



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. Kateřiny Mrázové, Ph.D., v právní věci žalobkyně **VHN - kovo s.r.o.**, se sídlem Tvarožná 50, IČ: 25515021, zastoupené Mgr. Romanem Stýblem, advokátem se sídlem Brno, Křížová 10, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 11. 2013, č. j. 28978/13/5000-14304-709739,

t a k t o :

- I. Žaloba **s e z a m í t á .**
- II. Žalobkyně **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] Shora označeným rozhodnutím žalovaný změnil rozhodnutí - dodatečné platební výměry - Finančního úřadu Brno-venkov (dále též „správce daně“) ze dne 21. 11. 2012, č. j.

454897/12/293512706630, č. j. 454926/12/293512706630, č. j. 454930/12/293512706630, č. j. 454939/12/293512706630 a č. j. 454993/12/293512706630, co se týče bankovního spojení, ve zbytku odvolání žalobkyně zamítl a rozhodnutí potvrdil. Těmito platebními výměry správce daně žalobkyni doměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíců srpen až listopad 2007 a za listopad 2008 a současně ji vyrozuměl o povinnosti uhradit penále dle § 37b odst. 1 písm. a) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2010, ve spojení s § 264 odst. 13 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

[2] Správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně porušila § 72 odst. 1 a 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro projednávanou věc, neboť v průběhu daňové kontroly neprokázala, že materiál (plechy, palety) uvedený na přezkoumávaných daňových dokladech, dodali na nich deklarovaní dodavatelé - společnosti INVESTA region, s.r.o., OLONELO s.r.o., MH Businnes Still s.r.o. a Nice Bridge s.r.o.

[3] Z obsahu správního spisu vyplynulo, že dne 10. 8. 2010 správce daně zahájil u žalobkyně kontrolu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen – prosinec 2007 a daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2007 a dne 1. 10. 2010 kontrolu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden – prosinec 2008 a leden – prosinec 2009 a daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008 a 2009. Dne 27. 10. 2010 žalobkyně předložila správci daně daňové a účetní doklady. Prověřením předložených listinných dokladů správci daně vznikly pochybnosti mj. u faktur za materiál, který byl žalobkyní přijat od společností INVESTA region, s.r.o., OLONELO s.r.o., MH Businnes Still s.r.o. a Nice Bridge s.r.o. Proto zaslal správce daně dne 7. 12. 2010, 14. 9. 2010 a 4. 11. 2010 dožádání na místně příslušné Finanční úřady těchto společností. Z odpovědí dožádaných správců daně (22. 12. 2010, 15. 12. 2010, 9. 12. 2010 a 9. 2. 2011) vyplynulo, že místní šetření za účelem ověření požadovaných skutečností se nepodařilo provést, neboť společnosti byly pro místně příslušné správce daně nekontaktní, resp. se nenacházely v místě svého sídla.

[4] Dále z údajů poskytnutých dožádaným Finančním úřadem v Jablonci nad Nisou od společnosti INVESTA region, s.r.o., vyplynulo, že za zdaňovací období III. čtvrtletí roku 2007 společnost priznala uskutečněná plnění nižší, než činí žalobkyní předložené daňové doklady, resp. než žalobkyní uplatněný nárok na odpočet daně. Společnost rovněž uskutečnila za rok 2007 nižší výkony, než žalobkyně za rok 2007 předložila daňových dokladů za touto společností uskutečněná plnění. Z údajů poskytnutých dožádaným Finančním úřadem pro Prahu 10 o společnosti OLONELO s.r.o., vyplynulo, že za zdaňovací období III. a IV. čtvrtletí roku 2007 společnost podala nulová priznání k dani z přidané hodnoty.

[5] V rámci ústního jednání dne 6. 12. 2010 (protokol č. 278308/10/293931706907) jednatel žalobkyně P. H. odpověděl na otázku správce daně ohledně obchodování s předmětným materiálem se společností MH Businnes Still s.r.o., takto: „*Dodavatel nás kontaktoval, na jméno konkrétní osoby si již nevzpomínám. Dodavatel mě týdně telefonicky kontaktoval s dotazem, zda potřebuji dodat materiál, objednávky probíhaly telefonicky. Materiál byl dopravován nákladním automobilem, dopravu zajišťoval dodavatel, na jméno řidiče a jeho osobní údaje si nevzpomínám. Úhrada probíhala bankovním převodem. Materiál přebírali zaměstnanci, konkrétního zaměstnance pro přebírání každé dodávky nejsem schopen*

specifikovat. Převzetí bylo provedeno na základě dodacího listu porovnáním hmotnosti na něm uvedené a hmotnosti uvedených na jednotlivých balících.“

[6] Na obdobnou otázku ohledně společnosti OLONELO s.r.o. jednatel žalobkyně odpověděl: *„Dodavatel kontaktoval naši společnost s nabídkou dodávky materiálu. Objednávky byly prováděny na základě potřeb naší firmy telefonicky. Dopravu zajišťoval dodavatel. Úhrada probíhala pravděpodobně bankovním převodem. Materiál přebírali zaměstnanci naší společnosti k tomu určení, konkrétní jména vám momentálně nejsem schopen sdělit, vždy to byl ten ze zaměstnanců, kdo má oprávnění k manipulaci s vysokozdvizným vozíkem. Přejímka materiálu probíhala na základě dodacích listů, byl zkontrolován druh a dodané množství.“*

[7] Na otázku správce daně ohledně způsobu provádění prací a nákupu materiálu od společnosti Nice Bridge s.r.o., odpověděl svědek takto: *„Dodavatel kontaktoval nás. Služby i materiál byly objednávány telefonicky na základě potřeb naší firmy. Osoby a místo, kde se prováděly fakturované práce, nejsem momentálně schopen specifikovat, tuto informaci se pokusím zjistit od mistra a sdělím vám ji písemně do 14 dnů. Dopravu nakoupeného materiálu zajišťoval dodavatel. Úhrada probíhala bankovním převodem. Převzetí materiálu probíhalo stejně, jak uvádím v předchozí odpovědi. Provedené služby přebírali zaměstnanci k tomu určení“.*

[8] V podání vysvětlení ze dne 15. 12. 2010 (správci daně doručeno 16. 12. 2010) žalobkyně uvedla, že materiál na další zpracování byl společnosti Nice Bridge s.r.o. předáván ve výrobních prostorách žalobkyně. Dále uvedla: *„Výroba probíhala po výrobních dávkách. V těchto výrobních dávkách byl dáván materiál pro další zpracování dodavateli služeb, který je následně po provedení prací předal do lakovny. V případě, že by nebyl následně stejný počet výrobní dávky předán do lakovny, kde pokračovala výroba, bylo by toto řešeno finančními sankcemi. Úhradou přijatých faktur za provedené služby bylo potvrzeno převzetí zpracovaného materiálu k další výrobě v předepsané kvalitě.“*

[9] S ohledem na absenci konkrétních důkazních prostředků ve věci faktického uskutečnění deklarovaných plnění správce daně vyzval žalobkyni výzvou ze dne 31. 3. 2011 (elektronicky podepsána dne 30. 3. 2011), č. j. 157590/11/293935709221, aby předložila konkrétní důkazy, které prokáží faktické uskutečnění deklarovaných plnění předmětnými dodavateli. Žalobkyně totiž nebyla schopna identifikovat žádné konkrétní osoby, které s ní jménem dotčených společností jednaly, a dále z informací od dožádaných správců daně vyplynulo, že jsou předmětní dodavatelé nekontaktní, a že mezi deklarovanými údaji a zjištěními od dožádaných správců daně jsou rozpory. Správce daně žalobkyni upozornil, že samotné předložení po formální stránce bezvadného daňového dokladu nemůže být dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet daně, musí být fakticky prokázáno existující zdanitelné plnění, které poskytl deklarovaný plátc. Žalobkyni tedy vyzval, aby prokázala nárok na odpočet daně, tj. že došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění mezi ní a deklarovaným plátcem.

[10] V odpovědi ze dne 18. 4. 2011 žalobkyně mj. uvedla, že odebírala materiál pro výrobu zboží pro odběratele European Data Project, s.r.o., který požadoval pouze materiál od společnosti U. S. Steel Košice, s.r.o. Dále poskytla informace o kalkulaci a časové výrobní

náročnosti jednotlivých výrobků, o počtu zaměstnanců žalobkyně v daném období a přibližný počet výrobků, které žalobkyně vyrobila pro všechny odběratele. K odpovědi dále přiložila seznam kvalifikovaných dodavatelů, dva námatkově vybrané CMR doklady a propočet množství kamionů dovážejících materiál.

[11] V rámci ústního jednání dne 21. 6. 2011 (viz protokol č. j. 308661/11/293935709221) byla žalobkyně seznámena s výsledkem kontrolních zjištění daně z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen – prosinec 2007, leden – prosinec 2008 a leden – prosinec 2009, v rámci kterého správce daně zopakoval pochybnosti, které vyjádřil ve výzvě ze dne 31. 3. 2011. Současně vyhodnotil, že žalobkyně ve své odpovědi ze dne 18. 4. 2011 nepředložila žádné důkazní prostředky, které by prokazovaly faktické uskutečnění zdanitelných plnění mezi ní a předmětnými dodavateli, ač k tomu byla vyzvána. Žalobkyně pouze uvedla informace o zaúčtování uskutečněných plnění, což však správce daně nezpochybňoval. Propočty o časové výrobní náročnosti a přibližném počtu výrobků vypovídají obecně o ekonomické činnosti žalobkyně a nemohou prokázat, že předmětná zdanitelná plnění fakticky uskutečnili v její prospěch deklarovaní dodavatelé.

[12] Žalobkyně se k výsledkům kontrolních zjištění dne 8. 7. 2011 vyjádřila a předložila předávací listy (protokoly), výpisy z bankovního účtu, dodací listy a seznam zaměstnanců v roce 2008.

[13] Dne 21. 7. 2011 žalobkyně předložila správci daně seznam navrhovaných svědků včetně přesných identifikačních údajů a důvodů jejich výslechu.

[14] Správce daně provedl výslech jednatele společnosti Nice Bridge s.r.o. D. Ch.-P., který vypověděl, že při obchodních jednáních se žalobkyní společnost zastupoval účetní S. N. z R. Ten vystavil a podepsal předmětné faktury. Na otázku, zda dodal žalobkyni fakturovaný materiál, odpověděl: „*Já jsem ho osobně nedodal, toto řešil pan N.*“

[15] Bývalý jednatel společnosti OLONELO s.r.o. P. R. se z výslechu omluvil kvůli tomu, že se zdržuje v zahraničí. V omluvě i v podání vysvětlení Polici ČR č. j. KRPZ-10401-23/TČ-2011-150881-DST, uvedl, že byl společností ALTEA EUROPE spol. s.r.o. pověřen založením nové tzv. „ready made“ společnosti OLONELO s.r.o., ve které byl v období od 11. 7. 2007 do 5. 12. 2007 jednatelem. V tomto období však jménem společnosti nejednal, nevystavoval žádné doklady ani neprovozoval žádnou činnost kromě samotného založení společnosti. Společnost nevykonávala po dobu jeho působení jako jednatele žádnou hospodářskou činnost, nepřijala ani nevystavila žádnou fakturu.

[16] Správce daně neprovedl výslechy svědků Ing. R. T. (Nice Bridge s.r.o.) a R. L. (OLONELO s.r.o.), jelikož nebyli v rozhodné době ve funkci jednatelů dotčených společností. Jednatelé J. H. (INVESTA region, s.r.o.) a M. D. (MH Businnes Still s.r.o.) nebylo možné vyslechnout, jelikož nebyl znám jejich pobyt a předvolání k výslechu se jim nepodařilo doručit.

[17] Dne 16. 7. 2012 byly provedeny výslechy svědků I. V. (ročník nar. X) a J. N., které opakovaně požadovala žalobkyně. Oba svědci uvedli, že sjednání smluv na dodávku materiálu nebyli přítomni. Svědek I. V. uvedl, že byl u některých převzetí materiálu od předmětných

společností. Potvrzoval některé dodací listy. Svědek N. uvedl, že byl u všech dodávek materiálu, všechny ale neskládal. Dodací listy potvrzoval ten, kdo materiál skládal.

[18] Po přezkoumání důkazních materiálů se žalovaný ztotožnil se závěry správce daně a konstatoval, že žalobkyně neprokázala své tvrzení ohledně faktického uskutečnění zdanitelného plnění, ačkoli k tomu byla dle daňového řádu povinna. Nemohly tak nastat skutečnosti předpokládané zákonem o dani z přidané hodnoty pro vznik nároku na odpočet daně. Jelikož nebylo prokázáno, že právě od deklarovaných dodavatelů byla přijata deklarovaná plnění, nemohla být pak právě tato plnění použita pro ekonomickou činnost, a proto nelze ani podmínku pro uplatnění nároku na odpočet daně ve smyslu § 72 zákona o dani z přidané hodnoty považovat za splněnou.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

[19] Žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě se žalobkyně domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného.

[20] Žalobkyně namítala, že žalovaný potvrdil nepodložený názor správce daně, že existují důvodné pochyby, zda předmětný materiál byl skutečně dodán deklarovanými dodavateli - INVESTA region, s.r.o., OLONELO s.r.o., MH Businnes Still s.r.o. a Nice Bridge s.r.o., jak bylo uvedeno na předmětných daňových dokladech.

[21] Nebylo možné zpochybnit plnění uvedená v předmětných daňových dokladech, jestliže nebylo dokázáno, že dodavatel v něm uvedený dodavatelem nebyl či nemohl být. V daném případě však žádná skutečnost nedokazuje ani hodnověrně nezpochybňuje, že by dodavatelé předmětné daňové doklady nevystavili a nevedli v daňové evidenci.

[22] Skutečnost, že společnosti INVESTA region, s.r.o., OLONELO s.r.o., MH Businnes Still s.r.o. a Nice Bridge s.r.o. jsou podle správce daně v současné době nekontaktní, nemůže být důvodem pro pochyby, že poskytl předmětná plnění v roce 2007 a 2008.

[23] Nelze bazírovat na tom, aby zástupci žalobkyně znali osoby vystupující za dodavatelské společnosti, jejich osobní data a ještě si tyto detaily po letech pamatovali. Obsazení pracovních míst, společnická struktura i pozice jednatelů se mohou měnit ze dne na den.

[24] Svědkové V. a N. potvrdili ve výsleších, že k fakturovaným dodávkám materiálu došlo, jelikož uvedli, že u některých vykládek materiálu byli a potvrdili i některé dodací listy.

[25] Žalovaný nesprávně nepřihlédl k tomu, že cenu za materiál žalobkyně opravdu na účty dodavatelských společností zaplatila.

[26] Žalovaný napadeným rozhodnutím kryje nekalou praktiku správce daně, který se snaží kompenzovat ztráty za daňové subjekty, u kterých je výběr daní neúspěšný. Mezi ty počítá právě společnosti INVESTA region, s.r.o., OLONELO s.r.o., MH Businnes Still s.r.o. a Nice Bridge s.r.o. Motivem kontrolní snahy je nekontaktnost těchto společností. Společnost Nice Bridge s.r.o. však nelze považovat za nekontaktní, jestliže se její současný jednatel dostavil k výslechu.

[27] Správce daně dostatečným způsobem nespecifikoval pochybnosti (např. ve výzvě č. j. 157590/11/293935709221) o dokladech žalobkyně a co by měla žalobkyně předložit. Žádné významné pochybnosti kromě nekontaktnosti předmětných dodavatelů výzva neobsahovala.

[28] Důkazy, které ve svém souhrnu žalobkyně nabídla, jsou dostačující pro prokázání oprávněnosti nároku na odpočet DPH. Žalobkyně mj. prokázala, že materiálová náročnost tzv. Slen topů (herních automatů) odpovídá množství nakoupeného materiálu od předmětných dodavatelů. Správce daně nečinil nic, aby doplnil skutková zjištění, bezdůvodně odmítl provádět důkazy (především další výsledky svědků) a pouze znevažoval skutečnosti prokazované žalobkyní. Po žalobkyni navíc požadoval předložení důkazů, jejichž pořízení je nemožné. Pokud měl přes informace poskytnuté žalobkyní správce daně pochybnosti o tom, zda dodavatelské společnosti poskytly plnění dle předmětných faktur, přešlo důkazní břemeno na něj, aby prokázal, že k dodávkám materiálu těmito společnostmi nedošlo.

[29] Skutečnost, že žalobkyně uhradila fakturované ceny, dokazuje, že byla skutečně v kontaktu se zástupcem obou společností. Tento důkaz má větší sílu, než znalost jmen osob, které za společnosti prováděli práce.

[30] Žalovaný porušil zásady zákonnosti a materiální pravdy, jelikož naprosto ignoroval povinnost řádně přezkoumat postup správce daně. Nepozastavil se ani nad rozporným hodnocením předmětných zdanitelných plnění pro účely daně z příjmů právnických osob a pro účely daně z přidané hodnoty. Na jedné straně správce daně v rámci kontroly daně z příjmů důvěruje dodávce materiálu od společností INVESTA region, s.r.o., OLONELO s.r.o., MH Businnes Still s.r.o. a Nice Bridge s.r.o., ale na druhé pro uznání odpočtu DPH nikoliv.

[31] Tříletá prekluzivní lhůta pro vyměření daně uplynula před vydáním napadeného rozhodnutí. Daňová kontrola na dani z přidané hodnoty za předmětná zdaňovací období byla zahájena dne 10. 8. 2010 a napadené rozhodnutí bylo vydáno až dne 27. 11. 2013.

[32] S ohledem na shora uvedené skutečnosti žalobkyně navrhla, aby soud rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

[33] Žalovaný navrhl, aby soud z důvodu hospodárnosti spojil nyní projednávanou věc s věcí vedenou u zdejšího soudu pod sp. zn. 29 Af 94/2013, jelikož jsou obě věci skutkově a právně naprosto shodné.

[34] Ve vyjádření k žalobě žalovaný především odkázal na napadené rozhodnutí a na správní spis. Konstatoval, že důkazní břemeno jednoznačně tíží žalobkyni a nelze ho na správce daně přesouvat, jak vyplývá z § 92 odst. 3 daňového řádu.

[35] Podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty jsou dány § 73 zákona o dani z přidané hodnoty, který musí být vykládán v souvislosti s § 72 téhož zákona. Náležitosti běžného daňového dokladu jsou specifikovány v § 28 odst. 2 zákona o dani

z přidané hodnoty. Údaje vykázané na daňovém dokladu musí odrážet reálně uskutečněné plnění přijaté od uvedeného skutečného dodavatele, což v tomto případě splněné nebylo, jelikož daňové doklady vystavily společnosti INVESTA region, s.r.o., OLONELO s.r.o., MH Businnes Still s.r.o. a Nice Bridge s.r.o., ačkoliv reálné plnění bylo uskutečněno jinými subdodavateli. V tom případě evidentně a zásadně nekoresponduje stav formální se stavem faktickým. V jakém vztahu jsou pak subdodavatelé k dodavatelům, je otázkou soukromého práva.

[36] Skutečnost, že cenu za služby žalobkyně opravdu na účty předmětných dodavatelů zaplatila, nebyla prokázána.

[37] Zahájení daňové kontroly dne 10. 8. 2010 znamenalo nový počátek běhu tříleté prekluzivní lhůty od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven. Lhůta pro stanovení daně by tedy uplynula až dne 31. 12. 2013.

[38] Správní orgány správně vyhodnotily, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno, jelikož neprokázala, že práce specifikované na předmětných daňových dokladech byly provedeny společnostmi INVESTA region, s.r.o., OLONELO s.r.o., MH Businnes Still s.r.o. a Nice Bridge s.r.o., tak, jak je deklarováno v daňových dokladech (fakturách). S ohledem na výše uvedené žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.

IV. Replika žalobkyně k vyjádření žalovaného

[39] V replice ze dne 25. 2. 2014 žalobkyně předně upozornila, že v nyní projednávané věci se jedná převážně o jiné dodavatele než ve věci vedené u zdejšího soudu pod sp. zn. 29 Af 94/2013 a předmětné daňové doklady byly vystaveny za dodávku materiálu (v druhé věci šlo o práci či služby). Žalobkyně se opětovně zabývala problematikou důkazního břemene. Argumenty, kterými správce daně odůvodnil svoje pochybnosti, považovala za chabé a nedostatečné pro oprávněnost vznesených pochybností.

[40] Případná nekontaktnost dodavatelů může představovat překážku pro zjištění rozhodných skutečností, nicméně současná situace nemůže mít vliv na stav, který tu byl v době odvodů DPH.

[41] Úvahy žalovaného ohledně údajného nesouladu stavu faktického a formálního jsou nesrozumitelné, jelikož je žalovaný vztahuje nepatřičně na dodávky materiálu. Žalovaný ve svém vyjádření směřoval osoby, které plnění zajišťují a předávají a osoby, které provádí přímý výkon (dodávky prací). Žalovaný nijak nevysvětlil vztah mezi jeho úvahami a § 73, § 72, § 28 a § 21 zákona o dani z přidané hodnoty.

[42] Je zřejmé, že žalobkyně nakoupila materiál, upravila jej a dále jej prodala odběratelům, utrhla kupní cenu a z ní přiznala odvod DPH, který již paradoxně ze strany žalovaného zpochybněn není.

[43] Důkaz o provedení plateb dodavatelům měly správní orgány k dispozici a je zřejmé, že v řízení zkoumaly, které osoby k nim měly dispoziční práva.

V. Další vyjádření žalobkyně

[44] Ve vyjádření ze dne 18. 11. 2015 žalobkyně namítala nad rámec žaloby nesprávnou aplikaci daňového řádu ze strany správních orgánů.

[45] V rámci platebního výměru č.j. 454993/12/293512706630, správce daně vyhodnotil jako neprůkazné stejné daňové doklady (fakturu č. 280100007, u žalobkyně evidována pod č. 1073/08, a č. 28010009, u žalobkyně evidována pod č. 1075/08) a dodací listy za koupi materiálu od společnosti Nice Bridge s.r.o., které v rámci kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008 a 2009 uznal jako výdaj na dosažení příjmů, tedy jako daňově uznatelný výdaj oprávněně zahrnutý do nákladů.

[46] Správní orgány tedy zaujaly protikladné stanovisko při hodnocení nákupu materiálu při jeho hodnocení na odpočet DPH. Zatímco v případě společnosti Nice Bridge s.r.o. akceptovaly dodávky materiálu s tím, že společně s doklady postačuje účetní evidence o stavu skladových zásob, u ostatních faktur od jiných dodavatelů formálně správné doklady a evidence stavu skladových zásob nepostačovaly. Takový postup je v rozporu s § 8 odst. 2 daňového řádu, navíc jej správní orgány nijak neodůvodnily. V této souvislosti žalobkyně navrhla jako důkaz část účetnictví, skladovou evidenci formou skladových listů a zprávu o daňové kontrole daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008 a 2009.

[47] Materiál, který žalobkyně přijala od předmětných dodavatelů, dále expedovala zejména švýcarské společnosti Triopan - Dähler AG (dále též „Triopan“) a společnosti ADOLF NISSEN Elektrobau GmbH + Co. KG (dále též „ADOLF NISSEN“).

[48] Nelze souhlasit se závěry správních orgánů, že důkazní prostředky žalobkyně byly nevěrohodné. Z výpovědi svědka Ch.-P. vyplynulo, že konkrétní záležitosti za společnost Nice Bridge s.r.o. vyřizoval pan S. N., bytem R. Jelikož jeho výpověď mohla mít vliv na výrok rozhodnutí, měl jej správce daně vyhledat a vyslechnout.

[49] Po žalobkyni rovněž nelze požadovat, aby dokazovala důvod, proč platila společností INVESTA region, s.r.o., OLONELO s.r.o., MH Businnes Still s.r.o. a Nice Bridge s.r.o. Žalobkyně neměla důvod si působit finanční ztrátu, pokud by takové platby nebyly finanční protihodnotou za materiál, který následně použila k výrobě zboží, které prodala a příjem z tohoto prodeje podrobila dani z přidané hodnoty na výstupu.

[50] Požadavek, který správní orgány vůči žalobkyni vyslovily, na volbu bezproblémových obchodních partnerů, žádný zákon neukládá a splnění takového požadavku je nemožné, vzhledem k tomu, že chování obchodního partnera do budoucna nelze odhadnout ani veřejně zjistit.

[51] Svědkové V. a N. vypověděli, že byli u převzetí materiálu a v řadě případů podepisovali dodací listy. Svědek N. také vypověděl, že si pamatuje na palety od společnosti INVESTA region s.r.o., neboť měly atypický rozměr. Vyjádření jednatele společnosti OLONELO s.r.o. P. R., které popírá dodávku materiálu, je pouhou domněnkou, která nemůže zpochybnit hodnověrnost daňových dokladů vystavených předmětnou společností.

[52] Žalobkyně nakoupila palety od společnosti INVESTA region s.r.o., a dále je použila k dopravě výrobků společností Triopan a ADOLF NISSEN.

[53] Správce daně pochybil, jelikož nepředvolal svědka I. V. (ročník nar. X) a osoby, které za dodavatele disponovaly s jejich účty a finančními prostředky na těchto účtech. Správní orgány špatně vyhodnotily výpovědi svědků I. V. (nar. X) a J. N.

[54] Správce daně nevyhověl požadavku žalobkyně na výsledcích disponujících osob s účty dodavatelských společností. Proto žalobkyně navrhla, aby soud zjistil u bank čísla účtů dodavatelských společností, osoby, které byly oprávněny s penězi disponovat a tyto předvolal jako svědky.

[55] Žalobkyně dále namítala, že byla zkrácena na právu navrhopvat během celého řízení důkazy na prokázání skutkového stavu, jelikož správce daně nepravdivě ve zprávě o kontrole uvedl, že žalobkyně nepožádala o svědeckou výpověď J. N. a dále neumožnil výsledků svědka I. V. (nar. X).

[56] V rámci kontroly bylo dožádáním na příslušné finanční úřady zjištěno, že dodavatelé Nice Bridge s.r.o. a INVESTA region, s.r.o., podali daňová přiznání k DPH za příslušná období. Ve vzájemné souvislosti s ostatními důkazy tato okolnost svědčí o tom, že žalobkyně pravděpodobně přijala od těchto společností plnění uvedená v předmětných daňových dokladech.

[57] Správce daně vyhodnotil nesrozumitelným způsobem zjištění ohledně daňových přiznání společnosti INVESTA region, s.r.o., jelikož uvedl, že tato společnost za III. čtvrtletí (červenec, srpen, září) roku 2007 uskutečnila zdanitelná plnění v nižší výši, než činí žalobkyní předložené daňové doklady. Správce daně neuvedl konkrétní výši zdanitelných plnění a navíc odpočet DPH byl u žalobkyně zpochybněn až za měsíce srpen, září a říjen roku 2007. Není zřejmé, z jakých konkrétních údajů správce daně vycházel a zda porovnával dvě souměřitelné veličiny. Správce daně tedy vyšel z nesprávně zjištěného skutkového stavu a platební výměry č. j. 454897/12/293512706630, č. j. 454926/12/293512706630 a č. j. 454930/12/293512706630, jsou proto nepřezkoumatelné.

[58] Zpráva Finančního úřadu pro Prahu 6 ze dne 9. 2. 2011 dokládala daňová přiznání k DPH společnosti Nice Bridge s.r.o. v roce 2008. Nelze proto uzavřít, že je předmětná společnost nekontaktní. Správce daně vyšel z nesprávně zjištěného skutkového stavu a platební výměr č. j. 454993/12/293512706630, je nepřezkoumatelný stejně jako napadené rozhodnutí žalovaného.

[59] Daňová přiznání jsou formálními dokumenty, které nemohou sami o sobě prokázat, že se v nich deklarovaná plnění skutečně uskutečnila. Z toho však na druhou stranu vyplývá, že daňová přiznání nemohou osvědčit pochyby, že daňový subjekt, který je podal, nevyvíjel aktivní činnost. Je na vůli každého subjektu, jakým způsobem přistupuje k plnění daňových povinností. K tomu žalobkyně odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2015, č. j. 2 Afs 193/2015-70, který předložila jako důkaz.

VI. Jednání konané dne 1. 12. 2015

[60] Při jednání žalobkyně i žalovaný setrvali na svých dřívějších názorech. Zástupce žalobkyně uvedl, že v rámci kontroly daně z příjmů právnických osob byly uznány faktury za materiál od společnosti Nice Bridge s.r.o., jako výdaje na dosažení příjmů, tedy oprávněně zahrnutého do nákladů. Je v rozporu s § 8 odst. 2 daňového řádu, pokud tyto faktury nebyly uznány rovněž v rámci kontroly daně z přidané hodnoty. Nebyly provedeny výsledky svědků disponujících osob s účty dodavatelských společností. Svědecké výpovědi potvrdily, že deklarované plnění skutečně proběhlo. Svědek V. byl u všech předání materiálu, svědek N. u některých.

[61] Jednatel žalobkyně uvedl, že výpovědi svědků byly hodnoceny selektivně, správce daně si z nich vybral pouze to, co se mu hodilo. Výsledky svědků byly vedeny nesprávným způsobem, správce daně kladl zbytečné otázky, současně se neptal na otázky podstatné. Není pravdou, že by své dodavatele neznal, pouze si nepamatoval jména jejich jednatelů, což však po několika letech ani není v lidských silách. Správce daně měl od počátku úmysl daň doměřit a tomu přizpůsobil celé řízení včetně dokazování.

[62] Žalovaný měl za to, že důkazy navrhované žalobcem není potřeba provádět, skutkový stav byl zjištěn dostatečně.

[63] Soud neprováděl důkaz správním spisem, kterým se dle ustálené judikatury nedokazuje. Naopak správnost daňového řízení (zdokumentovaného ve správním spise) přezkoumával. Provádět důkaz částmi účetnictví a skladovou evidencí formou skladových listů bylo nadbytečné. Sporné nebylo účetnictví ani existence materiálu. Navíc jak bude podrobněji rozebráno dále, principy uplatňování daně z příjmů a daně z přidané hodnoty jsou odlišné, stejně tak jako podmínky pro uznání daňově účinných výdajů pro účely daně z příjmů a podmínky pro vznik nároku na odpočet daně z přidané hodnoty.

[64] V této souvislosti byl nicméně na návrh žalobkyně konstatován závěr správce daně ze zprávy o daňové kontrole daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008 a 2009 ze dne 19. 4. 2009 ohledně faktur na dodávky materiálu pro výrobu. V uvedené pasáži textu dospěl správce daně k závěru, že ve skladové evidenci žalobkyně byly zaevidovány nákupy i spotřeba materiálu a výrobky z tohoto materiálu byly řádně vyfakturovány a zaúčtovány do výnosů. Z těchto důvodů považoval správce daně dodávky materiálu za prokázané.

[65] Žalobkyní navrhovaný důkaz fakturami za prodej palet společností Triopan a ADOLF NISSEN soud pro nadbytečnost neprovedl. Spornou totiž nebyla existence materiálu a jeho případný prodej, ale skutečný nákup od deklarovaných dodavatelů, k jehož prokázání byla žalobkyně v daňovém řízení vyzvána.

[66] Zdejší soud měl rovněž za nadbytečné provedení výsledků osob disponujících s účty dodavatelů, o nichž v průběhu řízení nevyplynulo nic víc, než že měly mít dispoziční právo k bankovním účtům dodavatelů. Mohly potvrdit pouze přijetí finančních prostředků, nikoliv, že ke zdanitelnému plnění skutečně došlo.

[67] Svědkové N. a V. (nar. X) byli v rámci daňové kontroly vyslechnuti dne 16. 7. 2012. Výslechům byl přítomen i jednatel žalobkyně a její zmocněnec, kteří měli prostor klást svědkům otázky. Proto byl i návrh na jejich opětovný výslech pro nadbytečnost zamítnut. S odstupem času by ani nemohlo být zjištěno více, než předchozím výslechem.

VII. Posouzení věci Krajským soudem v Brně

[68] 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**.

[69] Nejprve je třeba připomenout, že zdejší soud již přezkoumával zákonnost rozhodnutí žalovaného (resp. jeho předchůdce - Finančního ředitelství v Brně) o dodatečném platebním výměru na daň z příjmů právnických osob žalobkyně za zdaňovací období roku 2008. Soud v rozsudku ze dne 23. 6. 2015, č. j. 29 Af 9/2013-116, dospěl k závěru, že správní orgány dostatečným způsobem vyjádřily pochybnosti o věrohodnosti a průkaznosti předložených faktur, a že žalobkyni se nepodařilo prokázat, že provedení služeb (svařování, broušení a vibrování dveří) dle předložených daňových dokladů (faktur) bylo uskutečněno deklarovanými dodavateli - společnostmi Nice Bridge s.r.o. a TOVOPmont s.r.o. Závěry správních orgánů i zdejšího soudu potvrdil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 9. 2015, č. j. 2 Afs 193/2015-70 (rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). Z těchto dřívějších rozhodnutí lze do jisté míry vycházet i nyní, s přihlédnutím k tomu, že se stávající spor týká jiné daně a převážně jiných dodavatelů a zdaňovacích období.

[70] Návrh žalovaného, aby soud spojil nyní projednávanou věc s věcí vedenou u zdejšího soudu pod sp. zn. 29 Af 94/2013, soud neshledal vhodným, převážně z důvodů uvedených výše, tedy, že se nyní jedná o jiné dodavatele a předmětné daňové doklady byly vystaveny za dodávku materiálu (nikoliv za práce apod.).

[71] Jádrem sporu v nyní projednávané věci žalobkyně učinila 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 žalobkyně splnila podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně dle § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty.

[72] 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.

[73] 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.

[74] 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, 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>)¹.

[75] Prokáže-li správce daně v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu důvodné pochybnosti ve vztahu k tvrzením uvedeným v daňovém přiznání, že 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 Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS).

[76] 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 žalobkyní dostatečně odůvodnil. A to především ve výzvě k prokazování skutečností ze dne 31. 3. 2011 (elektronicky podepsána dne 30. 3. 2011), č. j. 157590/11/293935709221, ve které žalobkyni vyzval, aby předložila konkrétní důkazy, které prokáží faktické uskutečnění deklarovaných plnění předmětnými dodavateli. Žalobkyně totiž nebyla schopna identifikovat žádné konkrétní osoby, které s ní jménem dotčených společností jednaly, a dále z informací od dožádaných správců daně vyplynulo, že jsou předmětní dodavatelé nekontaktní, a že mezi deklarovanými údaji a zjištěními od dožádaných správců daně jsou rozpory (u společností INVESTA region, s.r.o. a OLONELO s.r.o.). Správce daně žalobkyni upozornil, že samotné předložení po formální stránce bezvadného daňového dokladu nemůže být dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet daně, neboť musí být fakticky prokázáno existující zdanitelné plnění, které poskytl deklarovaný plátec. Žalobkyni tedy vyzval, aby prokázala nárok na odpočet daně, tj. že došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění mezi ní a deklarovaným plátcem. Své pochybnosti zopakoval i v rámci ústního jednání dne 21. 6. 2011 (viz protokol č. j. 308661/11/293935709221). Skutečnost, že právě výše popsané pochybnosti (neidentifikování jednatelů a nekontaktnost

¹ 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.

dodavatelů) jsou dostatečné, potvrdil i Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 2 Afs 193/2015-70.

[77] Za této situace důkazní břemeno přešlo zpět na žalobkyni a bylo na ní, aby pochybnosti správce daně vyvrátila a aby ona prokázala 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 nevylučují. Daňový subjekt je povinen vynaložení výdajů v tvrzeném rozsahu prokázat.

[78] Žalobkyně byla opakovaně upozorněna, že musí prokázat **faktické** uskutečnění předmětných zdanitelných plnění, jelikož o jejich reálném provedení panovaly pochybnosti především kvůli tomu, že nebyla schopna identifikovat osoby, se kterými dané obchody ujednala.

[79] Důkazní břemeno přešlo na žalobkyni, která měla jednoznačně a transparentně prokázat, že přijala zdanitelné plnění, užila je pro svou ekonomickou činnost, přijala je ve tvrzeném rozsahu, a zejména to, že toto plnění uskutečnil plátcе 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).

[80] 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.

[81] Žalobkyně v průběhu řízení předložila faktury za materiál od společností INVESTA region, s.r.o., OLONELO s.r.o., MH Businnes Still s.r.o. a Nice Bridge s.r.o. Kromě toho však nepředložila takové důkazy, které by prokazovaly, že předmětný materiál byl skutečně dodán deklarovanými dodavateli. Předložila řadu důkazů, které sice souvisely s její obchodní činností, nicméně se nevztahovaly ke konkrétním obchodním případům dle předmětných faktur, případně nemohly prokázat, že materiál uvedený na přijatých fakturách dodal na nich deklarovaný dodavatel. To platí o výpovědi jednatele žalobkyně, skutečnostech uvedených ve vysvětlení ze dne 15. 12. 2010, odpovědi na výzvu ze dne 18. 4. 2011, i např. o bankovních výpisech o provedení bezhotovostních plateb. Předmětem sporu nebylo to, že zboží (materiál) skutečně existovalo, a že s ním žalobkyně skutečně obchodovala. Sporné bylo, zda fakturovaný materiál byl dodán tak, jak bylo na dokladech deklarováno.

[82] K bankovním výpisům lze ještě dodat, že správce daně k provedeným platbám přihlédl, nicméně dospěl k závěru, že nemohly prokázat, že materiál, uvedený na přijatých dokladech, dodali na nich deklarovaní dodavatelé (viz str. 12 odst. 4 napadeného rozhodnutí). Lze dodat, že se zaplacením ceny materiálu není spojen vznik nároku na odpočet daně dle § 72 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty.

[83] Na seznamu kvalifikovaných dodavatelů pro společnost European Data Project, s.r.o., nejsou uvedeny předmětné společnosti a tento podklad neprokazuje uskutečnění konkrétních obchodních případů.

[84] Mezinárodní nákladní listy (CMR) osvědčují pouze přepravu materiálu odběrateli, nikoli faktické plnění od dodavatele. Stejně tak faktury určené společností Triopan a ADOLF NISSEN.

[85] Dodací listy byly správně hodnoceny jako další formální důkaz vedle předložených faktur. Byly na nich uvedeny prakticky totožné údaje jako na předložených dokladech (především u společnosti MH Businnes Still s.r.o.) a nebylo z nich zřejmé, která osoba listiny vystavila či podepsala, jak byl materiál dodán (jak došlo k dopravě) a kdo konkrétně zboží předal a převzal.

[86] Výpovědi svědků byly neurčité a mnoho nevypovídající. Jednatel společnosti Nice Bridge s.r.o. pan Ch.-P. uvedl, že předmětné faktury nevystavil, nepodepsal, jednatele žalobkyně P. H. si nepamatuje. Svědek uvedl, že s žalobkyní nejednal a vše zařizoval účetní pan S. N. Jestliže žalobkyně namítala, že měl správce daně provést výslech této osoby, je třeba podotknout, že to byla žalobkyně, kdo předmětné kontrakty měl uzavírat a měla by tak mít nejlepší povědomost o tom, s kým jednala. Bez bližší identifikace (mimo jména, příjmení a města bydliště) nebylo možné tohoto svědka předvolat. Výpověď svědka Ch.-P. nelze v celkovém kontextu hodnotit jako věrohodnou, resp. že by prokazovala skutečné dodání materiálu. Věrohodnost výpovědi je vážně zpochybněna jejím celkovým vyzněním, jelikož svědek nebyl schopen ohledně sporných obchodních případů uvést žádné detaily ani předložit relevantní dokumenty.

[87] Bývalého jednatele společnosti OLONELO s.r.o. P. R. se správci daně nepodařilo vyslechnout z důvodu, že se dlouhodobě zdržuje mimo území České republiky. Přesto se podařilo zjistit jeho stanovisko k věci. V omluvě z ústního jednání i v podání vysvětlení Polici ČR č. j. KRPZ-10401-23/TČ-2011-150881-DST, uvedl, že byl společností ALTEA EUROPE spol. s r.o. pověřen založením nové tzv. „ready made“ společnosti OLONELO s.r.o., ve které byl v období od 11. 7. 2007 do 5. 12. 2007 jednatelem. V tomto období však jménem společnosti nejednal, nevystavoval žádné doklady ani neprovozoval žádnou činnost kromě samotného založení společnosti. Společnost nevykonávala po dobu jeho působení jako jednatele žádnou hospodářskou činnost, nepřijala ani nevystavila žádnou fakturu. Tato prohlášení sice nelze považovat za svědeckou výpověď pro účely daňového řízení a vypovídací hodnota takového důkazu je nižší, nicméně se jedná o další indicii v celkovém kontextu dokazování. S ohledem na vyjádření P. R. již žalobkyně netrvala na jeho výslechu a rovněž správce daně dospěl k závěru, že jeho provedení by vedlo pouze k tíži žalobkyně a s ohledem na zjištěné okolnosti ho neprovedl. Jen na okraj lze poznamenat, že pokud by P. R. jako osoba podávající vysvětlení před orgánem činným v trestním řízení úmyslně uvedl nepravdu nebo zamlčel podstatnou okolnost, dopustil by se přestupku, za který lze uložit pokutu do výše 50 000 Kč (viz § 47a zákona č. 200/1990 Sb., o přestupcích).

[88] Výsledky svědků I. V. st. (nar. X) a J. N. byly provedeny, nicméně také neprokázaly, že materiál byl skutečně dodán deklarovaným způsobem.

[89] Správce daně se dopustil nepřesnosti, když na str. 44 zprávy o kontrole uvedl, že žalobkyně nenavrhla výslech J. N. Podstatné však je, že tento výslech proveden byl a správcem daně byl zhodnocen na str. 61–63 zprávy o kontrole.

[90] Svědek N. uvedl, že měl na starosti jednu provozovnu, která je mimo sídlo společnosti. Zakázky na materiál i na práce sjednával pan H. Uvedl, že u navázení materiálu od společností INVESTA region, s.r.o., OLONELO s.r.o., MH Businnes Still s.r.o. a Nice Bridge s.r.o. přímo nebyl, neboť měl na starosti jinou provozovnu. Jen ví, že něco probíhalo. Svědek měl na starosti nerez pro svoji provozovnu, černý plech objednával pan H. Na další otázku odpověděl, že byl u převzetí některých dodávek materiálu od společností INVESTA region, s.r.o., OLONELO s.r.o., MH Businnes Still s.r.o. a Nice Bridge s.r.o. a rovněž potvrzoval některé dodací listy, data předání neznal.

[91] Správce daně i žalovaný vyhodnotili, že svědecká výpověď neprokázala uskutečnění předmětných zdanitelných plnění mezi deklarovanými dodavateli a žalobkyní, s čímž se zdejší soud ztotožnil. Svědek sice uvedl, že byl u některých předávek a potvrzoval některé dodací listy, na druhou stranu uvedl, že přímo u navázení nebyl. Svědek měl na starosti primárně jinou provozovnu a ohledně předmětných dodávek materiálu uváděl pouze obecné informace. Nesdělil, kdo jiný materiál přebíral, kdo potvrzoval dodací listy, příp. kdo materiál přivezl. Při hodnocení celkové věrohodnosti výpovědi nelze přehlédnout, že svědek byl nejen zaměstnancem, ale i společníkem žalobkyně.

[92] Více ve prospěch žalobkyně svědčila dle názoru krajského soudu naopak výpověď svědka V. st. (nar. X). Svědek vypověděl, že měl na starosti výrobu do Švýcarska, zakázky sjednával pan H. Sjednání smluv na dodávku materiálu přítomen nebyl. K navázení materiálu od předmětných dodavatelů uvedl, že materiál se bral od více společností, sháněl se podle potřeby, jednotlivá auta se nezapisovala, pouze se vždy zkontrolovalo, co bylo dovezeno. Dále uvedl, že předmětné dodavatele si pamatuje, a že byl u všech dodávek materiálu, všechny ale neskládal. Někdy potvrzoval dodací listy, nevzpomíná si však, zda konkrétně ty předmětné v nyní projednávané věci. Dodací listy potvrzoval vždy ten, kdo materiál skládal.

[93] Svědek tedy potvrdil, že u dodávek materiálu byl. Uvedl, že kontroloval, zda to, co bylo dovezeno, odpovídalo objednavce. Nicméně toto tvrzení nebylo blíže upřesněno. Svědek dále spíše obecně popsal, jak měla probíhat činnost žalobkyně a předmětných dodavatelů, avšak neuvedl konkrétní okolnosti předmětných plnění, jejichž uskutečnění mělo být prokázáno. Nesdělil, kdo jiný materiál přebíral, kdo potvrzoval dodací listy, příp. kdo materiál přivezl. Výpověď svědka V. tedy do jisté míry potvrzovala tvrzení žalobkyně, nicméně zdejší soud má za to, že tato svědecká výpověď nerozptýlila pochybnosti o faktickém uskutečnění deklarovaných zdanitelných plnění, které ohledně předmětných faktur na základě ostatních důkazů vznikly. Důkazy není možné posuzovat pouze jednotlivě, nýbrž všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přihlíží se ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo (§ 8 odst. 1 daňového řádu). Při hodnocení celkové věrohodnosti výpovědi opět nelze přehlédnout, že svědek byl nejen zaměstnancem, ale i společníkem žalobkyně. I přes toto do jisté míry odlišné hodnocení svědecké výpovědi správními orgány, má zdejší soud za to, že správní orgány dospěly ke správnému závěru, že žalobkyně neprokázala, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech deklarováno.

[94] Ohledně palet od společnosti INVESTA region, s.r.o., svědci neuvedli v podstatě nic konkrétního, co by věrohodným způsobem potvrzovalo uskutečnění rozporovaných obchodních případů. Pouze obecně uvedli, že se zboží přivezlo, složilo a uskladnilo. U sjednání souvisejících smluv nebyli.

[95] Námitku, že správce daně zkrátil žalobkyni na jejích právech, jelikož nepředvolal svědka I. V. ml. (nar. X), žalobkyně vznesla až ve vyjádření ze dne 18. 11. 2015, a tedy po lhůtě pro podání žaloby. Proto k ní zdejší soud podle § 71 odst. 2 ve spojení s § 72 odst. 1 s. ř. s. nepřihlížel.

[96] Ke svědeckým výpovědím lze souhrnně podotknout, že žalobkyně byla prostřednictvím jednatele nebo i zmocněnce přítomna všem výslechům, a měla tak možnost klást svědkům otázky. Pokud svého práva nevyužila nebo ho nevyužila vhodným způsobem, nelze to nyní vyčítat správním orgánům. Lze rovněž konstatovat, že vyšší aktivitu, projevovanou nyní s návrhy důkazů v žalobním řízení, měla žalobkyně také projevovat při dokazování v daňovém řízení, aby vyvrátila pochybnosti správce daně.

[97] Správní orgány řádně odůvodnily, proč neprovedly výslechy některých dalších svědků. Ať již z důvodu, že v předmětné době nebyli ve funkci (R. L., Ing. R. T.), případně z důvodu, že je nebylo možné vyslechnout, jelikož nebyl znám jejich pobyt a předvolání k výslechu se jim nepodařilo doručit (J. H., M. D.) nebo, že by jejich výpověď nemohla potvrdit dodání předmětného materiálu, ale pouze přijetí finančních prostředků na bankovní účet (R. H.).

[98] Zdejší soud se plně ztotožňuje se závěrem žalovaného (str. 46 napadeného rozhodnutí), že jde k tíži žalobkyně, že neměla vytvořené interní kontrolní mechanismy za účelem ověření totožnosti či důvěryhodnosti svých obchodních partnerů, a že si neověřila, od koho předmětná zdanitelná plnění přijala. Také Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že podnikatelé mají věnovat zvýšenou pozornost interním kontrolním mechanismům, aby v případě odhalení podvodného jednání nevznikly pochybnosti, že o podvodu věděli či se zřetelem ke všem okolnostem vědět mohli. Je totiž věcí podnikatelského subjektu, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svoji obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních kontraktů (zvláště se značným finančním dopadem) pokud možno dbal o bezproblémovost svých obchodních partnerů (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 1. 2009, č. j. 9 Afs 73/2008-162).

[99] Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 2 Afs 193/2015 rovněž potvrdil správnost úvahy, že pokud si žalobkyně se svými dodavateli natolik důvěřovala, že s nimi při rozsáhlém objemu sporných prací (v nyní projednávané věci v hodnotě statisíců až milionů korun) neuzavřela písemnou smlouvu, pak by pro ni nemělo být komplikací minimálně dohledat jména osob, s nimiž při uzavírání tohoto obchodu jednala. Jistě není třeba bazírovat na tom, aby jednatel žalobkyně znal z paměti osobní data všech osob vystupujících za dodavatelské společnosti, nicméně s odstupem cca dvou let od provedení prací, by nemělo být problémem vyhledat alespoň jména osob, se kterými byl předmětný obchod uzavřen a následně tyto údaje na výzvu správce daně předložit. Nejpozději z výzvy ze dne 31. 3. 2011 muselo být žalobkyni zřejmé, že identifikace osob, se kterými jednala, je pro daný případ stěžejní. Žalobkyně měla do ukončení daňové kontroly dostatek času tyto údaje vyhledat a správci daně poskytnout.

[100]Mezi další okolnosti zpochybňující věrohodnost předložených faktur patřilo to, že předmět činnosti společnosti Nice Bridge s.r.o. a společnosti OLONELO s.r.o. neodpovídal dle obchodního rejstříku charakteru dotčeného plnění (pronájem nemovitostí, bytů a nebytových prostor bez poskytování jiných než základních služeb zajišťujících řádný provoz nemovitostí, bytů a nebytových prostor).

[101]Sídlo společnosti OLONELO s.r.o. bylo do 5. 12. 2007 na adrese Praha, Kyselova 1185/2, ode dne 5. 12. 2007 pak na adrese Praha, Korytná 47/3. Na sporných fakturách ze dne 12., 16. a 23. 11. 2007 byla však uvedena již nová adresa sídla, přestože ještě nebyla zapsána v obchodním rejstříku.

[102]Společnost INVESTA region, s.r.o., podala přiznání k DPH za zdaňovací období III. čtvrtletí roku 2007, ve kterém uvedla nižší částku uskutečněných zdanitelných plnění (základní sazba daně: základ daně 429 000 Kč, z toho DPH 81 510 Kč, snížená sazba daně: 80 625 Kč, z toho DPH 4 032 Kč), než činila částka přijatých zdanitelných plnění od tohoto dodavatele, ze kterých žalobkyně nárokovala odpočet DPH (jen za srpen roku 2007 základ daně 1 195 392 Kč, daň 227 125 Kč). I když správní orgány výslovně neuvedly, z jakých částek vycházely, z podkladů rozhodnutí i kontextu zprávy o kontrole (str. 12 a 31) to jasně vyplývá a jedná se o další nesrovnalosti v neprospěch žalobkyně.

[103]Obdobně to platí u společnosti OLONELO s.r.o., která podala nulové přiznání k DPH za zdaňovací období IV. čtvrtletí roku 2007 i přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2007 (žádné výnosy a náklady).

[104]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 jediný a stěžejní důvod, pro který nebyl žalobkyni přiznán nárok na odpočet daně. Správní orgány v průběhu řízení svědky, kteří byli v rozhodnou dobu jednatelem daných společností, vyslechly, resp. získaly jejich stanovisko, avšak jejich vyjádření nesvědčila ve prospěch žalobkyně.

[105]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).

[106]Žalobkyně se však ve správním i soudním řízení soustředila více na zpochybňování odůvodnění správce daně než na svoji povinnost prokázat tvrzené skutečnosti. Například z výpovědi svědka Ch.-P. vyplynulo, že za dodavatele jednal s žalobkyní pan N. Žalobkyně na tuto novou okolnost žádným přiměřeným způsobem nereagovala a ani se nesnažila prokázat, že tuto osobu zná či že s ní jednala. Jak již bylo uvedeno výše, pro samotného správce daně nebylo možné tuto osobu přesně identifikovat a případně vyslechnout jako svědka.

[107]Lze tedy shrnout, že správní orgány vyjádřily důvodné pochybnosti o věrohodnosti žalobkyní předložených faktur za materiál, a proto správce daně vyzval žalobkyni, aby prokázala, že materiál uvedený v předložených dokladech společnosti INVESTA region, s.r.o., OLONELO s.r.o., MH Businnes Still s.r.o. a Nice Bridge s.r.o. skutečně dodaly. Pochybnosti správce daně se žalobkyni 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.

[108]Zdejší soud se ztotožnil se závěrem správních orgánů, že žalobkyně neposkytla takové důkazní prostředky, které by prokazovaly, že předmětný materiál byl skutečně dodán deklarovanými dodavateli, a že skutečně došlo k uskutečnění těchto zdanitelných plnění, a proto nemohl být žalobkyni přiznán nárok na odpočet daně dle § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty.

[109]K otázce rozložení důkazního břemene lze na závěr dodat, že žalobkyně, která se domáhá přiznání odpočtu daně z přidané hodnoty, musí počítat s tím, že bude povinna správci daně doložit a prokázat, že uplatňovaný nárok splňuje veškeré zákonné předpoklady pro odpočet daně stanovené zákonem o dani z přidané hodnoty, popřípadě vyvrátit podložené pochybnosti správce daně, které k dokladům, jež mají svědčit o vzniku nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, pojal. K tomu však žalobkyně v této věci nepřistoupila a svoje důkazní břemeno neunesla.

[110]Jestliže žalobkyně argumentuje postupem správce daně při kontrole daně z příjmů právnických osob, je třeba zdůraznit, že 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 daně z přidané hodnoty (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, 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 dani z přidané hodnoty je s ohledem na výše uvedenou judikaturu nutno jednoznačně prokázat, že k uskutečnění zdanitelného plnění fakticky došlo tak, jak je v dokladech deklarováno.

[111]Výše uvedené potvrdil Nejvyšší správní soud i v rozsudku ze dne 13. 8. 2008, č. j. 9 Afs 204/2007: „Nelze tedy přisvědčit stěžovateli, že již pouhým doložením daňových dokladů, obsahujících formální náležitosti, je nárok na odpočet daně z přidané hodnoty prokázán. Daň či nárok na odpočet daně z přidané hodnoty totiž nemají základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění jakožto předmětu daně (srovnej § 1 zákona o DPH). Plátce daně z přidané hodnoty váže poměrně přísná povinnost vést důsledně záznamy o přijatých a uskutečněných zdanitelných plněních a evidovat zvláště přijaté a vystavené doklady (§ 11 odst. 1 zákona o DPH), zákonný nárok na daň či její odpočet je tak podmíněn formálním vykazáním zdanitelného plnění se všemi náležitostmi, ale nikdy nemůže být přiznán v případě nevyvrácení pochybností o faktickém uskutečnění plnění - jiný závěr by popíral smysl a účel zákona.“

[112]Námitka uplynutí prekluzivní lhůty je nedůvodná. Před jejím uplynutím správce daně při ústním jednání dne 10. 8. 2010 (za zdaňovací období srpen až prosinec 2007), resp. 1. 10. 2010 (za zdaňovací období leden až prosinec 2008 a leden až prosinec 2009), zahájil daňovou kontrolu, což mělo dle § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků za následek nový počátek běhu tříleté prekluzivní lhůty od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven. Lhůta pro stanovení daně by tedy bez dalšího uplynula až dne 31. 12. 2013. Napadené rozhodnutí nabylo právní moci dne 27. 11. 2013.

VIII. Závěr a náklady řízení

[113]Krajský soud v Brně tedy shledal námitky žalobkyně 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.

[114]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. Žalobkyně ve věci úspěch neměla (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 ě 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 1. prosince 2015

JUDr. Zuzana Bystřická, v r.
předsedkyně senátu