, nátěrech dřevěných a kovových konstrukcí, údržbě oplocení a údržbě trávy včetně likvidace plevelů.

V průběhu prováděné daňové kontroly žalobce také navrhl, aby si správce daně vyžádal u dalších státních orgánů informace potřebné k ověření skutečnosti, že pracovníci provádějící práce na údržbě a správě majetku v areálu žalobce, byli skutečně legálními členy (zaměstnanci) družstva GO Stav, neboť tyto informace žalobce neměl dle svého vyjádření možnost získat od příslušných správních orgánů. Správce daně proto v návaznosti na tento návrh vyzval k součinnosti Úřad práce Brno-venkov, aby správci daně poskytl informace o tom, zda družstvo GO Stav v rozhodném období let 2006 až 2007 zaměstnávalo cizince, a aby správci daně sdělil, zda bylo v období let 2006 až 2007 vydáno cizincům (údajně pracujícím v areálu žalobce) povolení k zaměstnání na území České republiky. Úřad práce Brno - venkov ve své odpovědi (ze dne 20. 10. 2009, č. j. BOA-2009/377338-5/1) uvedl, že dle jeho evidence družstvo GO Stav v letech 2006 až 2007 žádné cizince nezaměstnávalo.

Správce daně taktéž prověřoval u Policie ČR, Služby cizinecké policie, zda se v evidenci cizinecké policie nenachází osoby uvedené v seznamu předloženém žalobcem, zda těmto osobám bylo uděleno povolení k dlouhodobému pobytu na území České republiky za účelem zaměstnání pro období let 2006 až 2008 a zda tyto osoby byly zaměstnány v družstvu GO Stav. Ze sdělení Policie ČR, Služby cizinecké policie (ze dne 27. 10. 2009, č. j. CPR-61-1781/čj-2009-9CEVV), přitom vyplynulo, že 14 osob bylo v roce 2004 evidováno jako zaměstnanci nebo členové družstva GO Stav, avšak již v roce 2005 u nich došlo ke změně zaměstnání. U dalších 7 osob pak bylo zjištěno, že pod uvedenými jmény je u služby cizinecké policie evidováno více osob, avšak žádná z nich nebyla vedena v družstvu GO Stav.

Z odpovědi Finančního úřadu v Ivančicích (ze dne 24. 2. 2009, č. j. 8031/09/294930704729), jako dožádaného správce daně, pak vyplynulo, že družstvo GO Stav je nekontaktní, adresa sídla N. V. 181 je rodinný dům v rekonstrukci vlastněný fyzickou osobou,

družstvo nepodávalo za roky 2006 a 2007 daňová přiznání a ke dni 25. 9. 2007 byla této právnické osobě z moci úřední zrušena registrace k dani z přidané hodnoty.

Správce daně proto na základě výsledků daňové kontroly doměřil žalobci daň z přidané hodnoty za jednotlivá zdaňovací období, přičemž tento postup a závěry správce daně následně v odvolacím řízení potvrdilo Finanční ředitelství v Brně, a to v rozhodnutích ze dne 3. 8. 2010, č. j. 10825/10-1300-703609 a č. j. 10826/10-1300-703609. Žalobce napadl tato rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně žalobou, na základě které Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 24. 10. 2014, č. j. 30 Af 78/2010 - 179, tato rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému (na kterého s účinností od 1. 1. 2013 přešla působnost odvolacího orgánu) k dalšímu řízení.

Žalovaný pak - vázán právním názorem krajského soudu - po doplnění dokazování vydal dne 2. 11. 2015 pod č. j. 37326/15/5300-22441-711514 nové rozhodnutí, které žalobce opětovně napadl žalobou u zdejšího krajského soudu. Toto rozhodnutí je nyní předmětem soudního přezkumu ze strany krajského soudu.

II. Obsah žaloby

Žalobce v podané žalobě rozporoval veškerá tvrzení správce daně, kterými tento vyloučil uplatněný nárok na odpočet daně z přidané hodnoty na základě faktur za služby od družstva GO Stav, zastoupeného předsedou družstva, panem I. K. V této souvislosti žalobce citoval konkrétní pasáže z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí (vždy s odkazem na příslušnou stranu a odstavec rozhodnutí), které zpochybňoval vznesenými námitkami a specifikováním konkrétních důvodů, pro které nelze s odůvodněním žalovaného souhlasit (v podrobnostech krajský soud na tomto místě odkazuje na vypořádání jednotlivých žalobních námitek pod bodem V. odůvodnění rozsudku). Žalobce se závěrem domníval, že napadené rozhodnutí žalovaného vykazuje vady a je nepřezkoumatelné, neboť žalovaný ve své rozhodovací činnosti upřednostnil pouze formální hodnocení důkazů, svou nečinností znemožnil zjistit skutečný stav věci a neplněním svých zákonných povinností žalobce poškodil. Žalobce proto navrhl, aby krajský soud napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i jemu předcházející prvostupňová rozhodnutí správce daně (dodatečné platební výměry) zrušil a žalovanému uložil povinnost nahradit žalobci náklady soudního řízení.

III. Vyjádření žalovaného

Žalovaný ve svém vyjádření k podané žalobě shrnul dosavadní průběh řízení a dále se věnoval vypořádání jednotlivých žalobních námitek, které žalobce v podané žalobě formuloval, což dle žalovaného svědčí o tom, že se v případě napadeného rozhodnutí nemůže jednat o rozhodnutí nepřezkoumatelné. Žalovaný odmítl rovněž namítané vady dokazování. V této souvislosti připomněl, že důkazní povinnost daňového subjektu v daňovém řízení byla opakovaně vyložena judikaturou Nejvyššího správního soudu, konkrétně např. v rozsudku ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 - 125, ze kterého vyplývá, že daňové řízení, resp. dokazování v jeho průběhu, není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti

daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Žalobce neunesl důkazní břemeno a neprokázal naplnění podmínek pro vznik nároku na odpočet daně. Závěr žalovaného o neunesení důkazního břemena je přitom v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu, který např. již ve svém rozsudku ze dne 9. 10. 2009, č. j. 5 Afs 19/2009 - 128, uvedl: „(...) *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 právě ta osoba, jež je jako poskytovatel tohoto plnění uvedena v dokladu, jenž daňový subjekt jako důkaz k prokázání tvrzeného právního stavu předkládá.*“ V rozsudku ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 - 63 pak Nejvyšší správní soud konstatoval, že „(...) *jestliže v průběhu daňového řízení vyšlo najevo, že doklad, kterým má být prokázán nárok na nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty, ve skutečnosti nevystavil na něm uvedený plátce, nesplnil daňový subjekt jednu z podmínek nutných pro uplatnění nároku na odpočet daně; takový doklad pak nelze uznat za daňový doklad (...)*“. Žalovaný tak měl za prokázané, že žalobou napadené rozhodnutí netrpí žalobcem namítanými nezákonnostmi, a proto navrhl, aby krajský soud žalobu jako nedůvodnou zamítl a žalobci nepřiznal náhradu nákladů řízení.

IV. Ústní jednání

Žalobce (přestože to byl on, kdo s rozhodnutím věci bez nařízení jednání nesouhlasil) se z nařízeného jednání soudu z důvodu velkého pracovního vytížení omluvil a vyslovil svůj souhlas, aby soud rozhodl při jednání bez jeho přítomnosti.

Žalovaný setrval na svých dosavadních tvrzeních, obsažených v písemném vyjádření. Odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a na zaslané písemné vyjádření k žalobě, přičemž trval na tom, že v uvedené věci nebylo žalobcem prokázáno, že by mu vznikl nárok na uplatněný nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty z přijatých zdanitelných plnění poskytnutých deklarovaným dodavatelem, družstvem GO Stav. Dle žalovaného rovněž nebylo prokázáno, kterým jiným dodavatelem bylo toto plnění poskytnuto, nebyl prokázán rozsah tohoto plnění ani jeho zaplacení. Bylo na žalobci, aby prokázal, že mu plnění fakticky poskytl plátce DPH, což však žalobce neprokázal. Žalovaný proto setrval na svém návrhu, aby žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta.

V. Posouzení věci krajským soudem

Žaloba byla podána včas [§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)], osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s. ř. s.) a jedná se o žalobu přípustnou (zejména § 65, § 68 a § 70 s. ř. s.). Dle § 75 odst. 1, 2 s. ř. s. vycházel soud při přezkoumání žalobou napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích uplatněných žalobních bodů, jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti, přičemž o věci samé rozhodl po provedeném jednání, neboť žalobce vyslovil s rozhodnutím věci bez nařízení jednání svůj nesouhlas. Dospěl přitom k závěru, že žaloba není důvodná.

Podstatou sporu v posuzované věci je řešení otázky, zda žalobce v předcházejícím daňovém řízení unesl důkazní břemeno ve vztahu k jím nárokovánému odpočtu na DPH z přijatých zdanitelných plnění dle dodavatelských faktur (daňových dokladů) od deklarovaného dodavatele, družstva GO Stav.

Otázka vzniku nároku na odpočet daně z přidané hodnoty je otázkou hmotně právní, tudíž v případě jejího posuzování je nutno postupovat dle předpisů účinných v okamžiku vzniku nároku na odpočet, tj. v okamžiku vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně (bližší k tomu srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 6. 2010, č. j. 9 Afs 2/2010 - 243, dostupný na www.nssoud.cz).

Podle § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o DPH“), přitom platilo, že nárok na odpočet daně má plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Nárok na uplatnění odpočtu daně vzniká dnem, ke kterému vznikla povinnost přiznat daň na vstupu.

Dále pak ustanovení § 73 zákona o DPH upravuje podmínky uplatnění nároku na odpočet daně. Podle § 73 odst. 1 tohoto zákona plátce prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem a byl zaúčtován podle zvláštního právního předpisu (viz § 3 odst. 1 zákona č. 353/2001 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů), popř. evidován podle § 100 u plátců, kteří nevedou účetnictví.

Pro nyní posuzovanou věc je tedy podstatné, zda žalobce unesl důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, resp. § 92 odst. 3 a 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), ve vztahu ke svému tvrzení, že splnil podmínky pro uplatnění nároku na odpočet DPH ve smyslu § 72 odst. 1 zákona o DPH za předmětná zdaňovací období.

V této souvislosti krajský soud na úvod připomíná, že pokud jde o rozložení důkazního břemene v daňovém řízení, je dle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, resp. dle § 92 odst. 3 a 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), daňový subjekt povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání (daňovém tvrzení nebo dalších podáních), nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Z četné judikatury Nejvyššího správního soudu v této souvislosti vyplývá, že daňový subjekt primárně prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy (srovnej např. již rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, či rozsudek ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86, oba dostupné na www.nssoud.cz). Avšak existence (byť i formálně bezvadných) dokladů sama o sobě ještě zpravidla neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, uskutečnila na dokladech deklarovaným způsobem (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 12. 2008, č. j. 8 Afs 54/2008 - 68, a obdobně taktéž již rozsudek ze dne 28. 2. 2006, č. j. 7 Afs 132/2004 - 99, oba dostupné na www.nssoud.cz). Správce daně může vyjádřit důvodné pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti dokladů zachycených v účetnictví, či jiných povinných záznamů, v tomto ohledu jej však tíží důkazní břemeno ve vztahu k prokázání důvodnosti svých pochyb dle § 31 odst. 8 písm. c)

zákona o správě daní a poplatků, resp. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. „*Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, či dokonce jakým způsobem skutečně probíhaly, 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 zde povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neplné, neprůkazné či nesprávné.*“ (srovnej již výše uvedené rozsudky ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, a ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86, oba dostupné na www.nssoud.cz, resp. nálezy Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02, dostupný na <http://nalus.usoud.cz>). 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 ve vztahu ke spornému případu, případně aby svá tvrzení korigoval.

Daňový subjekt pak bude sporné skutečnosti zpravidla prokazovat jinými důkazními prostředky (opět srovnej již výše uvedené rozsudky ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, a ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86; shodně však též např. rozsudek ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 - 73, resp. rozsudek ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008 - 100, dostupné na www.nssoud.cz).

Rovněž k vlastní otázce prokazování nároku na odpočet DPH se pak Nejvyšší správní soud vyjadřuje konstantním způsobem. Zastává přitom stanovisko, že jakkoli z § 73 odst. 1 zákona o DPH vyplývá, že prokazování nároku na odpočet DPH je prvotně záležitostí dokladovou, je současně třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. 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 (srovnej např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 10/2010 - 71, ze dne 28. 2. 2008, č. j. 9 Afs 93/2007 - 84, nebo ze dne 13. 8. 2008, č. j. 9 Afs 204/2007 - 72, všechny dostupné na www.nssoud.cz). Nejvyšší správní soud se ve své rozhodovací činnosti věnoval také otázce prokázání uskutečnění zdanitelného plnění osobou uvedenou na dokladu, a to konkrétně v rozsudku ze dne 9. 10. 2009, č. j. 5 Afs 19/2009 - 128, v němž uvedl, že „*daňové řízení je ovládáno zásadou, že každý daňový subjekt má povinnost jednak daň přiznat (břemeno tvrzení) a rovněž i povinnost toto tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Důkazní břemeno nastává na straně daňového subjektu tehdy, když správce daně vyjádří relevantní pochybnosti o tvrzení daňového subjektu, ten je pak povinen tvrzené skutečnosti prokázat. 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 právě ta osoba, jež je jako poskytovatel tohoto plnění uvedena v dokladu, jenž daňový subjekt jako důkaz k prokázání tvrzeného právního stavu předkládá*“.

Platí tedy, že daňový doklad není sám o sobě „poukázkou“ na vznik nároku na odpočet daně. Aby mu mohla být přisouzena důkazní hodnota ve smyslu § 73 odst. 1 zákona o DPH, musí věrně zobrazovat faktickou stránku věci, tj. přijetí zdanitelného plnění

od deklarovaného dodavatele a v deklarovaném rozsahu. Daňový subjekt přitom musí v daňovém řízení prokázat nejen to, že došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, že toto plnění uskutečnila osoba – plátcem daně, jež je jako poskytovatel tohoto plnění uvedena v dokladu, který daňový subjekt jako důkaz k prokázání tvrzeného právního stavu předkládá (k tomu shodně srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 - 63). Vzniknou-li správci daně pochybnosti o správnosti údajů na tomto dokladu, resp. pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění či naplnění jiných zákonných podmínek pro uplatnění odpočtu daně, ztrácí daňový doklad důkazní hodnotu předvídanou v § 73 odst. 1 zákona o DPH a nárok na odpočet daně je třeba prokazovat dalšími způsoby předvídanými daňovým řádem (srovnej již výše zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 1 Afs 10/2010 - 71).

Krajský soud již také výše uvedl, že věc byla opakovaně předmětem jeho posuzování, a to pod sp. zn. 30 Af 78/2010, kdy předchází rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně byla zrušena rozsudkem ze dne 24. 10. 2014, č. j. 30 Af 78/2010 - 179, a věc byla vrácena žalovanému k dalšímu řízení. Krajský soud přitom již v tomto rozsudku vyslovil své závěry ve vztahu k nárokovanému odpočtu DPH, kdy bylo na žalobci, aby „*prokázal uskutečnění zdanitelného plnění plátcem DPH (jedná se o zákonnou podmínku nárokování odpočtu DPH, viz § 73 odst. 1 zákona o DPH)*“. Správce daně totiž uvedl relevantní skutečnosti, které ve svém souhrnu vedly ke zpochybnění uvedených daňových dokladů a tvrzeného výkonu prací GO Stavem. Lze souhlasit se žalobcem, že není povinen ověřovat zaměstnance dodavatele. Není tedy povinen ověřovat, zda pracující dělníci jsou legálními členy družstva nebo jsou to třetí osoby, případně zda jsou to zaměstnanci družstva. Nelze proto ani akceptovat odůvodnění rozhodnutí žalovaného v tom směru, že osoby, jejichž čestná prohlášení byla doložena, by nebyly schopny prokázat provedení konkrétních prací deklarovaným dodavatelem za tvrzené částky, neboť žádný z údajných zaměstnanců GO Stav se jim při deklarované "spolupráci", "vídání" či "přícházení do styku" neprokazoval pracovní smlouvou. To však nezbavuje žalobce povinnosti unést důkazní břemeno k tvrzení, že konkrétní provedené práce byly provedeny konkrétní osobou, které byly tyto práce zaplacený a která je plátcem DPH. Soud opakuje, že je pouze na daňovém subjektu, jak si zajistí, že své důkazní břemeno unese a samozřejmě daňový subjekt taktéž nese nebezpečí, že nebude schopen prokázat skutečnosti nutné k unesení důkazního břemene ve smyslu ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků. (...) o předložených účetních dokladech existují důvodné pochyby. Žalobce však samozřejmě mohl jím tvrzené faktické plnění a skutečnost, že bylo poskytnuto plátcem DPH, prokázat i jinak než uvedenými doklady (...). I zde tedy platí, že provedené důkazy neprokázaly provedení prací (zdanitelné plnění) družstvem GO Stav (...), bylo zjištěno, že pracovníci nepracovali pro GO Stav družstvo. Je samozřejmě možné, že GO Stav družstvo mohlo vykonávat práce prostřednictvím třetí osoby, nicméně jak správně uvádí žalovaný (...), jiného případného dodavatele žalobce neuvedl. (...) Ani zde (pozn. soudu: stejně jako ve věcech vedených pod sp. zn. 30 Af 83 a 84/2015) však nelze pominout, že by uskutečnění zdanitelného plnění osobou vystavenou na dokladu a jeho uhrazení mohlo být prokázáno svědeckými výpověďmi osob, jejichž čestné prohlášení žalobce předložil. K tomu měly finanční orgány přistoupit především za okolností, kdy svědeckou výpověď předsedy družstva nelze považovat za příliš věrohodnou a žalobce jednal v dobré víře v zápis v obchodním rejstříku, že I. K. je oprávněn za družstvo GO Stav jednat. Svědci tedy mohli potvrdit jak faktický výkon prací určitými pracovníky (konkrétní práce a jejich konkrétní rozsah), kteří

vystupovali jako pracovníci GO Stav, tak právě i tu skutečnost, že plnění poskytla tato společnost a rovněž uhrazení konkrétní částky za deklarované práce (...)“ (pozn.: zvýraznění podtržením doplněno krajským soudem).

Krajský soud tak v předchozím zrušovacím rozsudku dovodil, že i když žalobce v tehdejší řízení neprokázal výkon prací družstvem GO Stav, nárok na odpočet DPH by bylo možné uznat za předpokladu, že by žalobce zcela a transparentně prokázal uskutečnění zdanitelných plnění v návaznosti na faktický výkon, rozsah prací a od toho se odvíjející výši uplatněného nároku na odpočet daně, a to ze strany družstva GO Stav jakožto dodavatele uvedeného na daňových dokladech, jiným (jednoznačným a transparentním) způsobem, což případně mohly osvědčit právě žalobcem navržené svědecké výpovědi osob, které poskytly čestná prohlášení. Krajský soud tak uzavřel, že pokud tyto důkazy nebyly v řízení provedeny, bylo řízení stíženo vadou, která mohla mít vliv na zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí.

V dalším řízení proto žalovaný prostřednictvím prvostupňového správce daně v souladu se shora vysloveným závazným právním názorem krajského soudu přistoupil k doplnění dokazování o svědecké výpovědi osob, od kterých žalobce předložil čestná prohlášení, a to konkrétně vedoucího výroby J. S. (viz protokol ze dne 13. 4. 2015, č. j. 1831410/15/3006-60561-702643), mistra výroby Z. B. (viz protokol ze dne 13. 4. 2015, č. j. 1832009/15/3006-60561-702643), zámečníka P. K. (viz protokol ze dne 13. 4. 2015, č. j. 1832126/15/3006-60561-702643), skladníka R. P. (viz protokol ze dne 14. 4. 2015, č. j. 1867253/15/3006-60561-702643), účetní H. S. (viz protokol ze dne 14. 4. 2015, č. j. 1867364/15/3006-60561-702643), M. M. (viz protokol ze dne 14. 4. 2015, č. j. 1867475/15/3006-60561-702643), R. H., jednatele společnosti RODEMAT s.r.o. (viz protokol ze dne 15. 4. 2015, č. j. 1902463/15/3006-60561-702643), M. V., v čestném prohlášení uvedeno Zemní práce VESELÝ (viz protokol ze dne 15. 4. 2015, č. j. 1902516/15/3006-60561-702643), J. K., v čestném prohlášení uvedeno J. K. – Autodoprava (viz protokol ze dne 20. 4. 2015, č. j. 1902575/15/3006-60561), T. F., dle čestného prohlášení F.D.A. Bezpečnostní služba, s.r.o. (viz protokol ze dne 16. 4. 2015, č. j. 1943471/15/3006-60561-702643). Svědecká výpověď F. P. nebyla provedena, neboť zemřel.

Krajský soud se ovšem ztotožňuje se závěry žalovaného, že ani doplněním dokazování v podobě provedených svědeckých výpovědí se na posouzení dané věci nic nezměnilo. Žalobci byla dána možnost, aby prostřednictvím svědeckých výpovědí prokázal, že dodavatelem prací (přijatých zdanitelných plnění) bylo skutečně družstvo GO Stav, které konkrétní osoby tyto práce vykonaly, v jakém rozsahu a za jakou konkrétní cenu tak, aby vůbec bylo možno odvodit a spolehlivě určit skutečnou výši přijatých zdanitelných plnění, která by takto provedeným pracím odpovídala, a od toho se odvíjející nárok na odpočet DPH.

Správní orgány přitom nezpochybňovaly, že určité práce byly provedeny, a tuto skutečnost nezpochybňuje ani krajský soud. Avšak v jakém rozsahu a kým konkrétně se tak stalo, se již žalobci prokázat nepodařilo. Výpovědi jednotlivých vyslechnutých svědků přitom zůstaly toliko v rovině obecných, nekonkrétních tvrzení, přičemž skutečnost, že se v daném případě nemohlo jednat o pracovníky družstva GO Stav, byla prokázána v kombinaci s dalšími provedenými důkazy (např. sdělením Úřadu práce Brno - venkov ze dne 20. 10. 2009, Policie ČR, Služby cizinecké policie ze dne 27. 10. 2009, či odpovědi

Finančního úřadu v Ivančicích ze dne 24. 2. 2009); srovnej též závěry vyslovené v předchozím soudním řízení vedeném pod sp. zn. 30 Af 78/2010.

Na uvedených závěrech pak nemůže ničeho změnit ani vhodnost správcem daně kladených otázek, byť žalobci je možno přisvědčit, že vypovídací hodnota jednotlivých svědeckých výpovědí byla do značné míry ovlivněna velkým časovým odstupem, s jakým k provedení svědeckých výpovědí došlo. Bylo nicméně věcí žalobce, jaké osoby jako svědky ve svůj prospěch v řízení navrhne a jaké otázky jim bude v průběhu provádění svědeckých výsledků sám klást, přičemž není rozhodné, zda tito svědci byli na dané kauze osobně zaujatí a žili si své osobní životy, či nikoli. Žalobce ovšem „nevyužil“ prostor, který mu byl poskytnut k prokázání okolností uplatnění nároku na odpočet DPH, byť mu bylo na základě předchozího zrušovacího rozsudku umožněno, aby se o to právě prostřednictvím výsledků jednotlivých navrhovaných svědků pokusil. Je přitom nerozhodné, zda jmenovaný subjekt (rozuměj družstvo GO Stav) figuroval v daném období jako aktivní plátec DPH zastupovaný statutárním zástupcem a zda žalobce o něm mohl či nemohl zjistit další veřejně přístupné informace. Pokud žalobce v této souvislosti zároveň namítal, že v průběhu daňové kontroly správce daně nepřistoupil k výsledkům osob (konkrétních pracovníků družstva GO Stav), kteří se i v době probíhající daňové kontroly pohybovali v areálu žalobce, je možno žalobci přisvědčit do té míry, že argumentaci žalovaného, dle které jakýkoli pohyb osob u daňového subjektu v pozdější době neměl s kontrolovanými obdobími žádnou souvislost, nelze pokládat za případnou. Tytéž osoby se totiž mohly na místě samém v areálu žalobce pohybovat také v rozhodných zdaňovacích obdobích podrobených daňové kontrole, a jejich výpovědi tak případně mohly přispět jak k objasnění jejich postavení v družstvu GO Stav (zaměstnanci, členové či bez vztahu k družstvu), vlastnímu provádění prací, jejich rozsahu a placení, tak k objasnění otázky pozice osoby I. K. a úlohy, kterou při poskytování těchto plnění plnil bez ohledu na skutečnost, že jako statutární orgán družstva figuroval v obchodním rejstříku. Krajský soud však na tomto místě konstatuje, že žalobce, na kterém v tomto ohledu leželo důkazní břemeno, výslech žádné z těchto osob v průběhu prováděné daňové kontroly nenavrl a ani ze spisového materiálu žádný takový požadavek žalobce neplyne. Nelze tedy hovořit o tom, že by správce daně výslech těchto osob na místě samém nepřipustil. K argumentaci žalobce, že pracovníci, kteří pracovali pod družstvem GO Stav, byli v průběhu daňové kontroly nebo při projednávání před krajským soudem v minulém soudním řízení ztotožnění, a tedy jejich výslech mohl být proveden, je nutno zopakovat, že nebylo povinností správce daně ani krajského soudu výsledky těchto osob provádět, pokud žalobce provedení těchto důkazů v řízení nenavrl.

Na výše uvedené pak navazuje i zcela legitimní požadavek daňových orgánů, aby žalobce v souvislosti s prokázáním skutečnosti, komu konkrétně dotčené sporné plnění poskytl (a tedy i to, komu byla částka, kterou žalobce uplatnil jako daňově účinný náklad, skutečně uhrazena), předložil pokladní doklady a bankovní výpisy. Krajský soud k tomu uvádí, že v tomto ohledu nepochybně bylo v zájmu žalobce, aby takto požadované doklady předložil (byť by na něm byly požadovány opakovaně), neboť tak bylo činěno právě z toho důvodu, aby mu bylo umožněno prokázat průběh transakce (včetně jejího zaplacení) dodavateli deklarovanému na daňových dokladech v souladu s předchozím zrušovacím rozsudkem zdejšího soudu ve věci sp. zn. 30 Af 78/2010, jakož i v souladu s výše citovanou judikaturou Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu.

Pokud pak žalobce v závěru podané žaloby poukazoval na obsah jím podané kasační stížnosti, v níž uvedl, že postup žalovaného je v rozporu s rozsudky Soudního dvora EU ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11 (Mohagében), z nichž žalobce citoval konkrétní závěry a zároveň v této souvislosti namítal, že žalovaný se těmito skutečnostmi v odůvodnění napadeného rozhodnutí vůbec nezabýval, je nutno souhlasit s vyjádřením žalovaného, že tyto skutečnosti nebyly uplatněny v podaném odvolání, a tedy žalovaný nepochybil, pokud se jím v odůvodnění napadeného rozhodnutí výslovně nevěnoval. Řízení o kasační stížnosti vedené u Nejvyššího správního soudu není pokračováním daňového řízení, a v tomto ohledu tedy nelze obsah kasační stížnosti a v ní uplatněných stížných námitek vnímat jako rozšíření podaného odvolání a v němž obsažených námitek, které by žalovaný byl povinen v novém rozhodnutí vypořádat.

Na základě všech výše uvedených skutečností tak krajský soud dospěl k závěru, že žalobce v průběhu daňového řízení neprokázal, že by nárok na odpočet DPH byl uplatněn v souladu se zákonem (na daňových dokladech deklarovaným dodavatelem, ani jiným dodavatelem, který by byl plátcem DPH, jakož i v deklarovaném rozsahu a výši), a proto finanční orgány nepochybily, pokud takto uplatněný nárok na odpočet DPH neuznaly a DPH v tomto rozsahu žalobci dodatečně doměřily.

VI. Závěr a náklady řízení

Krajský soud tak na základě výše uvedených skutečností neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého žalobce, který neměl ve věci úspěch, nemá vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení před soudem a žalovanému žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly. Krajský soud proto rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku lze podat do dvou týdnů po jeho doručení kasační stížnost. 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 právních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie.

V Brně dne 26. října 2017

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu