



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudců JUDr. Petra Polácha a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **Z. B.** (dříve Z. Ž.), zastoupeného Mgr. Michalem Wiedermannem, advokátem společnosti Mgr. Michal Wiedermann, advokátní kancelář, s.r.o., se sídlem Baueroва 491/10, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 7. 2015, č. j. 21867/15/5300-21442-707271,

t a k t o :

- I. Žaloba **s e z a m í t á.**
- II. Žádný z účastníků **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

Žalobce se včas podanou žalobou domáhal zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí, kterým žalovaný změnil rozhodnutí Finančního úřadu Brno III (dále jen „správce daně“) ze dne 27. 10. 2010, č. j. 211818/10/290912701848 (žalobci byla dodatečně doměřena daň

z přidané hodnoty – dále jen „DPH“, za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2007 ve výši 30 400 Kč a stanoveno penále ve výši 6 080 Kč), 211930/10/290912701848 (žalobci byla dodatečně doměřena DPH za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2007 ve výši 95 545 Kč a stanoveno penále ve výši 19 109 Kč), 211995/10/290912701848 (žalobci byla dodatečně doměřena DPH za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2007 ve výši 169 657 Kč a stanoveno penále ve výši 33 931 Kč) a 212038/10/290912701848 (žalobci byla dodatečně doměřena DPH za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2007 ve výši 216 932 Kč a stanoveno penále ve výši 43 386 Kč), a to v části týkající se bankovního spojení.

Na základě výsledků provedené daňové kontroly správce daně žalobci neuznal nárok na odpočet DPH dle přijatých faktur a pokladních dokladů o platbách v hotovosti od dodavatele, J. K., a to za následující práce provedené v období od 10. 4. 2007 do 31. 12. 2007: oprava betonového stožáru, zhotovení betonových základů a dlaždicové práce. Přijaté plnění od deklarovaného dodavatele J. K. vyhodnotit správce daně jako neprokázané, neboť žalobce nevyvrátil existující pochybnosti správce daně a žádným způsobem také neprokázal, že dodávky prací (zdanitelné plnění) byly J. K. provedeny tak, jak bylo deklarováno na předložených přijatých fakturách.

Na základě dožádání místně příslušného správce daně J. K., tj. Finančního úřadu v Berouně, správce daně z jeho svědecké výpovědi zjistil, že žalobce nezná, nikdy pro něj žádné práce neprováděl, nevystavil žádné doklady a nepřevzal od něj ani žádnou hotovostní platbu. K otisku razítka na předložených dokladech uvedl, že razítko se shoduje s tím, které mu bylo odcizeno, ale podpis není jeho.

Správce daně proto přijaté faktury od J. K. neosvědčil jako důkazy a konstatoval, že žalobce v dané věci neunesl důkazní břemeno dle § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), když kromě formálních dokladů (faktur a pokladních dokladů) nedoložil žádný důkaz, který by osvědčoval skutkový stav tak, jak byl deklarován na předmětných fakturách. Žalobce tedy neprokázal přijetí zdanitelného plnění od jím deklarovaného dodavatele J. K. Správce daně proto žalobci doměřil DPH. Tento postup a závěry správce daně následně v odvolacím řízení potvrdilo také Finanční ředitelství v Brně, a to v rozhodnutí ze dne 24. 10. 2011, č. j. 12984/11-1102-703207. V rámci odvolacího řízení doplnilo dokazování také o svědeckou výpověď manželky žalobce, D. Ž., kterou ovšem rovněž neosvědčilo jako důkaz. Jmenovaná totiž ohledně provedení prací J. K. a jejich hotovostní úhrady, nic konkrétního nepotvrdila.

Žalobce napadl toto rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně žalobou, na základě které Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 20. 1. 2014, č. j. 30 Af 9/2012 - 64, toto 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 a po doplnění dokazování vydal dne 9. 7. 2015 pod č. j. 21867/15/5300-21442-707271 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 připomněl, že v posuzovaném případě je předmětem sporu mezi účastníky skutečnost, zda prokázal přijetí zdanitelného plnění od dodavatele J. K.

Žalobce namítal, že v rámci daňové kontroly předložil celou řadu písemných podkladů, především uzavřené objednávky a protokoly svědčící o stavebních (výkopových) pracích vykonávaných J. K. pro žalobce. Svá tvrzení doložil také svědeckými výpověďmi D. Ž., Z. K. a P. S. Žalovaný současně nezpochybnil, že předmětné práce byly provedeny, a to vzhledem k jejich odsouhlasení a úhradě objednatelem Dopravním podnikem města Brna.

Žalobce dále namítal, že žalovaný nesprávně vyhodnotil provedené důkazy, neboť prakticky pominul výpověď J. K. v trestním řízení vedeném Městským soudem v Brně pod sp. zn. 3 T 16/2014, ve kterém potvrdil provedení prací pro žalobce a naopak vycházel z výpovědi K. před správcem daně. Tato výpověď však výpovědi před městským soudem předcházela a svědek v ní práce pro žalobce popřel. Žalovaný současně nepřihlédl k výpovědím svědků navržených žalobcem, kteří vypověděli, že K. několikrát viděli na realizované stavbě a v jeho kanceláři.

Žalobce dále namítal, že žalovaný neprovedl znalecký posudek z oboru písmoznalectví k prozkoumání podpisů na přijatých objednávkách, předávacích protokolech a účetních dokladech. Rozhodující je totiž podpis osoby na příslušných dokladech a nikoliv jejich označení případně odcizeným razítkem.

Dle názoru žalobce pak žalovaný nedostatečně přihlédl také k reálnému fungování obchodních vztahů realizovaných při základních výkopových pracích, které probíhají téměř výlučně na základě ústních objednávek, jsou realizovány prakticky „anonymními partami“ příležitostně najímaných pracovníků z řad zahraničních dělníků, a to bez praktické evidence ze strany objednatelů těchto prací. Stejně tak vyplácení těchto pracovníků se děje téměř vždy v hotovosti, neboť 95 % pracovníků podílejících se fyzicky na výkopových pracích nedisponuje bankovním účtem, a jsou vypláceni každý týden. Žalovaný pak dle žalobce rovněž objektivně neposoudil specifickou poskytnutého plnění, spočívajícího ve výkopových pracích a instalaci betonových sloupů. Totožného znění byly i doklady vůči investorovi a objednateli služeb DPMB, a.s. Není proto neobvyklé, že žalobce nemohl uskutečnění zdanitelných plnění od J. K. (tato plnění se prokazatelně uskutečnila a žalovaný to ani nepopírá) prokázat jinými formami důkazů.

Žalobce závěrem shrnul, že žalovaný své rozhodnutí opřel jen o nevěrohodnou výpověď J. K., učiněnou před správcem daně. Nepřihlédl ke skutečnostem tvrzeným dalšími svědky a písemným důkazům. Neprovedl důkaz z oboru písmoznalectví týkající se podpisů na dokladech podepisovaných J. K. Nevzal ani v potaz specifickou prováděných stavebních prací, včetně osob provádějících výkopové práce a veškeré důkazy v kontextu nesprávně vyhodnotil v rozporu se svými povinnostmi.

III. Vyjádření žalovaného

Žalovaný ve svém vyjádření k podané žalobě stručně shrnul dosavadní průběh řízení, k němuž uvedl, že v nyní napadeném rozhodnutí postupoval v souladu s právním názorem krajského soudu vysloveným v předchozím zrušovacím rozsudku, jímž byl ve své rozhodovací činnosti vázán a s nímž se ztotožnil. Se svědeckými výpověďmi D. Ž., Z. K. i P. S. se vypořádal na str. 9 až 11 napadeného rozhodnutí. K výpovědi J. K. v trestním řízení se pak vyjádřil na str. 11 napadeného rozhodnutí. Žalovaný v této souvislosti zmínil skutečnost, že žalobce na jedné straně považuje J. K. za nedůvěryhodnou a nespolehlivou osobu, avšak na druhé straně jeho nekonkrétní výpověď v trestním řízení považuje za zcela zásadní. Žalovaný J. K. v roce 2014 opakovaně neúspěšně předvolal k podání svědecké výpovědi. S ohledem na nově zjištěné skutečnosti a rozporuplné výpovědi J. K. dospěl žalovaný k závěru, že by jeho opakovaná výpověď v roce 2015 nepřinesla žádná nová zjištění, což uvedl i v napadeném rozhodnutí.

Žalovaný dále uvedl, že znalecký posudek by byl zcela nadbytečný a v kontextu dalších okolností by nemohl sám o sobě prokázat uskutečnění stavebních prací J. K. Upozornil i na vizuální rozdílnost podpisů J. K. na předmětných dokladech, kdy není důvod pochybovat o tom, že J. K. nemohl všechny podklady podepsat v rámci obchodních vztahů se žalobcem. Ze záznamu PČR pak plyne, že J. K. bylo skutečně razítko odcizeno.

Žalovaný se vyjádřil i k provedení prací pro objednatele DPMB, a.s. a ke specifikům fungování obchodních vztahů realizovaných při výkopových (stavebních) pracích.

Dle názoru žalovaného nicméně ani po doplnění dokazování provedeného v rámci odvolacího řízení žalobce neprokázal, že J. K. pro něj vykonal tvrzené práce a současně neprokázal, že této společnosti skutečně uhradil předmětné hotovostní platby. Žalovaný proto navrhl, aby krajský soud žalobu jako nedůvodnou zamítl s tím, že se žalobci nepřiznává právo na náhradu nákladů řízení.

IV. Ústní jednání

Při jednání účastníci setrvali na svých dosavadních tvrzeních, obsažených v dřívějších písemných podáních.

Žalobce ve svém vyjádření zdůraznil podstatné body žaloby.

