



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Kateřiny Mrázové, Ph.D., a Mgr. Petra Pospíšila, v právní věci žalobce: **J. M.**, zastoupeného JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem v Prostějově, Sádky 1605/2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem v Brně, Masarykova 427/31, v řízení o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 5. 3. 2014, č. j. 5443/14/5000-14302-700225 a č. j. 5444/14/5000-14302-700225,

t a k t o :

- I. Věci vedené u Krajského soudu v Brně pod sp. zn. 29 Af 33/2014 a sp. zn. 29 Af 34/2014 **se spojují** ke společnému projednání a dále budou vedeny pod sp. zn. 29 Af 33/2014.
- II. Žaloby **se zamítají**.
- III. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- IV. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í

I. Vymezení věci

[1] Dne 5. 3. 2014 žalovaný vydal rozhodnutí, č. j. 5443/14/5000-14302-700225 a č. j. 5444/14/5000-14302-700225 (dále též „napadená rozhodnutí“), jimiž žalovaný změnil dodatečné platební výměry (dále též „DPV“) Finančního úřadu Brno II (dále jen „správce

daně“) tak, že v případě DPV ze dne 15. 10. 2012, č. j. 313869/12/289913701952, ze dne 17. 10. 2012, č. j. 313760/12/289913701952, č. j. 313872/12/289913701952, č. j. 313905/12/289913701952, č. j. 313907/12/289913701952, č. j. 313912/12/289913701952, č. j. 313919/12/289913701952, a ze dne 18. 10. 2012, č. j. 313901/12/289913701952, č. j. 313910/12/289913701952, č. j. 313917/12/289913701952 a č. j. 313921/12/289913701952, byla změněna jejich část týkající se bankovního spojení. U DPV ze dne 17. 10. 2012, č. j. 313777/12/289913701952, č. j. 313783/12/289913701952, č. j. 313848/12/289913701952, ze dne 18. 10. 2012, č. j. 313653/12/289913701952, č. j. 313751/12/289913701952, č. j. 313754/12/289913701952, č. j. 313918/12/289913701952, a ze dne 19. 10. 2012, č. j. 313842/12/289913701952, došlo vedle změny bankovního spojení též ke změně (vždy ke snížení) celkové výše doměřené daně včetně penále. Proto žalovaný přistoupil k vydání dvou samostatných rozhodnutí.

[2] Krajský soud v Brně tedy dne 5. 5. 2014 obdržel dvě samostatné žaloby, jimiž se žalobce domáhal zrušení napadených rozhodnutí. Protože tato rozhodnutí spolu skutkově a právně souvisela, zdejší soud žaloby v souladu s § 39 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), spojil ke společnému projednání z důvodu hospodárnosti a rychlosti řízení.

[3] Z obsahu správního spisu vyplynulo, že dne 16. 3 2011 správce daně zahájil u žalobce kontrolu daně z přidané hodnoty (dále též „DPH“), protokol č. j. 67277/11/289933705868, za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2008, listopad 2009 a květen 2010 a dne 6. 6. 2011, protokol č. j. 175591/11/289933705868, zahájil kontrolu DPH za zdaňovací období 2. a 3. čtvrtletí roku 2008, březen až říjen 2009, prosinec 2009, březen až duben 2010, červen až prosinec 2010. Téhož dne správce daně vyzval žalobce k prokázání rozhodných skutečností pro správné stanovení daně, resp. k doložení a prokázání nároků na odpočet DPH č. j. 175608/11/289933705868.

[4] V reakci na tuto výzvu žalobce zaslal správci daně odpověď, v níž se vyjádřil ke všem bodům výzvy. Mimo jiné uvedl, že se v kontrolovaném období zabýval převážně zemními a výkopovými pracemi. Vzhledem k tomu, že na daný rozsah prací neměl dostatečný počet zaměstnanců, další práce si sjednal pomocí subdodavatelů, přičemž vyjmenoval osoby, s nimiž jednal. Ke svému vyjádření přiložil i smlouvy o dílo s O. N., M. V. a se společnostmi WEST show s.r.o. a RIVAL STAV, s.r.o. Dále i dokumenty nazvané „Súpis práce a preberací protokol za (...)“ na práce provedené společnostmi AQUAPLAST GROUP, s.r.o., GROUP – stav stavby s.r.o., KMK real s.r.o. a MERCAS spol. s r.o., u níž dodal i objednávky prací.

[5] Správce daně zaslal dožádání na místně příslušný Finanční úřad Brno I, Finanční úřad Brno-venkov, Finanční úřad pro Prahu 5, Finanční úřad pro Prahu – Jižní Město, Finanční úřad v Tišnově, Finanční úřad v Slavkově a Finanční úřad ve Zlíně za účelem zjištění informací o vztahu žalobce k jednotlivým subdodavatelům. Z odpovědí jednotlivých dožádaných správců daně vyplynulo, že společnosti LV STAV s.r.o., RIVAL STAV, s.r.o., AQUAPLAST GROUP, s.r.o., WEST show s.r.o., GROUP – stav stavby s.r.o. jsou nekontaktní, V. M. není plátcem DPH a ani mu nevznikla povinnost registrovat se. Pan O. N. byl ve výkonu trestu, přičemž registrace k DPH mu byla zrušena dne 12. 10. 2010, společnosti MERCAS spol. s r.o. byla zrušena registrace dne 2. 2. 2010 a dožádaný správce

daně vyjádřil své pochybnosti o věrohodnosti údajů zaslaných touto společností v rámci jejích přiznání k DPH.

[6] V případě společnosti KMK real s.r.o. bylo dožádaným finančním úřadem dne 21. 7. 2011 provedeno místní šetření, při němž zástupkyně této společnosti uvedla, že s žalobcem v letech 2008 až 2010 nespolupracovali, faktury vystavují ekonomickým systémem POHODA 2007 a ty mají jinou číselnou řadu, navíc razítko a podpis na fakturách nesouhlasí s jejich.

[7] Dne 14. 7. 2011 vedl další z dožádaných finančních úřadů ústní jednání s panem M. V. Ten uvedl, že žalobce nikdy neviděl, nezná ho a že pro něj skutečně nepracoval. Dále tvrdil, že mu byly předloženy prázdné faktury, které byl donucen podepsat, sám ovšem nevedl žádnou evidenci. Daňové přiznání k dani z příjmů za rok 2010 a k DPH za 4. čtvrtletí 2010 za něj měl podat muž, které ho znal pod přezdívkou A. Dodal také, že nedostal žádnou finanční částku a nevěděl nic o tom, zda byly práce deklarované na dokladech skutečně provedeny.

[8] Žalobce byl dne 23. 9. 2011 seznámen se získanými důkazními prostředky správce daně. Jelikož v průběhu jednání vyslovil žalobce nesouhlas se sedmi z 15 bodů, navrhl po jednání svědky, které žádal ve věci vyslechnout.

[9] V dané věci byl vyslechnut pan P. R., protokol č. j. 272889/11/289933705868, jenž byl v letech 2008 – 2010 jednatelem společnosti RIVAL STAV, s.r.o. Svědek potvrdil, že tato společnost s žalobcem spolupracovala, byl schopen popsat, čeho se spolupráce týkala, kde a kdy byly práce prováděny a že vystavil všechny správcem daně předložené faktury, až na fakturu č. 79/2009. Na závěr výslechu sdělil, že je ochoten nezaplacenou daň uhradit.

[10] Dále byl proveden výslech pana M. V., při němž svědek uvedl, že se s žalobcem zná 2 až 3 roky. Správci daně popsal, že nebyly uzavírány žádné smlouvy či objednávky a úhrady probíhaly v hotovosti. Nedokázal říci, čeho se týkala smlouva o dílo předkládaná správcem daně, nepamatoval si konkrétní místa, kde byly práce vykonávány, popsal však jejich obecný průběh. Uvedl také, že ceny byly sjednány žalobcem a panem A. K předloženým daňovým dokladům svědek uvedl, že je nevystavil, ale pouze podepsal a orazítkoval. Závěrem sdělil, že kromě zálohy 50 000 Kč nedostal žádné jiné peníze.

[11] Svědek M. Š. při výslechu správci daně tvrdil, že „pracoval na pracovní smlouvu u pana O. N.“; tu přislíbil zaslat elektronickou poštou téhož dne. Dále popsal svůj vztah s touto osobou a spoluprací mezi ním a žalobcem. Svědek vyličil, že práci mu přiděloval žalobce, přičemž O. N. nebyl nikdy přítomen. Vyjmenoval místa, kde se výkopové a jiné terénní práce uskutečnily, a také jak probíhaly. K platbám za odvedenou práci svědek uvedl, že mu žalobce vyplácel denně v hotovosti na stavbě peníze, které dále odevzdal panu N. Ten mu část peněz vrátil, aby vyplatil sebe a ostatní pracovníky. Na jejich jména si dokázal vzpomenout pouze minimálně. Závěrem uvedl, že pan N. vystavoval faktury psané ručně, faktury vytvořené na počítači sepsal sám svědek po dohodě s panem N.

[12] Za účelem dokazování bylo dne 27. 10. 2011 provedeno s žalobcem ústní jednání. Finanční úřad Brno I doplnil dne 11. 11. 2011 odpověď na dožádání ohledně pana M. V. K této osobě bylo mimo jiné zjištěno, že mu byla rozhodnutím Městského soudu v Brně ze

dne 14. 9. 2010, sp. zn. 83 Nc 925/2009, omezena způsobilost k právním úkonům nad 500 Kč, a to od 9. 10. 2010. Dožádaný finanční úřad dále sdělil, že v dané věci vystavené daňové doklady jsou neplatnými právními úkony, protože přesahují částku 500 Kč.

[13] V rámci ústního jednání dne 18. 4. 2012, protokol č. j. 155170/12/289933705868, byl žalobce seznámen s výsledkem kontrolních zjištění, včetně hodnocení důkazů a správní úvahy správce daně. Ten přitom konkretizoval skutečnosti, které nepovažoval za prokázané. Žalobce se k výsledkům kontrolního zjištění vyjádřil a podal stížnost. K projednání, podepsání a převzetí samotné zprávy o daňové kontrole došlo dne 11. 10. 2012, č. j. 312569/12/289933705868. Proti následně vydaným dodatečným platebním výměrům podal žalobce odvolání.

[14] Dle § 115 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „DŘ“), žalovaný uložil správci daně doplnit podklady o existenci objektivních skutečností, nasvědčujících účasti žalobce na daňovém podvodu. V reakci na tuto výzvu ovšem správce daně řízení o nové důkazy nedoplnil, proto žalovaný seznámil žalobce s odlišným právním názorem od názoru správce daně. Žalobce opět využil svých procesních práv a k věci se vyjádřil a své odvolání doplnil.

[15] Pro odlišnost názoru žalovaného a správce daně na danou věc byly vydány tři rozhodnutí o odvolání žalobce: jednak nyní žalobami napadená rozhodnutí a jednak rozhodnutí ze dne 5. 3. 2014, č. j. 5440/14/5000-14302-700225, kterým žalovaný zrušil rozhodnutí správce daně ze dne 17. 10. 2012, č. j. 313781/12/289913701952, ze dne 18. 10. 2012, č. j. 313786/12/289913701952, a ze dne 19. 10. 2012, č. j. 313861/12/289913701952, a řízení v těchto věcech zastavil, protože nebyly zjištěny objektivní skutečnosti, které by prokazovaly žalobcovu vědomou účast na podvodu na DPH ve smyslu judikatury Soudního dvora Evropské unie a Nejvyššího správního soudu.

[16] V napadeném rozhodnutí, č. j. 5443/14/5000-14302-700225, dospěl žalovaný k závěru, že žalobce mohl a měl vědět, že je součástí podvodu na DPH, a že neunesl důkazní břemeno k prokázání uskutečnění zdanitelných plnění, což mělo za následek neuznání tvrzeného nároku na odpočet daně.

[17] V druhém napadeném rozhodnutí, č. j. 5444/14/5000-14302-700225, ovšem žalovaný k tomuto závěru dospěl pouze v souvislosti s některými dodavateli. Ve vztahu k společnostem MERCAS spol. s r.o., RIVAL STAV, s.r.o., LV STAV s.r.o., Grup stav stavby s.r.o. a AQUAPLAST GROUP, s.r.o., žalovaný usoudil, že správce daně neprokázal existenci relevantních skutečností, nasvědčujících žalobcově vědomé účasti na podvodu, a proto předmětné DPV změnil, co do celkové výše doměřené daně i co do výše penále z doměřené daně.

[18] V obou napadených rozhodnutích se žalovaný vyjádřil k otázce, proč bylo DPH stanoveno dokazováním, když daň z příjmu fyzických osob byla stanovena podle pomůcek, přičemž bylo vycházeno ze stejného účetnictví, které bylo v druhém případě zpochybněno. Poukázal na samostatnost a vzájemnou nezávislost obou daňových řízení, v nichž se ověřují specifické podmínky stanovené příslušnými hmotně právními předpisy. V dané věci byl význam účetnictví nižší, protože nárok na odpočet DPH nevstupuje do výpočtu základu daně

a daně, ale je pouze odpočitatelnou položkou od vypočtené daně. Na druhou stranu zpochybnění části účetnictví, týkající se účtování nákladů, má přímý vliv do praktického výpočtu daně z příjmů.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobách

[19] Žalobami podanými v zákonem stanovené lhůtě se žalobce domáhal zrušení dvou rozhodnutí žalovaného. Žalobce předně namítal, že mu v předmětné době nebyla známa problematika podvodů na DPH a že žalovaný tuto skutečnost v řízení nezkoumal. Absence povědomí žalobce o podvodech nijak nevybočovala z mezí znalostí s ním srovnatelných podnikatelů. Nebylo tedy ani možné po něm požadovat, aby v případě neznalosti této problematiky věnoval pozornost neznámým daňovým rizikům. Na podporu svých tvrzení žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 1. 2008, č. j. 9 Afs 67/2007.

[20] Žalobce dále uvedl, že za účelem minimalizace obchodního rizika je v daném oboru obvyklé uskutečňovat platby až po odvedení práce, a to v hotovosti v relativně krátkých časových intervalech. Žalobce uznal, že písemné smlouvy byly vyhotoveny až po skončení prací, kdy byla známá přesná cena, s ohledem na to, že v tomto odvětví je stát neschopen poskytnout účastníkům účinnou a efektivní ochranu.

[21] Žalobce konstatoval, že postupoval s obezřetností obvyklou pro dané odvětví. Klást mu k tíži nevěnování pozornosti podvodům na DPH by bylo možné pouze, pokud by vyvstaly nesrovnalosti či pochybnosti o aktivitách jeho obchodních partnerů, což se nestalo. V této souvislosti citoval rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 21. 6. 2012, věc Mahagében kft a Péter Dávid, C-80/11 a C-142/11.

[22] Hlavní námitkou žalobce bylo, že žalovaný stanovil DPH dokazováním, když za stejné období byla žalobci stanovena daň z příjmů podle pomůcek pro neobhájení podstatné části účetnictví. Stav, kdy na jedno účetnictví bylo nahlíženo nejprve jako na nedostatečné a následně jako na dostatečné, nemůže obstát. Žalobce v této otázce odkazoval na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2007, sp. zn. 4 As 58/2006, a ze dne 30. 1. 2008, sp. zn. 2 Afs 24/2007.

[23] Vzhledem k tomu, že stanovení daně dokazováním nevedlo ke stanovení správné daňové povinnosti, měl žalovaný povinnost stanovit daň podle pomůcek. Na základě výše uvedeného žalobce navrhl soudu, aby napadená rozhodnutí zrušil.

III. Vyjádření žalovaného k žalobám

[24] Žalovaný ve svém vyjádření navrhl, aby soud žalobu zamítl. Poukázal na totožnost námitek žalobce v žalobách i v odvolání v rámci správního řízení, proto odkázal soud na argumentaci obsaženou v odůvodnění napadených rozhodnutí. Uváděné objektivní okolnosti prokazují podle žalovaného bez jakýchkoliv pochybností, že žalobce věděl nebo měl vědět, že se účastní daňového podvodu. Nešlo o ojedinělé případy, které by mohly nasvědčovat neúmyslnému jednání žalobce. Veškerá opatření, požadovaná po žalobci v průběhu správního řízení, byla v souladu s právem Evropské unie.

[25] Žalovaný v řízení zkoumal možnost sjednocení postupu stanovení DPH a daně z příjmů. Nicméně důkazy získané od žalobcových dodavatelů neprokazovaly faktické uskutečnění plnění deklarovaných formálními doklady. Žalovaný upozornil na fakt, že zákonné podmínky pro daňovou uznatelnost zaúčtovaných nákladů se zásadně odlišují od podmínek pro uplatnění odpočtu DPH. Žalovaný proto neshledal svůj postup rozporným s judikaturou Nejvyššího správního soudu.

IV. Repliky žalobce

[26] Dne 23. 6. 2015 soud obdržel repliku žalobce k vyjádření žalovaného, již žalobce blíže rozvedl jednu ze svých žalobních námitek. Poukazoval na skutečnost, že bylo-li v rámci kontroly na dani z příjmů fyzických osob shledáno účetnictví žalobce nedostatečným a daň byla stanovena podle pomůcek, došlo k porušení zásady legitimního očekávání, když DPH byla následně stanovena dokazováním na podkladě stejného účetnictví. Žalovaný účetnictví shledal v případě DPH dostatečným, a tedy umožňujícím stanovit daň dokazováním, aniž by tento rozpor náležitě zdůvodnil. Žalobce v této souvislosti odkázal na komentářovou literaturu a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 4. 2015, č. j. 9 Afs 274/2014-39.

V. Posouzení věci Krajským soudem v Brně

[27] Krajský soud v Brně v souladu s § 51 odst. 1 s.ř.s., bez nařízení jednání, přezkoumal v mezích žalobních bodů napadená rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správce daně, včetně řízení předcházejících jejich vydání, a shledal, že **žaloba není důvodná**.

[28] Jádrem sporu v nyní projednávané věci žalobce učinil především otázku, zda žalobce splnil podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně dle § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“). V návaznosti na to bylo sporným, zda správce daně, resp. žalovaný, nepochybili při stanovení DPH dokazováním, když daň z příjmů za stejná období byla stanovena podle pomůcek z důvodu neobhájení podstatné části účetnictví.

[29] Podle § 92 odst. 3 DŘ daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Odstavec 4 téhož ustanovení stanoví, že správce daně může, pokud to vyžaduje průběh řízení, vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence. Dle § 92 odst. 5 písm. c) DŘ správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.

[30] Obecně v daňovém řízení 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. Nicméně přestože daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správci daně mohou vzniknout pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví nebo jiné evidence.

[31] V této souvislosti 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).

[32] Prokáže-li správce daně v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) DŘ 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 DŘ prokázat soulad svých tvrzení s faktickým uskutečněním sporného účetního případu doložením dalších důkazních prostředků, které by jeho tvrzení osvědčily (k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119).

[33] V nyní projednávané věci krajský soud přisvědčil žalovanému, že správce daně své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) DŘ unesl a své pochybnosti o dokladech předložených žalobcem dostatečně odůvodnil. Z rozsahu kontrolovaných zdaňovacích období je zjevné, že se ze strany žalobce nejednalo o ojedinělé případy pochybení, které by mohly být neúmyslné. Zdejší soud při přezkumu napadených rozhodnutí musel přisvědčit žalovanému, že veškeré důkazy posoudil jednotlivě i jako celek. Přestože by některé nezvyklé postupy žalobce nemusely nutně znamenat účast na podvodu, kumulace těchto neobvyklých jednání („Súpisy prací a preberací protokoly za (...)“ ve stejném formátu ode všech dodavatelů, smlouvy o dílo s přesně stanovenou konečnou cenou díla, faktury placené pouze v hotovosti atd.) oprávněně ve správci daně, resp. v žalovaném, vyvolala pochybnosti vedoucí k přechodu důkazního břemene zpět na žalobce.

[34] Rovněž odpovědi dožádaných finančních úřadů jasně ukazovaly na nedostatečné či nesprávné tvrzení žalobce, kdy u některých dodavatelů bylo zjištěno, že nebyli plátcí DPH, nebo i výslovně odmítli, že by s žalobcem byli v daném období v obchodním vztahu, bez toho, že by žalobce sám vzniklé rozpory dostatečně vysvětlil. V případě, že žalobce podniká v konkrétním oboru, není neoprávněné po něm požadovat určitou míru obezřetnosti, kdy si sám může ověřit registraci svých dodavatelů jako plátců DPH.

[35] V situaci nepodložených a neprůkazných žalobcových tvrzení přešlo důkazní břemeno zpět na žalobce a na něm i bylo, aby pochybnosti správce daně vyvrátil a sám prokázal oprávněnost nároku na odpočet daně. Výzvou správce daně bylo jasně specifikováno, jaké pochybnosti správce daně má a co má žalobce doložit či prokazovat. Pro odpočet daně na vstupu u přijatého plnění ve smyslu § 72 zákona o DPH nepostačuje, pokud daňový subjekt předloží formálně správné důkazy, které vynaložení těchto výdajů pouze nevylučují. Daňový subjekt je povinen vynaložení výdajů v tvrzeném rozsahu prokázat. Záleží na jeho úvaze a důkazních možnostech, jaké důkazy (v souladu s právními předpisy) k prokázání uskutečnění zdanitelného plnění navrhne či předloží.

[36] Důkazní břemeno přešlo na žalobce, který měl jednoznačně a transparentně prokázat, že přijal zdanitelné plnění, užil je pro svou ekonomickou činnost, přijal je ve tvrzeném rozsahu, a zejména, že toto plnění uskutečnil plátcem 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.

[37] 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. Údaje uvedené na daňových dokladech musí pro řádné uplatnění nároku na odpočet daně daňovým subjektem odpovídat realitě (obdobně též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 10. 2014, č. j. 9 Afs 47/2013-31).

[38] Lze shrnout, že v dané věci správní orgány vyjádřily důvodné pochybnosti o věrohodnosti žalobcem předložených faktur za konkrétní služby, které se však žalobci nepodařilo v průběhu správního řízení rozptýlit. V tomto ohledu žalobce sám věcně a konkrétně vůbec nerozporoval v žalobách napadená rozhodnutí, pouze obecně uváděl, že neměl povědomí o podvodech. Naopak žalovaný podal v obou napadených rozhodnutích vyčerpávající rozbor jednotlivých důkazů, svědčících pro závěry žalovaného, které rozdělil dle dodavatelů a vše pečlivě zhodnotil. Z těchto důvodů musel krajský soud shledat námitku žalobce za nedůvodnou.

[39] Zdejší soud poznamenává, že v napadeném rozhodnutí, č. j. 5443/14/5000-14302-700225, byly nadbytečně hodnoceny doklady dodavatele KMK real s.r.o., vzhledem k tomu, že se týkaly odlišných zdaňovacích období, než která byla předmětem uvedeného rozhodnutí. Tyto doklady byly naopak správně přezkoumávány v druhém napadeném rozhodnutí. Tato nesrovnalost ovšem neměla vliv na zákonnost rozhodnutí, a to i s ohledem na provázanost jednotlivých zdanitelných plnění a nyní i na spojené řízení o obou žalobách (přezkum obou napadených rozhodnutí).

[40] K otázce stanovení daně dokazováním, i když daň z příjmů fyzických osob byla žalobci stanovena podle pomůcek, se žalovaný vyjádřil v napadeném rozhodnutí zcela srozumitelně a konkrétně. V této souvislosti je pak třeba ještě upozornit na to, že žalobce jako disponent s návrhem na zahájení řízení určil předmětem tohoto soudního přezkumu pouze napadená rozhodnutí žalovaného ve věci DPH a nikoliv rozhodnutí ve věci daně z příjmů fyzických osob. Proto není možné, aby soud nyní hodnotil správnost stanovení daně z příjmů fyzických osob. Nicméně v obecné rovině se soud k této problematice vyjádří.

[41] Principy uplatňování daně z příjmů a daně z přidané hodnoty jsou odlišné, stejně tak jako podmínky pro uznání výdajů pro účely daně z příjmů a podmínky pro vznik nároku na odpočet DPH (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006-142). Dokazování u obou daní totiž sleduje odlišné cíle. Zatímco proto, aby byl výdaj daňově uznatelný dle § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, musí být prokázáno, že byl reálně vynaložen na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-73), pro prokázání nároku na odpočet daně dle § 73 odst. 1 zákona o DPH je s ohledem na výše uvedenou judikaturu nutno jednoznačně prokázat, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech deklarováno.

[42] Jak správně uvedl žalovaný, zpochybnění účetnictví, co do účtování nákladů, má přímý vliv do praktického výpočtu daně, a proto může být nutné přistoupit ke stanovení daně nikoliv

primárním dokazováním, ale podle pomůcek ve smyslu § 98 odst. 1 DŘ. Vzhledem k tomu, že na dani z přidané hodnoty byly sporné odpočty a správce daně, resp. žalovaný, na základě důkazů dospěl k tomu, že není možné tento odpočet žalobci přiznat, nebylo třeba užít ke stanovení daně pomůcky, neboť daň mohla být stanovena dokazováním. Stanovení daně podle pomůcek je až náhradním způsobem stanovení daně a lze tak postupovat teprve poté, nelze-li daň spolehlivě stanovit dokazováním (daňový subjekt neunesse důkazní břemeno).

[43] Pokud jde o námitku porušení zásady legitimního očekávání, kterou žalobce vyjádřil až v replice ze dne 22. 6. 2015, doručené soudu následující den, pak zdejší soud shledává, že se jedná o námitku opožděnou a nikoliv o rozšíření žalobního bodu vyjádřeného v žalobě. Soud ovšem považuje za důležité se v této souvislosti vyjádřit k pojmu správní praxe, resp. ustálená správní praxe, jak je žalobce užil.

[44] Sám žalobce cituje komentář k daňovému řádu: „*Správní praxe zakládající legitimní očekávání je ustálená, jednotná a dlouhodobá činnost (případně i nečinnost) orgánů veřejné správy, která opakovaně potvrzuje určitý výklad a použití právních předpisů. Takovou praxí je orgán vázán.*“ Rozhodnutí správce daně při stanovení daně u konkrétního subjektu nevytváří správní praxi v tom smyslu, že při rozhodování jině daně téhož subjektu za obdobné zdaňovací období, je nutno dospět ke stejným závěrům. Naopak existence správní praxe se projevuje při řešení otázek u stejných institutů. Vzhledem k tomu, že stanovení rozličných daní podléhá jiným pravidlům, částečně i jiným právním předpisům, není možné tvrdit existenci správní praxe, jak byla žalobcem vykládána.

[45] Na základě veškerých skutečností výše uvedených, soud nemohl přisvědčit tvrzením žalobce; napadená rozhodnutí jsou přezkoumatelná a vydaná v souladu s právními předpisy, proto soud rozhodl, jak je uvedeno ve výroku.

VI. Závěr a náklady řízení

[46] Krajský soud v Brně shledal žalobcovy námitky 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.

[47] 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 (žaloby byly jako nedůvodné zamítnuty), 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.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

V Brně dne 30. srpna 2016

JUDr. Zuzana Bystřická, v.r.
předsedkyně senátu