



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců Mgr. Petra Pospíšila a JUDr. Faisala Husseinio, Ph.D., v právní věci žalobce **R. S.**, zastoupeného RNDr. Ljubomírem Skácele, daňovým poradcem se sídlem Brno, Šeránkova 28, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 7. 2014, č. j. 17782/14/5000-14301-706470,

t a k t o :

- I. Žaloba **s e z a m í t á .**
- II. Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci a shrnutí průběhu správního řízení

[1] Ze správního spisu vyplynulo, že u žalobce byla dne 22. 11. 2010 zahájena Finančním úřadem v Blansku daňová kontrola na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku

2007, 2008 a 2009, dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2007 až 4. čtvrtletí roku 2009 a na silniční dani za zdaňovací období roku 2007, 2008 a 2009.¹

[2] V souvislosti s jiným daňovým řízením bylo dne 20. 9. 2010 správci daně doručeno oznámení o odcizení účetních dokladů ze dne 17. 9. 2010, které obsahovalo úřední záznam Policie ČR a seznam odcizených věcí ze zaparkovaného vozidla dne 13. 9. 2010, mezi kterými byly i účetní doklady žalobce za roky 2005–2009. Žalobce v rámci kontroly předložil kopie faktur a další doklady.

[3] Po posouzení předložených důkazů dospěl správce daně k závěru, že žalobce porušil § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, neboť v průběhu daňové kontroly neunesl důkazní břemeno dle § 92 odst. 3 a 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též „daňový řád“), jelikož neprokázal, že skutečný stav odpovídal obsahu předložených dokladů, především to, že stavební, zednické a bourací práce provedli na dokladech deklarovaní dodavatelé. Proto vydal dne 4. 2. 2013 dodatečné platební výměry č. j. 88215/13/3006-05302-706681, č. j. 88252/13/3006-05302-706681, č. j. 88295/13/3006-05302-706681, č. j. 88317/13/3006-05302-706681, č. j. 88324/13/3006-05302-706681, č. j. 88329/13/3006-05302-706681, č. j. 88335/13/3006-05302-706681 a č. j. 88341/13/3006-05302-706681, kterými žalobci doměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2007 až 3. čtvrtletí roku 2009 a současně ho vyrozuměl o povinnosti uhradit penále dle § 37b odst. 1 písm. a) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, ve spojení s § 264 odst. 13 daňového řádu.

[4] Důvodem doměření daně odchýlně od daně, kterou si žalobce sám vyčíslil v daňových přiznáních, bylo vyloučení nároku na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění na základě daňových dokladů od dodavatelů KARAKUM Company s.r.o. (dále též „KARAKUM“), HELPER Litoměřice v.o.s. (dále též „HELPER“), HRYH COMPANY družstvo (dále též „HRYH“) a NIKSHEV Comp. s.r.o. (dále též „NIKSHEV“).

[5] Proti těmto rozhodnutím podal žalobce odvolání, o kterých žalovaný rozhodl v záhlaví označeným rozhodnutím. Odvolání žalobce zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil. Žalovaný se ztotožnil se závěry správce daně a dále konstatoval, že přiznáním nároku na odpočet daně z předmětných přijatých plnění žalobce by došlo k narušení principu daňové neutrality. Kromě neunesení důkazního břemene žalobcem, které je pro závěr odvolacího orgánu stěžejní, spisový materiál obsahuje také řadu objektivních kritérií, pro které je důvodné se domnívat, že žalobce věděl či vědět mohl, že je součástí daňového podvodu.

[6] Stěžejní pochybnosti o tvrzeních žalobce popsal žalovaný v odstavci [37] napadeného rozhodnutí:

¹ S nabytím účinnosti zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, došlo dnem 1. 1. 2013 k reorganizaci daňové správy. Nástupcem Finančního úřadu v Blansku se stal Finanční úřad pro Jihomoravský kraj. Výraz „správce daně“ v tomto rozsudku označuje *promiscue* jak původní, tak nástupnický orgán finanční správy, a to dle kontextu dané věty.

„Správci daně vznikly následující oprávněné pochybnosti o tvrzeních předestřených odvolatelem, která nemohou nahradit absenci důkazů, jako jsou chybějící stavební deníky, písemné smlouvy, evidence docházky dělníků, pojištění, předávací protokoly: Navržení svědci nemohli poskytnout svědectví o faktické existenci spolupráce s šetřenými dodavateli, neboť tyto informace mohli získat pouze zprostředkovaně, od odvolatele. Daňové doklady odkazují pouze obecně na provedení prací, bez údaje o počtu odpracovaných hodin či místa výkonu prací. Žádné podklady k fakturaci, které by provázaly předmětná přijatá plnění s fakturací konečným odběratelům či doložily evidence dělníků, předloženy nebyly. Všichni šetření dodavatelé jsou zcela nekontaktní, své daňové povinnosti neplní a ani u jednoho z nich se nepodařilo ověřit pravdivost údajů tvrzených odvolatelem (viz bod [25]). Odvolatel o obchodních případech jednal v případě tří šetřených dodavatelů pouze se smluvními zástupci, jejichž zmocnění není schopn doložit. Ve čtvrtém případě deklaroval jednání přímo s jednatelem dodavatele HRYH, jeho tvrzení zpochybňuje fakt, že jím uplatněné daňové doklady od dodavatele HRYH obsahují zásadní a stále se opakující chybu ve jménu společnosti. Žádný z jednatelů šetřených dodavatelů není kontaktní. Dodavatel KARAKUM je v likvidaci. Dodavatelé HELPER, HRYH a NIKSHEV neplní své daňové povinnosti, nepodávají daňová přiznání ve správné výši a pokud ano, nehradí dlužné částky na nich vykázané. Jednatelé dodavatelů jsou ukrajinské či moldavské národnosti. D. S. (jednatel dodavatele KARAKUM), nemá na území ČR povolen pobyt, na adrese dle OR je neznámý. I. B., jednatel dodavatele HELPER, je na adrese hlášeného pobytu v ČR neznámý. Také pan M. S. (jednatel dodavatele NIKSHEV) a V. G. (jednatel dodavatel HRYH) jsou na adrese trvalého pobytu neznámí. Na základě výše uvedených skutečností šetření dodavatelé nepotvrdili odvolatelem uváděné skutečnosti. Ani deklarování zástupci dodavatelských společností nejsou kontaktní. Pan Y. S. měl povolen dlouhodobý pobyt v ČR do 31.05.2012, na evidované adrese v ČR byl však neznámý. Y. F. byl ukončen dlouhodobý pobyt na území ČR již dne 15.03.2008. Jednání s šetřenými dodavateli mělo probíhat vždy ústně, na veřejném místě v podobě nákupního centra či benzínové stanice. Odvolatel nevyžadoval na dodání stavebních prací v hodnotě cca 5,5 mil Kč písemné smlouvy, písemné podklady, podrobné evidence docházky, rozpisy provedených prací, předávací protokoly. Jednatel deklaroval v předmětných zdaňovacích obdobích nákup stavebních prací za částku cca 5.5 mil Kč, aniž by se jako řádný hospodář kryl relevantními právními tituly pro případ vady, náhrady škody či reklamace díla apod. V případě dodavatelských firem se opakují stále stejní zástupci S., G., dodavatelé nedisponují fungujícím sídlem, průkazným účetnictvím. Třetí osoby vystupující za dodavatele inkasují hotovostní platby oproti pokladním dokladům bez číselné řady, odvolatel nedisponuje pokladními doklady od dodavatele HRYH. Platby dodavateli HELPER byly poukázány na bankovní účet dodavatele HRYH. Výše uvedené důvodné pochybnosti byly prokázány jak v rámci prvostupňového řízení, tak i po provedeném doplnění v rámci odvolacího řízení (viz body [21] až [35]).“

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

[7] Žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného. Měl za to, že žalovaný porušil zákon o dani z přidané hodnoty a zákon o správě daní a poplatků ve vazbě na přechodná ustanovení daňového řádu.

[8] Žalobce namítal, že dostatečným způsobem prokázal skutečnosti o své daňové povinnosti. Žalobce nemůže nést odpovědnost za nekontaktnost či nepodávání daňového

tvrzení, jelikož tyto skutečnosti je schopen zjistit až v rámci daňového řízení. Správní orgány neakceptovaly žalobcem vytýkané skutečnosti včetně navrhovaných důkazů.

[9] K výtkám žalovaného, že žalobce nebyl dostatečně obezřetný, je třeba uvést, že pro žalobce bylo rozhodující splnění termínu předání zakázky odběrateli. Jelikož ve sjednaném termínu nemohl žalobce realizaci zakázky splnit sám, sjednal tzv. subdodávku prací prostřednictvím svých dodavatelů, kterým za provedené dílo řádně a včas zaplatil. Provedení zajištění daně nebylo ve zdaňovacích obdobích roku 2007 až 2009 zákonem o dani z přidané hodnoty stanoveno ani požadováno.

[10] Přestože žalobce správci daně doložil zcizení prvotních účetních dokladů, správce daně se zaměřil na doměření daňových povinností podle pomůcek, a tím podstatným způsobem poškodil žalobce. Pokud by doměřená daňová povinnost vyplývala z dokazování, byla by podstatným způsobem nižší.

[11] Ve Zprávě o daňové kontrole bylo uvedeno, že „*vzhledem k tomu, že daňové doklady od dodavatele [...] neobsahují uvedení místa výkonu prací, počet odpracovaných hodin, evidence dělníku, nebyla prokázána souvislost mezi předmětnými přijatými plněními od dodavatele [...] a fakturací konečnému odběrateli.*“ K tomu je třeba uvést, že v běžné praxi nikoho nezajímá, kolik pracovníků práci provede, jde především o provedení díla řádně a včas. Jednalo se o pomocné stavební práce, čemuž odpovídala agenda, která se vedla. Požadavek žalovaného je takřka neproveditelný, protože na každé zakázce by musela být zapisovatelka, která by vedla přesnou evidenci, která by však byla k ničemu, jelikož každý řeší dílo, nikoli konkrétní počet osob a hodin.

[12] Koneční odběratelé přítomnost ukrajinských pracovníků potvrdili. Žalobce žádné nezaměstnával, musel si je najmout. Ani žalovaný nepochybně, že byly práce provedeny a že je prováděli ukrajínští dělníci. Pouze se záhadně ztratil dodavatel těchto prací a žalobce má jeho nedostupnost suplovat.

[13] Veškeré kopie dokladů od dodavatele HRYH správce daně obdržel a měly by být nedílnou součástí kontrolního spisu. Jediné kopie, které chyběly, se týkaly pokladny, tu opravdu nebylo možné zrekonstruovat.

[14] S ohledem na shora uvedené skutečnosti žalobce navrhl, aby soud rozhodnutí žalovaného, jakož i rozhodnutí správce daně, zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

[15] Ve vyjádření k žalobě žalovaný uvedl, že správci daně vznikly konkrétní oprávněné pochybnosti o tvrzeních předložených žalobcem, a došlo tak k přenesení důkazního břemene zpět na něj. Žalobci se posléze nepodařilo odpovídajícím způsobem prokázat, že jím uplatněný nárok na odpočet DPH z předmětných plnění je zcela oprávněný, tedy že na předložených daňových dokladech deklarovaní dodavatelé předmětná zdanitelná plnění uskutečnili v podobě, jaká byla formálně tvrzena prostřednictvím daňových dokladů.

[16] Svědci navržení žalobcem nebyli v převážné míře schopni potvrdit skutečnosti rozhodné pro unesení důkazního břemene žalobcem, neboť jejich výpovědi neobsahovaly pro daný

případ relevantní informace, které by svědci nabyli vlastními smysly a nikoli zprostředkovaně od žalobce.

[17] Námitka ohledně doměření daně podle pomůcek je nedůvodná, jelikož všechny dotčené dodatečné platební výměry byly vydány výlučně na základě dokazování provedeného v průběhu daňové kontroly.

[18] Nepředložení pokladních dokladů od dodavatele HRYH bylo žalovaným shledáno jako jedno z objektivních kritérií, že žalobce věděl nebo alespoň vědět mohl, že je účasten podvodného jednání spočívajícím v uplatnění předmětných přijatých plnění za účelem vylákání daňové výhody.

[19] S ohledem na výše uvedené žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.

IV. Repliky žalobce k vyjádření žalovaného

[20] V replice ze dne 25. 6. 2015 žalobce zopakoval, že na výzvu správce daně předložil perfektní daňové doklady, a správce daně tak nebyl oprávněn požadovat další důkazní prostředky k prokázání skutečností uvedených na těchto dokladech.

[21] Důkazní břemeno stíhá správce daně, který prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených žalobcem.

[22] Právní názor, podle kterého unese daňový subjekt své důkazní břemeno na DPH pouhým předložením daňových dokladů, je podpořen řadou judikátů Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu. Žalobce v době správního uvažování v souladu s právními předpisy nepředpokládal vývoj, který vedl k situaci, kterou popisuje správce daně.

[23] Skutečnost, že žalobce věděl či vědět mohl, že je součástí daňového podvodu, musí být správcem daně dokázána, nestačí se jen „důvodně domnívat“. Daňové subjekty jsou nuceny se pohybovat v prostředí režimu daně z přidané hodnoty, ve kterém existuje reálné riziko podvodu. Z tohoto důvodu tak existenci podvodů nelze klást k jejich tíži. Tam, kde stát mohl podvodům předejít, je v rozporu se zásadou proporcionality činit odpovědným daňový subjekt, který o podvodu nevěděl.

[24] Je otázkou, zda mohl stát učinit opatření, které lze po něm racionálně požadovat, aby vzniku podvodu zabránil. Společnost KARAKUM byla plátcem daně od 29. 9. 2004 do 11. 7. 2012. Za zdaňovací období 2007 a 2008 přiznání podala, za zdaňovací období 2009 již ne. Je otázka, zda přiznanou daň společnost uhradila a pokud ne, proč příslušný správce daně ve věci nekonal. Společnost HELPER Litoměřice byla plátcem od 1. 12. 1999 do 18. 6. 2010. Daňová přiznání podala, ale dlužnou částku neuhradila. Přitom se jedná o společnost, která je i nadále zapsaná v obchodním rejstříku (v pochybnostech lze mít i údajnou nekontaktnost této společnosti, neboť v roce 2010 a 2012 byly v obchodním rejstříku provedeny změny, které nelze provést bez účasti odpovědného zástupce). Otázkou je tedy od kdy společnost neplnila své povinnosti a co stát činil k tomu, aby tak učinila, případně aby byla zrušena.

[25] Žalobce se snažil dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů, mohl ale zjistit pouze informace ze systému ARES a z obchodního rejstříku.

[26] Žalobce v souladu s ustálenou judikaturou splnil požadavek zákona o dani z přidané hodnoty tak, že při nároku na odpočet doložil požadované doklady. Žalovaný nesprávně konstatoval, že žalobce nesplnil soulad s faktickým stavem, neboť veškeré deklarované stavební práce sjednané smlouvou o dílo byly provedeny a stavby fakticky stojí.

[27] Prostřednictvím nového zástupce se žalobce k věci vyjádřil znovu dne 2. 12. 2015. Uvedl, že za zásadní považuje především otázku posouzení rozložení důkazního břemene. V průběhu daňového řízení bylo dostatečně prokázáno, že práce, které byly předmětem plnění, byly žalobcem pro jeho odběratele provedeny, resp. že na práce si najal ukrajinské dělníky. Jsou-li žalovaným vytýkána některá pochybení (nevedení evidence docházky, stavebních deníků aj.) je zřejmé, že eliminace žádného z těchto pochybení by nevedla k důkazu, že osoby, které práce vykonaly, byly v pracovněprávním či jiném poměru k deklarovanému dodavateli.

[28] Jediným relevantním důkazem mohl být výsledek jednání deklarovaných dodavatelů, kteří ale se správcem daně nespolečně pracovali. Nelze však údajnou nekontaktnost dodavatelů přičíst k tíži žalobce, který tuto situaci nezavinil. Při své obchodní činnosti přiměřeně eliminoval možné riziko vyplývající z obchodních vztahů, neboť jednal s existujícími subjekty zapsanými v obchodním rejstříku, měl k dispozici výpisy z obchodního rejstříku i jejich osvědčení o registraci plátce daně z přidané hodnoty, přičemž jimi vystavené účetní doklady formálně splňovaly náležitosti zákona o dani z přidané hodnoty.

[29] K narušení principu neutrality by došlo pouze tehdy, pokud by daň (odpočet) uplatňovaná žalobcem nebyla, resp. nemohla být, odvedena jeho dodavateli. Jak však vyplývá z veřejně dostupných zdrojů, deklarovaní dodavatelé jsou k dnešnímu dni „živé“ společnosti, které mohou nadále podnikat bez jakéhokoli omezení (vyjma společnosti KARAKUM, která v době vydání napadeného rozhodnutí žalovaného byla v likvidaci).

[30] Nelze klást k tíži žalobce, že pokud neměl k provedení potřebných prací v daném čase vlastní kapacity, pak si je zajistil subdodavatelsky, tj. způsobem obvyklým. Spolupráce žalobce se společnostmi, které zajistily provedení jednoduchých a pomocných stavebních prací pomocí ukrajinských dělníků, nebyla a není dodnes nijak výjimečnou praxí.

[31] Ze žádného z neučiněných kroků se žalobce o své účasti na podvodech na dani z přidané hodnoty dozvědět nemohl a opačné tvrzení nebylo v řízení prokázáno.

V. Jednání konané dne 8. 11. 2016

[32] Při jednání žalobce i žalovaný setrvali na svých dřívějších stanoviscích. Zástupce žalobce upozornil, že pravost kopií dokladů ani provedení předmětných prací nebylo správnými orgány zpochybněno. Judikatura, o kterou se žalovaný opíral, byla postavena na jiných skutkových okolnostech a v dané věci nebyla použitelná. Důkazy navrhané žalovaným (stavební deníky atd.) by stejně provedení prací nemohlo potvrdit. Žalobci nemůže jít k tíži nekontaktnost dodavatelů.

VI. Posouzení věci soudem

[33] Soud přezkoumal v mezích žalobních bodů napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správce daně včetně řízení předcházejících jejich vydání, a shledal, že **žaloba není důvodná**.

[34] Jádrem sporu v nyní projednávané věci žalobce učinil především otázku, zda správce daně, resp. žalovaný, dostatečným způsobem prokázali skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost předložených dokladů. V návaznosti na to bylo sporným, zda žalobce splnil podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně dle § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty.

[35] Dle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Obecně v daňovém řízení tedy platí zásada, že je to daňový subjekt, který nese břemeno tvrzení ve vztahu ke své daňové povinnosti a břemeno důkazní ve vztahu k těmto tvrzením. Daňový subjekt splní svou povinnost zpravidla předložením účetnictví nebo jiných povinných evidencí a záznamů. Daňové a účetní doklady, příp. jiné listiny, mohou být ovšem dostatečným důkazem jenom v případě, kdy není pochyb o tom, že plnění bylo poskytnuto tak, jak daňový subjekt deklaroval.

[36] Přestože daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správci daně mohou vzniknout pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví nebo jiné evidence. Podle § 92 odst. 4 daňového řádu může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.

[37] Je třeba zdůraznit, že správce daně není povinen prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností. Správce daně je povinen „pouze“ prokázat, že o souladu účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochyby (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, a ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010-124, dostupné na www.nssoud.cz, nebo nálezy Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02; rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná na <http://nalus.usoud.cz>)².

[38] Prokáže-li správce daně v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu důvodné pochybnosti o tom, že ve vztahu k tvrzením uvedeným v daňovém přiznání je účetnictví daňového subjektu věrohodné, úplné, průkazné nebo správné, přesouvá se v takovém případě důkazní břemeno opět na daňový subjekt, který musí svými dalšími tvrzeními podloženými důkazy pochybnosti správce daně rozptýlit. V takovém případě je daňový subjekt i přes splnění své prvotní povinnosti povinen v intencích § 92 odst. 3 daňového řádu prokázat soulad svých tvrzení s faktickým uskutečněním sporného účetního případu doložením dalších důkazních prostředků, které by jeho tvrzení osvědčily (k tomu srov. např. rozsudek

² Použitá judikatura se vztahuje ke dřívější právní úpravě dle § 31 odst. 8 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, avšak vzhledem k obdobnosti dřívější úpravy s úpravou nynější (§ 92 odst. 5 daňového řádu), je plně použitelná i pro nyní projednávanou věc. Není pochyb, že uvedené závěry se aplikují i pro zdaňovací období roku 2007–2009, ostatně zmiňovaná rozhodnutí NSS se týkají zdaňovacích období dokonce před rokem 2000.

Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č.j. 2 Afs 24/2007-119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS).

[39] V nyní projednávané věci krajský soud přisvědčil žalovanému, že správce daně své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu unesl a své pochybnosti o dokladech předložených žalobcem dostatečně odůvodnil. Nejprve ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 9. 2. 2011, č. j. 14167/11/2839318379, upozornil žalobce, že předložil doklady vztahující se pouze k části jím tvrzených skutečností a že má např. možnost si za odcizené doklady opatřit kopie u svých dodavatelů. Ve výzvách ze dne 27. 4. 2011, č. j. 59972/11/283931708379, ze dne 27. 6. 2011, č. j. 96503/11/283931708379, a ze dne 20. 9. 2011, č. j. 115296/11/283931708379, žalobce vyzval, aby prokázal fyzickou realizaci deklarovaných plnění, a že odpočet DPH byl uplatněn v souladu s § 72 zákona o dani z přidané hodnoty. Žalovaný měl za to, že žalobce stále předložil pouze část účetních a daňových dokladů, a že k jednotlivým obchodním případům nepředložil žádné další doklady ani důkazní prostředky, které by prokazovaly fyzické uskutečnění zdanitelných plnění. Z odpovědí na dožádání žalovaný zjistil, že dodavatelé KARAKUM, HELPER i HRYH jsou nekontaktní. U společnosti KARAKUM navíc bylo rozhodnuto o zrušení s likvidací. Likvidátor sdělil, že mu nebyla předána žádná dokumentace. Dodavatel NIKSHEV se správcem daně nespolupracuje a je mu doručováno veřejnou vyhláškou. Pochybnosti vzbuzuje i to, že žalobci měly být po zahájení daňové kontroly odcizeny jeho doklady.

[40] Správce daně v uvedených výzvách i v dalším průběhu řízení prokázal skutečnosti vyvracející úplnost dokladů předložených žalobcem. Rovněž o jejich správnosti a věrohodnosti panovaly oprávněné pochybnosti, jelikož žalobce předložil pouze kopie faktur za zednické, bourací či stavební práce bez uvedení místa výkonu práce, počtu dělníků či počtu odpracovaných hodin. Kromě kopií faktur a dokladů o platbách žalobce nepředložil další důkazy o tom, že práce proběhly deklarovaným způsobem. Další podezřelou okolností bylo to, že po zahájení daňové kontroly u společnosti BORO RS s.r.o. dne 7. 9. 2010, jejímž jednatelem byl žalobce, ten následně oznámil dne 13. 9. 2010 odcizení účetních dokladů z osobního automobilu. Kromě účetních dokladů této společnosti za roky 2007–2009 byly odcizeny i účetní doklady žalobce za roky 2005–2009.

[41] Za této situace důkazní břemeno přešlo zpět na žalobce a bylo na něm, aby pochybnosti správce daně vyvrátil a aby on prokázal oprávněnost nároku na odpočet daně. Pro odpočet daně na vstupu u přijatého plnění ve smyslu § 72 zákona o dani z přidané hodnoty nepostačuje, pokud daňový subjekt předloží důkazy, které vynaložení těchto výdajů pouze nevyklučují. Daňový subjekt je povinen vynaložení výdajů v tvrzeném rozsahu prokázat.

[42] Žalobce byl opakovaně upozorněn, že musí prokázat, že předmětná přijatá plnění fakticky poskytli právě na dokladech deklarovaní dodavatelé. Ani skutečnost, že účetnictví žalobce bylo odcizené, jej nezbavuje povinnosti k výzvě správce daně prokázat všechny skutečnosti, které je povinen v daňovém prohlášení uvést.

[43] Důkazní břemeno přešlo na žalobce, který měl jednoznačně a transparentně prokázat, že přijal zdanitelná plnění, užil je pro svou ekonomickou činnost, přijal je ve tvrzeném rozsahu, a zejména to, že tato plnění uskutečnil plátcé daně, jenž je na příslušných daňových dokladech uveden. Existence daňového dokladu sama o sobě zpravidla neprokazuje, že se zdanitelné plnění, které je jeho předmětem, opravdu uskutečnilo. Důkaz daňovým dokladem je pouze

formálním důkazem dovršujícím hmotněprávní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění (srov. usnesení Ústavního soudu ze dne 11. 2. 2008, sp. zn. I. ÚS 1841/07).

[44] K této problematice se vyjádřil i Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 23. 4. 2014, č. j. 9 Afs 90/2013-36, ve kterém konstatoval, že povinností daňového subjektu je prokázat, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech deklarováno. Tedy že údaje uvedené na daňových dokladech musejí pro řádné uplatnění nároku na odpočet daně daňovým subjektem odpovídat realitě.

[45] Žalobce v průběhu řízení předložil kopie faktur za provedené práce od předmětných společností a u některých doklady o jejich úhradě. Kromě toho však nepředložil žádný jiný důkaz, který by prokazoval, že předmětné práce byly skutečně provedeny deklarovanými dodavateli. V tomto lze plně odkázat na odstavec [37] napadeného rozhodnutí, ve kterém žalovaný shrnul pochybnosti, které se v průběhu řízení objevily. Předložené kopie faktur neobsahovaly kromě obecného označení (např. za „zednické a bourací práce“) žádné bližší určení, jaké plnění má jimi být hrazeno. Svědci, kteří vypovídali, nemohli potvrdit faktickou existenci spolupráce s předmětnými dodavateli. Jednatelé dodavatelských společností jsou ukrajinské nebo moldavské národnosti, na adrese hlášeného pobytu jsou neznámí a pro jejich nekontaktnost je nebylo možné vyslechnout. Nepodařilo se kontaktovat ani smluvní zástupce dodavatelů. Obchodní jednání měla probíhat na veřejných místech, např. na benzinové stanici či nákupním centru. Žalobce na dodání stavebních prací v celkové hodnotě cca 5,5 mil. Kč nevyžadoval písemné smlouvy, evidence docházky, rozpisy provedených prací či předávací protokoly. Neměl tedy k dispozici relevantní právní tituly pro případ vad, náhrady škody, reklamace díla atd. Mezi další okolnosti zpochybňující věrohodnost předložených faktur patřilo to, že faktury, které měly být vystaveny společností HRYH byly nadepsány „HRYCH COMPANY družstvo“. Platby dodavateli HELPER byly poukázány na bankovní účet dodavatele HRYH.

[46] Skutečnost, že byly dodavatelské společnosti dle správních orgánů nekontaktní, byla podstatná pro vznik pochybností správce daně ohledně předmětných faktur. Neznamená to však, že to byl poté stěžejní důvod, pro který nebyl žalobkyni přiznán nárok na odpočet daně. Správní orgány nezpochybňovaly, že předmětné práce někdo vykonal a že na stavbách byly přítomní pracovníci ukrajinské národnosti. Navrhovaná evidence dělníků sloužila jako jeden z příkladů, jak bylo možné lépe prokázat skutečné provedení prací deklarovanými dodavateli. Rovněž nebylo žalobci hodnoceno k tíži, že si zajistil provedení potřebných prací subdodavatelsky. Správní orgány však řadou skutečností důvodně zpochybnil, že práce fakticky provedli deklarovaní dodavatelé.

[47] Jakkoliv je povinností správce daně dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji, a není vázán jen návrhy daňových subjektů (§ 92 odst. 2 daňového řádu), daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Daňový subjekt je v tomto smyslu odpovědný za to, že jím předložené důkazní prostředky budou konkrétní a budou prokazovat jeho tvrzení (k tomu viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2007, č. j. 8 Afs 106/2006-58).

[48] Žalobce se však ve správním i soudním řízení soustředil více na zpochybňování argumentů správce daně než na svoji povinnost prokázat tvrzené skutečnosti. Žalobní námitky

byly spíše obecného charakteru („žalobce dostatečným způsobem prokázal skutečnosti, které mohl o svých tvrzení o daňové povinnosti“), proto i soud přezkoumal napadené rozhodnutí pouze obecně a přitom neshledal jeho nezákonnost. Co se týče jednotlivých faktur, žalobce neuvedl žádné námitky vůči hodnocení jednotlivých důkazů ze strany správních orgánů. Také neuvedl, jaké důkazy konkrétně správní orgány neakceptovaly.

[49] Lze tedy shrnout, že správní orgány vyjádřily důvodné pochybnosti o věrohodnosti žalobcem předložených faktur za stavební a obdobné práce, a proto správce daně vyzval žalobce, aby prokázal, že práce uvedené v předložených dokladech společnosti KARAKUM, HELPER, HRYH a NIKSHEV skutečně provedly. Pochybnosti správce daně se žalobci však nepodařilo rozptýlit. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí zabýval všemi důkazy jednotlivě i v jejich vzájemné souvislosti a své závěry řádně odůvodnil. Veškeré závěry žalovaného je třeba chápat v celkovém kontextu napadeného rozhodnutí.

[50] Zdejší soud se ztotožnil se závěrem správních orgánů, že žalobce neposkytl takové důkazní prostředky, které by prokazovaly, že předmětné práce byly skutečně provedeny deklarovanými dodavateli, a proto nemohl být žalobci přiznán nárok na odpočet daně dle § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty.

[51] K otázce rozložení důkazního břemene lze na závěr dodat, že žalobce, který se domáhá přiznání odpočtu daně z přidané hodnoty, musí počítat s tím, že bude povinen správcu daně doložit a prokázat, že uplatňovaný nárok splňuje veškeré zákonné předpoklady pro odpočet daně stanovené zákonem o dani z přidané hodnoty, popřípadě vyvrátit prokázané pochybnosti správce daně, které k dokladům, jež mají svědčit o vzniku nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, pojal. K tomu však žalobce v této věci nepřistoupil a svoje důkazní břemeno neunesl.

[52] Jelikož byly všechny dotčené dodatečné platební výměry vydány na základě dokazování provedeného v průběhu daňové kontroly, je námitka ohledně doměření daně podle pomůcek nedůvodná.

[53] K námitkám nově uplatněným v podáních ze dne 25. 6. 2015, ze dne 2. 12. 2015 a při jednání dne 8. 11. 2016, např. ohledně zpochybnění závěru žalovaného, že žalobce věděl či vědět mohl, že je součástí daňového podvodu, soud pro jejich opožděnost nepřihlížel. Dne 15. 9. 2014 totiž uplynula lhůta podle § 71 odst. 2 ve spojení s § 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s.“), v níž lze žalobu rozšířit o další žalobní body.

[54] Na závěr lze podotknout, že pro řízení o přezkoumání správního rozhodnutí soudem platí dispoziční zásada [§ 71 odst. 1 písm. d) a § 75 odst. 2 věta první s. ř. s.], a proto obsah žaloby (žalobních bodů) v podstatě předurčuje obsah a kvalitu rozhodnutí soudu. Uvedl-li žalobce jen, že došlo k porušení zákona, případně další zcela obecné námitky, mohl zdejší soud hodnotit napadené správní rozhodnutí pouze v tomto obecném rozsahu. Žalobce je v souladu s § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. povinen uvést konkrétní žalobní body.

VII. Závěr a náklady řízení

[55] Krajský soud v Brně tedy shledal námitky žalobce nedůvodnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s.

[56] O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

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 8. listopadu 2016

JUDr. Zuzana Bystřická, v.r.
předsedkyně senátu