Žalovaný v rámci svého ústního přednesu odkázal na dřívější písemné vyjádření k podané žalobě, jakož i na odůvodnění napadeného rozhodnutí.

Soud provedl dokazování rozsudkem Městského soudu v Brně ze dne 18. 8. 2014, č. j. 3T 16/2014-519, a to v části, kde je uvedena výpověď J. K. Soud pro úplnost dodává, že tento rozsudek je součástí správního spisu a žalovaný se k němu v napadeném rozhodnutí vyjadřuje (viz dále).

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.“)], 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.

Otázka vzniku nároku na odpočet daně z přidané hodnoty je otázkou hmotně právní, tudíž v případě jejího posuzování je nutné postupovat podle předpisů účinných v okamžiku vzniku nároku na odpočet, tj. okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně (bliže viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 6. 2010, č. j. 9 Afs 2/2010 – 243).

Podle § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty účinného do 31. 12. 2008 platí, že nárok na odpočet daně má plátec, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Nárok na uplatnění odpočtu daně vzniká dnem, ke kterému vznikla povinnost přiznat daň na výstupu.

Dále pak ust. § 73 zákona o dani z přidané hodnoty upravuje podmínky uplatnění nároku na odpočet daně. Podle § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty plátec prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem a byl zaúčtován podle zvláštního právního předpisu (viz § 3 odst. 1 zák. č. 353/2001 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů), popřípadě evidován podle § 100 u plátců, kteří nevedou účetnictví. V případě splátkového nebo platebního kalendáře je tato podmínka splněna zaúčtováním jednotlivých částek uvedených na těchto daňových dokladech, popřípadě jejím zaevidováním 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 ve vztahu ke svému tvrzení, že splnil podmínky pro uplatnění nároku na odpočet DPH podle § 72 odst. 1 zák. č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále „zákon o DPH“) za zdaňovací období první až čtvrté čtvrtletí roku 2007.

K otázce rozložení důkazního břemene v daňovém řízení se opakovaně vyjádřil i Nejvyšší správní soud. Ustáleně přitom judikuje, že daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, nese tedy břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Daňový subjekt má povinnost prokazovat k výzvě správce daně jen ty skutečnosti, které sám tvrdí (nález Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, všechna rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na <http://nalus.usoud.cz>). Svá tvrzení prokazuje především svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č.j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, č.j. 9 Afs 30/2008 - 86, ze dne

16. 7. 2009, čj. 1 Afs 57/2009 - 83, či ze dne 8. 7. 2010, čj. 1 Afs 39/2010 – 124, všechna rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz).

Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů či faktur, byť formálně bezvadných, sama o sobě zpravidla ještě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2006, čj. 7 Afs 132/2004 - 99, ze dne 31. 12. 2008, čj. 8 Afs 54/2008 - 68). Správce daně proto může vyjádřit důvodné pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně podle § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků, resp. § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) tíží důkazní břemeno, a to právě ve vztahu k prokázání důvodnosti jeho pochyb. Správce daně není povinen prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Správce daně proto musí identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě lze mít pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti účetnictví (srov. shora zmíněné rozsudky čj. 2 Afs 24/2007 - 119, čj. 9 Afs 30/2008 - 86, čj. 1 Afs 39/2010 - 124, náleze Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02).

Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k předmětnému obchodnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt přitom tyto skutečnosti prokazuje zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím.

Lze tak shrnout, že v první fázi daňového řízení leží důkazní břemeno na daňovém subjektu, který je povinen především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy prokázat skutečnosti uváděné v daňovém přiznání k příslušné dani (§ 31 odst. 9 daňového řádu, resp. dle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu). Doložením všech požadovaných dokladů daňový subjekt své důkazní břemeno unese. Pokud má správce daně o předložených účetních dokladech pochybnosti, je na něm [§ 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků, resp. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu], aby popsáním způsobem takové pochybnosti o věrohodnosti, správnosti či průkaznosti účetnictví daňového subjektu vyjádřil. Důkazní břemeno pak přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen tvrzené skutečnosti prokázat zpravidla dalšími důkazními prostředky (srov. shora zmíněný rozsudek čj. 1 Afs 39/2010 - 124).

Rovněž k vlastní otázce prokazování nároku na odpočet daně z přidané hodnoty se Nejvyšší správní soud vyjadřuje konstantním způsobem. Zastává stanovisko, že jakkoliv z § 73 odst. 1 zákona o DPH vyplývá, že prokazování nároku na odpočet daně 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 (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 3. 2010, čj. 1 Afs 10/2010 - 71, ze dne 28. 2. 2008, čj. 9 Afs 93/2007 - 84).

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. Daňový subjekt přitom musí v daňovém řízení prokázat nejen to, zda došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, zda toto plnění uskutečnila osoba – plátce daně, jež je jako poskytovatel tohoto plnění uvedena v dokladu, který daňový subjekt jako důkaz k prokázání tvrzeného právního stavu předkládá (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2005, čj. 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 (srov. shora zmíněný rozsudek čj. 1 Afs 10/2010 - 71).

V projednávané věci přitom žalobce ve vztahu k nároku na odpočet DPH za přijatá zdanitelná plnění ve formě provedených prací v období od 10. 4. 2007 do 31. 12. 2007 primárně plnil svou důkazní povinnost fakturami od J. K., včetně připojených pokladních dokladů o úhradách těchto faktur, a to za práce typu: oprava betonového stožáru, zhotovení betonových základů, dlaždicové práce. Správce daně hodnotil, že žalobce neprokázal přijetí zdanitelného plnění od J. K., neboť se mu nepodařilo vyvrátit pochybnosti správce daně, a také žádným způsobem neprokázal, že dodávky těchto prací byly uskutečněny tak, jak bylo na předložených fakturách deklarováno (tj. na nich označeným dodavatelem a v rozsahu odpovídajícím fakturovaným částkám).

Dožádáním místně příslušného správce daně J. K., tj. Finančního úřadu v Berouně, správce daně z jeho svědecké výpovědi (viz protokol o ústním jednání ze dne 2. 8. 2010, č. j. 79500/10/026930204647), zjistil, že žalobce nezná, nikdy pro něj žádné práce neprováděl, nevystavil žádné doklady a nepřevzal od něj ani žádnou hotovostní platbu. K otisku razítka na předložených dokladech uvedl, že razítko se shoduje s tím, které mu bylo odcizeno, ale podpis není jeho.

Správce daně proto dospěl k závěru, že žalobce neunesl důkazní břemeno dle ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, neboť kromě formálních dokladů (faktur a pokladních dokladů) nedoložil žádný důkaz, který by bylo možné osvědčit jako důkaz prokazující přijetí zdanitelného plnění od J. K. Již také bylo uvedeno výše, že tento postup pak k odvolání žalobce rozhodnutím ze dne 24. 10. 2011, č. j. 8495/11-1102-703207, potvrdil také žalovaný, který k návrhu žalobce doplnil dokazování svědeckou výpovědí manželky žalobce, D. Ž. (viz protokol o ústním jednání ze dne 14. 12. 2010, č. j. 235039/10/290932707862). Avšak i ta v rámci své výpovědi sice uvedla, že J. K. *zná osobně, neboť manžel má doma kancelář a ona donesla asi 4 krát při jejich jednání občerstvení. Jeho občanský průkaz neviděla. K dotazu správce daně, zda byla osobě přítomna předávání peněz, uvedla, že manžel šel do prvního patra pro peníze a následně je osobně předal panu K. U*

předání peněz nebyla a neví ani částku. Když šla do kanceláře pro sklenice, viděla na stole ležet nějaké vypsane papíry. Někdy se naskytla u výkopových prací a viděla osobu J. K., jak řídí svoje lidi. K dotazu správce daně, jak věděla, že se jedná o lidi pana K., uvedla, že se to domnívá. Žalovaný rovněž doplnil svědeckou výpověď Z. K. (protokol o ústním jednání ze dne 22. 2. 2011, č. j. 49041/11/290932707862). Ten v rámci své výpovědi mj. uvedl, že žalobce se seznámil s p. K. na jeho doporučení za účelem vzniku obchodního vztahu ve stavebnictví. V letech 2006 a 2007 v Králově-Poli subdodavatelsky pracoval pro žalobce a tam právě pro žalobce prováděl výkopové a betonové práce p. K. se svými zaměstnanci, v počtu asi 5. To, že jsou to zaměstnanci p. K. svědek předpokládal ze služeb, které jim p. K. poskytoval např. odvoz na pracoviště. Osobně je neznal.

Krajský soud také výše připomněl, že věc již byla předmětem jeho posuzování, a to pod sp. zn. 30 Af 9/2012. Předchozí rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně zrušil rozsudkem ze dne 20. 1. 2014, č. j. 30 Af 9/2012 - 64, a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Krajský soud v tomto rozsudku vyslovil, že správce daně předložené formální doklady (faktury a pokladní doklady) zpochybnil na základě shora citované výpovědi J. K., přičemž tyto pochybnosti v obecné rovině zcela správně vycházely z toho, že doklad vystavený jinou osobou než tou, která ve skutečnosti plnila, nemůže být relevantním dokladem. Jinými slovy – pokud doklady nebyly vystaveny tím, kdo je na nich jako vystavovatel uveden, nemůže být uznán nárok na odpočet DPH. Za daného stavu proto krajský soud v odůvodnění předchozího zrušovacího rozsudku rozhodnutí vyslovil pro žalovaného následující závazné závěry: „(...) *Za situace, kdy důvodem pro doměření daně nebylo zjištění, že se žalobcem dokladované práce neuskutečnily, nýbrž to, že svědek J. K. zpochybnil pravost předložených dokladů k těmto pracím, nelze než dospět k závěru, že žalovaným provedené hodnocení důkazů neobstojí, neobsahuje-li hodnocení věrohodnosti výpovědi jmenovaného svědka, a to především v kontextu protikladné svědecké výpovědi D. Ž. a nehodnotil ani výpověď svědka Z. K. Vedle zmíněného zpochybnění věrohodnosti svědecké výpovědi J. K. lze totiž poukázat též na další skutečnosti, na které správce daně, resp. žalovaný zcela rezignoval a které se týkají např. toho, zda J. K. reálně fungoval a vykazoval nějakou činnost, zda byl plátcem DPH či zda měla nějaké zaměstnance (s ohledem na vykázaný rozsah provedených prací). To vše bylo nutno zjistit, ve vzájemných souvislostech vyhodnotit a teprve poté posoudit, zda žalobcem deklarované zdanitelné plnění obstojí a žalobce si tudíž může oprávněně nárokovat odpočet DPH nebo zda jsou zde dány takové pochybnosti správce daně, resp. žalovaného, které by bylo možno akceptovat.*

Žalovaný si v dalším řízení doplnil kopii úředního záznamu PČR ze dne 29. 11. 2010 o provedené zkoušce písma J. K. a kopii složenky odeslané žalobcem J. K. dne 6. 5. 2013. Dle žalobce byly tyto peníze určeny na cestu J. K. do Brna za účelem potvrzení pravdivosti tvrzení žalobce. Nebyl schopen doložit navrhované čestné prohlášení či originál podpisového vzoru J. K. Dále poskytl identifikační údaje o svědkovi P. S., který měl pracovat pro J. K.

J. K. byl správcem daně opakovaně předvolán, nakonec bylo zjištěno, že se v místě svého pobytu nezdržuje a jiné místo jeho pobytu není známo. Správce daně proto nemohl využít institutu předvedení ve smyslu § 100 daňového řádu.

Správce daně dále zjistil, že za rok 2007 J. K. i přes výzvu nepodal daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob a DPH, a proto mu postupem dle § 44 a 46 zákona o správě daní a poplatků byla vyměřena nulová daňová povinnost. Registrace k DPH mu byla zrušena ke dni 2. 11. 2007. J. K. ani nepodal vyúčtování ze závislé činnosti a funkčních požitků ani vyúčtování vybírané srážkou. V rámci daňového řízení vedeného u jiného daňového subjektu v roce 2010 byly zjištěny 2 faktury vystavené J. K., a to za období říjen a listopad za bourací práce pro společnost EKOLL, s.r.o.

Dožádaný správce daně přitom sdělil, že ve zdaňovacích obdobích 1. čtvrtletí 2007 až 3. čtvrtletí J. K. nevykonával žádnou ekonomickou činnost. Na základě kontroly DPH za 4. čtvrtletí 2007 bylo zjištěno, že p. K. uskutečnil dne 22. 10. 2007 a 8. 11. 2007 stavební práce ve prospěch odběratele EKOLL s.r.o. Správce daně dále získal od Okresní správy sociálního zabezpečení v Berouně dne 30. 5. 2014 informace o tom, že J. K. byl veden od roku 2005 jako OSVČ, činnost mu byla ukončena z důvodu nesoučinnosti. V roce 2007 nebyl veden jako zaměstnavatel, byl sám v zaměstnaneckém poměru ve společnosti Euro Jordán, s.r.o. Podivín (od 4. 9. 2006 do 18. 5. 2007) a společnosti Stern - Car, s.r.o. Rudná u Prahy (od 23. 5. 2007 do 10. 8. 2007).

Další důkazní prostředky správce daně získal od PČR, a to na podkladě zaslané výzvy k poskytnutí informací o průběhu trestního řízení iniciovaného trestním oznámením dne 17. 10. 2010 Z. B. na pana J. K., z něhož PČR poskytla kopii usnesení ze dne 28. 12. 2010, č. j. KRPB-23928-60/TC-2010-060284-HEL. Policejní orgán uzavřel vyšetřování se závěrem, že z provedeného šetření vyplývající skutečnosti nasvědčují tomu, že J. K. ve své svědecké výpovědi provedené před správcem daně v rámci daňové kontroly žalobce uváděl pravdu, a proto nemohl spáchat žádný trestný čin a věc odložil.

Dále žalovaný získal od PČR usnesení ze dne 25. 5. 2012, č. j. KRPB-23928-29/TC-2010-060284-HEL, v němž policejní orgán učinil závěr, že výpovědi pěti osob, které vyslechl na návrh žalobce (jednalo se o osoby Z. B., R. P., D. B., M. K. a P. S.), byly obsahově velice podobné a objevily se ve stejné době, proto policejní orgán nepochyboval o osobních vazbách na žalobce a všech pět osob považoval za nevěrohodné svědky, kteří vypovídali na žádost žalobce tak, aby trestní řízení ovlivnili v jeho prospěch. Lustrací evidence obyvatel a dalších informačních systémů těchto pěti osob nadto policejní orgán zjistil, že ačkoli tyto osoby tvrdily, že nemají k žalobci žádný vztah (a shodně tuto skutečnost tvrdil také žalobce), s výjimkou pana S. se jednalo o osoby, které jsou s daňovým subjektem v příbuzenském poměru nebo na něj mají ekonomickou vazbu (konkrétně Z. B. je zetěm žalobce, R. P. synovcem manželky žalobce, D. B. známý syna žalobce a M. K. opravoval žalobci dům). I v tomto případě tak policejní orgán věc odložil dle ustanovení § 159a odst. 1 trestního řádu.

Úřední záznam Policie ČR pak obsahuje výpověď J. K., týkající se jeho činnosti v roce 2007. Uvedl, že v roce 2007 pracoval jako dělník u firmy Euro - Jordán s.r.o. na jejich pobočce v Berouně. Jako živnostník provozoval výškové práce od roku 2003 do roku 2006, kdy se nechal zaměstnat u této firmy. Zaměstnanec nikdy neměl. K osobě žalobce uvedl, že jej nezná, předložené vystavené faktury pro žalobce popřel. Graficky jsou jiné a razítko by mohlo být to, co mu bylo odcizeno. Rovněž uvedl, že někdy v roce 2006 došlo k vloupání do vozidla firmy Euro - Jordán s.r.o. a odcizení firemních dokladů, včetně jeho dokladů a razítka.

Správce daně dále provedl výslech svědka P. S. (protokol o ústním jednání ze dne 4. 4. 2014, č. j. 1535666/14/30003-05403-707862). Svědek především uvedl, že ho na práci najal p. K., když šel kolem a pan K. tam prováděl kopáčské práce. Svědek pracoval na podkladě ústní dohody bez jakékoliv smlouvy či jiného dokladu, který by od něj obdržel. Práce byly prováděny v kolektivu 5 až 8 lidí, jednalo se o výkopy a betonování pro sloupy elektrického osvětlení. Svědek si na žádného spolupracovníka nevzpomněl, mělo se jednat o lidi ze Slovenska a často se střídali. P. K. mu zaplatil jen 3 krát a po dvou měsících, kdy mu neplatil, odešel.

Dle sdělení MSSZ byl svědek v době od 4. 10. 2006 do 23. 1. 2008 zaměstnancem u společnosti PROBUR s.r.o a od 1. 4. 2007 doposud je v jejich evidenci veden jako OSVČ.

Žalobce předně v podané žalobě namítal, že žalovaný se stejně jako v předcházejícím řízení opětovně nevypořádal se všemi jím navrženými důkazy a podklady obsaženými ve správním spisu. Takto uplatněné žalobní námitky však krajský soud nepřisvědčil.

Žalovaný, vázán právním názorem Krajského soudu v Brně vysloveným v předcházejícím zrušovacím rozsudku ze dne 20. 1. 2014, č. j. 30 Af 9/2012 - 64, shromáždil v průběhu řízení řadu dalších důkazních prostředků a na str. 9 až 12 odůvodnění napadeného rozhodnutí provedl jejich podrobné vyhodnocení.

Žalovaný hodnotil výpověď manželky žalobce D. Ž. ze dne 14. 12. 2010 (viz protokol o ústním jednání ze dne 14. 12. 2010, č. j. 235039/10/290932707862), včetně jejího porovnání s výpovědí před soudem, jejíž obsah byl popsán v žalobcem předloženém rozsudku Městského soudu v Brně ze dne 18. 8. 2014, č. j. 3 T 16/2014 – 519. Poukázal přitom na zásadní rozpory v její výpovědi týkající se účasti u předávání peněz J. K., výše částky, zda viděla či nikoliv občanský průkaz J. K. Soud souhlasí s žalovaným, že její výpověď pak působí účelově a nevěrohodně, a to i s přihlédnutím k příbuzenskému vztahu D. Ž. k žalobci.

Žalovaný rovněž hodnotil výpověď svědka S. Uvedl, že jeho výpověď je velmi nekonkrétní a co do obsahu neověřitelná. Nebylo možné ověřit, že svědek skutečně pracoval pro p. K. Jeho tvrzení nebylo možné ověřit, neboť si nepamatoval jiné osoby, s kterými měl pracovat. Rovněž žalovaný správně poukázal na rozpor s informací MSSZ, dle níž měl být svědek v tomto období, tj. červnu a červenci 2007 zaměstnán u společnosti PROBUR. Soud dále odkazuje na shora citované usnesení PČR, podle něhož je výpověď tohoto svědka obsahově velice podobná jako výpověď dalších 4 osob, které jsou v příbuzenském poměru nebo mají ekonomickou vazbu na žalobce. To nasvědčuje účelovosti provedené výpovědi. Soud souhlasí s žalovaným, že tato svědecká výpověď nebyla schopna odstranit důvodné pochybnosti stran přijetí deklarovaného zdanitelného plnění, tj. nebyla schopna jednoznačně prokázat zejména časový průběh prováděných prací, jejich rozsah ani to, kým skutečně byly provedeny (když jinými důkazy bylo prokázáno, že se tak nemohlo stát ze strany J. K.). Nelze ani odhlédnout od aspektu účelovosti této výpovědi. Nebylo tudíž ani možné spolehlivě dovodit a určit skutečnou výši přijatého zdanitelného plnění a tudíž uznat nárok na odpočet. Soud tedy souhlasí se žalovaným, že ani svědek Z. K. neprokázal, že došlo k faktickému uskutečnění prací v deklarovaném rozsahu a vyplacení jednotlivých hotovostních plateb J. K.

v částkách uvedených na předložených dokladech. Svědek výslovně uvedl, že se obchodních a jiných jednání mezi žalobcem a J. K. neúčastnil. Svědek rovněž nebyl schopen s určitostí potvrdit, zda osoby, které viděl při provádění prací, byly skutečně zaměstnanci J. K. Taková svědecká výpověď tedy nemůže ani prokázat uskutečnění prací J. K.

Žalovaný dále logicky vycházel z toho, že J. K. neměl v roce 2007 zaměstnance a sám byl většinu roku v zaměstnaneckém poměru, a tudíž ani nemohl provést pro žalobce deklarované práce. V období října až prosince sice uskutečnil činnost pro společnost EKOLL, avšak stalo se tak v západních Čechách a toliko v období posledního čtvrtletí tohoto roku.

Žalovaný pak hodnotil i výpověď J. K. učiněnou před Městským soudem v Brně. Žalovaný uvedl, že u Městského soudu J. K. potvrdil, že práce pro žalobce vykonal a dostal od něj peníze, kterými vyplácel asi 5 až 6 brigádníků, které si najal. Svědek uvedl, že neví, kdo psal faktury, neví, zda z obdržených prostředků platil DPH, rozsah prací si nepamatuje, nepamatuje si ani výši prostředků, které mu měl žalobce předat. Ke zcela rozdílné výpovědi před správcem daně uvedl, že nemá paměť na jména, a proto si žalobce nepamatoval, nicméně u soudu jej přirozeně poznal. Dle žalovaného je zarážející, že si J. K. nepamatoval, že měl obdržet v roce 2007 od žalobce částku 1 788 171 Kč, nepamatoval si ani, za jaké práce měl částku obdržet. Žalovaný odkázal i na to, že J. K. byl devětkrát odsouzen (do roku 2014 každý rok), nejčastěji za neplacení výživného a rovněž byl v nepříznivé finanční situaci. Pokud by obdržel od žalobce skutečně obnos 1,8 mil Kč, pak je jeho finanční situace v rozporu s jeho tvrzením před soudem. Dle žalovaného s ohledem na časový odstup od jeho výpovědi v roce 2007, lze jeho výpověď před soudem hodnotit jako účelovou, neboť mu již nehrozí za tvrzenou skutečnost (obdržení a nezdanění milionové částky) z důvodu prekluze žádný postih. Žalovanému se rovněž jeví jako nepravděpodobné, aby si J. K., který měl provádět práce od dubna do prosince 2007 a měl uskutečnit plnění v základu daně více než 2,5 mil Kč, si nebyl schopen vzpomenout na žádné podrobnosti o poskytnutých pracích. Žalovaný považoval J. K. za nedůvěryhodnou a nespolehlivou osobu, a to vzhledem k rozdílným výpovědím před správcem daně, PČR a soudem. Dospěl k závěru, že k jeho výpovědi nelze kvůli její nevěrohodnosti přihlížet. Nelze ji proto osvědčit jako důkaz prokazující či vyvracející tvrzení žalobce o poskytnutí služeb dle doložených daňových dokladů. Z tohoto důvodu ani nepřistoupil k opakování svědecké výpovědi. Soud se s jeho hodnocením výpovědi učiněné před městským soudem ztotožnil a dodává, že výpověď J. K. je natolik kusá a neobsahující podstatné informace, prokazující skutečné provedení deklarovaných prací a jejich úhradu v uváděné výši. Soud k tomu dále dodává, že věrohodnost jeho výpovědi je značně narušena tím, že svědek opakovaně vypovídal zcela odlišně, a to před správcem daně a i PČR, kde provedení prací pro žalobce popřel. Takto provedené hodnocení výpovědi J. K. učiněné v trestním řízení před Městským soudem v Brně se pak logicky vztahuje i na dokazování provedené před zdejším soudem, neboť se jedná o stejnou výpověď, která již byla i žalovaným hodnocena v jeho rozhodnutí.

K důkazům provedeným výpovědi K. i S. před Městským soudem v Brně soud odkazuje i na žalovaným provedené shrnutí rozdílu mezi důkazním břemenem v řízení trestním a daňovém řízení. Jak plyne ze shora uvedeného, ani svědecká výpověď K. a ani S. neprokázala uskutečnění deklarovaných prací a jejich hotovostní úhradu v částkách dle doložených dokladů.

I v situaci, kdy je samotné pořízení služeb daňovým subjektem (zde žalobcem) nepochybné, správce daně nemusí v důsledku neusnesení důkazního břemene daňovým subjektem přiznat nárok na odpočet DPH. V souladu se závěry výše citované judikatury Nejvyššího správního soudu, jakož i v souladu s nálezem Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04, dostupným na <http://nalus.usoud.cz> (shodně srovnej též např. nález ze dne 6. 12. 2006, sp. zn. IV. ÚS 48/05, dostupný tamtéž), lze připustit, že i nedostatky v obsahu účetních dokladů je možno dodatečně zhojit jiným způsobem. V situaci, kdy žalobce v daném případě daňovým orgánům nenabídl žádnou věrohodnou skutkovou verzi reality, která by objasňovala a dokumentovala zjištěné nesrovnalosti a zejména pak časový průběh prováděných prací, jejich rozsah ani to, kým skutečně byly provedeny (když jiné důkazy podstatně zpochybnilly jejich provedení J. K.), nebylo možno vůbec zjistit, v jakém rozsahu a kým konkrétně byly v roce 2007 tyto práce provedeny, a od toho také odvodit a spolehlivě určit skutečnou výši nároku na odpočet DPH, které takto provedeným pracím odpovídala. Správní orgány tak sice nezpochybňovaly, že určité práce musely být provedeny, a tuto skutečnost nezpochybňuje ani krajský soud, avšak v jakém skutečném rozsahu a kým se tak stalo, a zda nárokový odpočet DPH tomu odpovídal se žalobci již nepodařilo prokázat.

V tomto ohledu tedy nejsou případnými ani poukazy žalobce na to, že žalovaný nedostatečně přihlédl k reálnému fungování obchodních vztahů při výkopových či stavebních pracích, které jsou realizovány zpravidla anonymními partami příležitostně najímaných pracovníků. Rozhodl-li se totiž žalobce pro tento způsob zajištění prací, musel si být vědom rizika spojeného s možnou důkazní nouzí, do které se může vlivem této skutečnosti v budoucnu dostat, neboť je to on (a nikoli daňové orgány), kdo je povinen oprávněnost nároku na odpočet (včetně jeho reálného základu a výše) prokázat. V tomto ohledu tedy daňové orgány nebyly povinny za žalobce cokoli vyhledávat, ani se z vlastní iniciativy zabývat obvyklou cenou prací poskytovaných DPMB, a.s. v Brně, včetně toho, kolik činí běžná marže stavebních firem při stavebních pracích. I v tomto ohledu leželo důkazní břemeno zcela na žalobci, a pokud ani k těmto okolnostem správci daně, resp. žalovanému, nenabídl žádná relevantní tvrzení podložená konkrétními důkazními prostředky, nelze tuto skutečnost klást k tíži a vytýkat daňovým orgánům.

Na str. 11 odůvodnění napadeného rozhodnutí se pak žalovaný vypořádal také s žalobcem předloženými rozsudky Městského soudu v Brně ze dne 12. 9. 2014, č. j. 3 T 16/2014 – 519 a č. j. 3 T 16/2014–663, a to s odkazem na rozdíly, jimiž se trestní řízení odlišuje od řízení daňového. Soud uzavírá, že žalovaný se v napadeném rozhodnutí podrobně vypořádal se všemi žalobcem navrženými důkazními prostředky i s veškerým obsahem správního spisu tak, jak po něm krajský soud požadoval v předchozím zrušovacím rozsudku, jehož závěry byl žalovaný ve své další rozhodovací činnosti vázán. Žalovaný tak poukázal na konkrétní rozpory ve výpovědích svědků navrhovaných žalobcem a velmi podrobně se jim v napadeném rozhodnutí věnoval, přičemž je porovnal především s vlastními zjištěnými doloženými listinnými důkazy získanými od Okresní správy sociálního zabezpečení, od místně příslušného správce daně J. K., jakož i od Policie ČR.

Soud souhlasí s žalovaným i v tom, že v posuzovaném případě nebylo nezbytné provádět dokazování znaleckým posudkem z oboru písmoznalectví. S ohledem na shora uvedené

hodnocení by totiž ani znalecký posudek nevedl k prokázání toho, že práce byly uskutečněny J. K. v deklarovaném rozsahu a byly za ně uhrazeny částky uvedené na žalobcem předložených dokladech.

Na základě všech výše uvedených skutečností tak krajský soud dospěl k závěru, že žalobce v průběhu daňového řízení neprokázal přijetí zdanitelného plnění od jím deklarovaného dodavatele J. K., a proto správce daně nemohl uznat jeho nárok na odpočet DPH. S ohledem na vše výše uvedené je pak také nerozhodné, že stejného znění jako doklady mezi žalobcem a J. K. mohly být také doklady vystavené mezi žalobcem a společností DPMB, a.s. jako objednatelem těchto prací a že je žalovaný u tohoto subjektu nijak nerozporoval.

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 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 30. 8. 2017

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu