



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 19. 11. 2013, č. j. 27897/13/5000-14304-709739,

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. 454946/12/293512706630, č. j. 454953/12/293512706630, č. j. 454961/12/293512706630,

č. j. 454968/12/293512706630, č. j. 454974/12/293512706630, č. j. 454978/12/293512706630, č. j. 454981/12/293512706630, č. j. 454986/12/293512706630 a č. j. 454989/12/293512706630, 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 leden až červenec a září a říjen roku 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 provedení předmětných fakturovaných služeb (svařování, broušení a vibrování dveří, odstraňování barevného laku, tmelení, vybroušení barvy, oprava vadného sváru a vibrování pod lak) bylo uskutečněno v rozsahu, ceně a deklarovanými dodavateli - společnostmi Nice Bridge s.r.o. a TOVOPmont s.r.o., jak bylo uvedeno na předmětných daňových dokladech.

[3] Z obsahu správního spisu vyplynulo, že dne 1. 10. 2010 správce daně zahájil u žalobkyně 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 provedené práce, které byly žalobkyní přijaty od společností TOVOPmont s.r.o. a Nice Bridge s.r.o. Proto zaslal správce daně dne 3. a 4. 11. 2010 dožádání na místně příslušný Finanční úřad pro Prahu 3 a Finanční úřad pro Prahu 6. Z odpovědí dožádaných správců daně (29. 3. 2011 a 9. 2. 2011) vyplynulo, že místní šetření za účelem ověření požadovaných skutečností se nepodařilo provést, neboť obě společnosti byly pro místně příslušné správce daně nekontaktní, resp. se nenacházely v místě svého sídla.

[4] V rámci ústního jednání dne 6. 12. 2010 (protokol č. 278308/10/293931706907) jednatel žalobkyně P. H. odpověděl na otázku správce daně ohledně způsobu provádění předmětných prací společností Nice Bridge s.r.o., 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*“. Na obdobnou otázku ohledně společnosti TOVOPmont s.r.o. jednatel žalobkyně odpověděl: „*Dodavatel nás kontaktoval. Objednávky byly prováděny na základě požadavku naší společnosti. Konkrétní osoby nejsem schopen identifikovat, pravděpodobně to byli zaměstnanci dodavatele. Práce byly prováděny většinou v prostorách naší společnosti. Domnívám se, že úhrada probíhala bankovním převodem. Provedené práce přebírali pověření zaměstnanci*.“

[5] V podání vysvětlení ze dne 15. 12. 2010 (správci daně doručeno dne 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.“

[6] S ohledem na absenci konkrétních důkazních prostředků ve věci skutečného provedení fakturovaných služeb 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 provedení služeb předmětnými dodavateli. Žalobkyně totiž nebyla schopna identifikovat žádné konkrétní osoby, které s ní jménem dotčených společností jednaly ani osoby, které předmětné práce prováděly, a dále z informací od dožádaných správců daně vyplynulo, že jsou předmětní dodavatelé nekontaktní. 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.

[7] V odpovědi ze dne 18. 4. 2011 žalobkyně mj. uvedla 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 namátkově vybrané CMR doklady a propočet množství kamionů dovážejících materiál.

[8] 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.

[9] 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.

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

[11] Správce daně provedl výslech jednatelů společnosti TOVOPmont s.r.o. M. P. a O. K. Svědek M. P. vypověděl, že jednatelem společnosti byl pouze formálně a o všechno se staral jednatel O. K. O podnikatelských aktivitách společnosti mu nebylo nic známo. Svědek O. K. uvedl, že jednatele žalobkyně P. H. osobně nezná. Uvedl sice, že s žalobkyní má obchodní vztah a že v roce 2008 probíhala mezi společnostmi aktivní obchodní spolupráce, co bylo

předmětem této spolupráce, však nevěděl. Předmětné vyfakturované práce byly dle něj prováděny subdodavatelsky, kdo byl subdodavatelem, však nevěděl. Uvedl, že za společnost vystupoval na základě plné moci (která nebyla předložena) pan L. V. z Ú. n. O. Na otázku žalobkyně odpovídal, že s panem V. byl dvakrát v prostorách žalobkyně a viděl prováděné práce (broušení železných beden).

[12] Jednatel společnosti Nice Bridge s.r.o. D. Ch.-P. vypověděl, že při obchodních jednáních se žalobkyní společnost zastupoval účetní S. N. z R. Ten vystavil a podepsal předmětné faktury. Předmětné vyfakturované práce byly dle svědka prováděny subdodavatelsky, kdo byl subdodavatelem, však nevěděl. Potvrdil, že k uskutečnění služeb došlo v prostorách žalobkyně, dvakrát se tam byl podívat s panem N.

[13] Správce daně neprovedl výsledky svědků P. S. (TOVOPmont s.r.o.) a Ing. R. T. (Nice Bridge s.r.o.), jelikož nebyli v rozhodné době ve funkci jednatelů dotčených společností. Výslech svědka D. B. neprovedl, neboť měl dle žalobkyně dosvědčit, že prováděl práce v rámci jiné zakázky pro společnost A. N., což však nemělo vliv na prokázání toho, zda fakturované služby provedly v daném rozsahu společnosti Nice Bridge s.r.o. nebo TOVOPmont s.r.o.

[14] Dne 16. 7. 2012 byly provedeny výsledky svědků I. V. (ročník nar. X) a J. N., které opakovaně požadovala žalobkyně. Oba svědci uvedli, že sjednání smluv ani opracování materiálu nebyli přítomni. Svědek I. V. byl u některých předání materiálu pověřeným osobám společností Nice Bridge s.r.o. a TOVOPmont s.r.o., konkrétní jména neznal. Předávací listy se nepodepisovaly, neboť šlo o práce v areálu žalobkyně a materiál se převážel jen pár metrů.

[15] 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

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

[17] Žalobkyně namítala, že žalovaný potvrdil nepodložený názor správce daně, že existují důvodné pochyby, zda předmětné služby byly uskutečněny v rozsahu, ceně a deklarovanými dodavateli - společnostmi Nice Bridge s.r.o. a TOVOPmont s.r.o., jak bylo uvedeno na předmětných daňových dokladech.

[18] 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.

[19] Skutečnost, že společnosti Nice Bridge s.r.o. a TOVOPmont s.r.o. jsou podle správce daně v současné době nekontaktní, nemůže být důvodem pro pochyby, že poskytl předmětná plnění v roce 2008.

[20] Je běžnou praxí, kterou umožňuje obchodní zákoník, že provedení díla zhotovitel svěří jiné osobě, jestliže s tím objednatel souhlasí. Mylně tak správní orgány zdůrazňují, že fakturované služby neprovedly předmětné společnosti, neboť z výpovědí jednatelů společností D. Ch.-P. a O. K. vyplynulo, že práce byly prováděny subdodavatelsky.

[21] Správní orgány pomijí vyjádření D. Ch.-P., že společnost Nice Bridge s.r.o. práce pro žalobkyni prováděla, a naproti tomu přihlíží k jeho tvrzení, že předmětné faktury nevystavoval a nepodepisoval, jakoby zákon vyžadoval, aby tuto činnost prováděl pouze jednatel společnosti vystavující fakturu.

[22] 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.

[23] Nebylo podstatné, že žalobce označil pracovníky dodavatelských společností jako zaměstnance. V jakém poměru k dodavatelům byli, žalobkyně nevěděla a ani neměla důvod a možnost toto jakkoliv zkoumat.

[24] Skutečnost, že k provedení fakturovaných služeb deklarovanými dodavateli došlo, potvrzuje výslech J. N. Ten uvedl, že byl u některých vykládek materiálu a někdy potvrdil i dodací list, a že byl fyzicky přítomen u toho, když se v prostorách areálu žalobkyně pohybovali subdodavatelé společností Nice Bridge s.r.o. a TOVOPmont s.r.o. Nevypověděl tedy jen to, že měl jiné úkoly pro jinou provozovnu a že nic neví, jak vylíčil žalovaný.

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

[26] Listy, na kterých byla jako dodavatel označena žalobkyně a odběratel společnost Nice Bridge s.r.o. a TOVOPmont s.r.o., sloužily k evidenci předání výrobků či ucelených částí výrobků k opracování. Cenová nabídka může sloužit jako podpůrný důkaz, neboť i když chybí cenová nabídka předmětných dodavatelů, lze jejich ceny vypočítat z fakturované a uhrazené ceny žalobkyní.

[27] 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 Nice Bridge s.r.o. a TOVOPmont 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.

[28] Správce daně dostatečným způsobem nespécifikoval 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.

[29] Důkazy, které ve svém souhrnu žalobkyně nabídla, jsou dostačující pro prokázání oprávněnosti nároku na odpočet DPH. Předložené důkazy svědčí o tom, že žalobkyně v roce 2008 reálně služeb při opracování výrobků využila, že je zajistily výše uvedené společnosti a ty také vystavily předmětné faktury na dohodnutou odměnu. 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 poskytnutí služeb těmito společnostmi nedošlo.

[30] Správce daně mohl po zjištění, že podpisy na daňových dokladech společnosti TOVOPmont s.r.o. jsou totožné s podpisem jednatele P., prověřit shodu podpisu znalecky či si vyžádat od pana P. další vysvětlení.

[31] 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.

[32] Ke skutečnosti, že na některých fakturách společnosti Nice Bridge s.r.o. byl uveden bankovní účet, který k datu vyhotovení faktur (říjen 2008) ještě neexistoval, mohl správce daně vyslechnout R. H.

[33] Žalovaný porušil zásady zákonnosti a materiální pravdy, jelikož naprosto ignoroval povinnost řádně přezkoumat postup správce daně. Nepozastavil se ani nad rozporným hodnocením schopností společnosti Nice Bridge s.r.o. vyvíjet podnikatelskou činnost. Zatímco skutečnosti, že dodala žalobkyni jako předmět koupě materiál, žalovaný důvěřuje, skutečnosti, že byla rovněž schopna dodat dílo spočívající v pracích, paradoxně nikoli.

[34] 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 19. 11. 2013.

[35] 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

[36] 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.

[37] Podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně 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 Nice Bridge s.r.o. a TOVOPmont 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.

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

[39] Zahájení daňové kontroly dne 1. 10. 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.

[40] Správní orgány správně vyhodnotily, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno, jelikož neprokázala, že práce specifikované na předmětných daňových dokladech byly provedeny společnostmi Nice Bridge s.r.o. a TOVOPmont 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

[41] V replice ze dne 25. 2. 2014 se žalobkyně opětovně zabývala problematikou důkazního břemene. Argumenty, kterými správce daně odůvodnil svoje pochybnosti, považovala za chabé a nedostatečné pro oprávněnost vznesených pochybností.

[42] 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.

[43] 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.

[44] 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

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

[46] Po žalobkyni rovněž nelze požadovat, aby dokazovala důvod, proč platila společností Nice Bridge s.r.o. a TOVOPmont 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.

[47] Nelze souhlasit se závěry správních orgánů, že svědectví jednatelů a osob vystupujících za společností Nice Bridge s.r.o. a TOVOPmont s.r.o. byla nedostatečná a nevěrohodná. Z výpovědi svědka Ch.-P. vyplynulo, že konkrétní záležitosti za společnost Nice Bridge s.r.o. vyřizoval pan S. N., bytem R. Obdobně se vyjádřil svědek K. za společnost TOVOPmont s.r.o., že za ni jednal pan L. V., bytem Ú. n. O. Jelikož jejich výpověď mohla mít vliv na výrok rozhodnutí, měl tyto osoby správce daně vyhledat a vyslechnout.

[48] Správce daně hodnotil v rámci kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008 a 2009, kterou provedl u žalobkyně, též daňové doklady (faktury) č. 280100007, č. 280100009, a dodací listy za koupi materiálu od společnosti Nice Bridge s.r.o., a úhrady na jejich základě provedené označil ve zprávě o daňové kontrole (č. j. 236901/10/293931706907) za finanční plnění, které žalobkyně poskytla za výdaj na dosažení příjmů, tedy jako oprávněně zahrnuté do nákladů. Svou důkazní hodnotou obdobné doklady při nákupu materiálu od společnosti Nice Bridge s.r.o. tedy obstály, avšak v případě posouzení nároku na odpočet daně z přidané hodnoty z ceny prací dodaných touto společností předložené formálně správné a bezvadné doklady nikoliv. V této souvislosti žalobkyně navrhla jako důkaz zprávu o daňové kontrole daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008 a 2009.

[49] 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.

[50] Správce daně nevyhověl požadavku žalobkyně na výslech disponujících osob s účtem společností Nice Bridge s.r.o. (R. H.) a TOVOPmont s.r.o. (Č. S.). Proto žalobkyně navrhla, aby soud zjistil u bank čísla účtu dodavatelských společností, a výše uvedené osoby předvolal jako svědky.

[51] Žalobkyně 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 výslech svědka I. V. (nar. X).

[52] V rámci kontroly daně z příjmů právnických osob bylo dožádáním na příslušné finanční úřady zjištěno, že oba dodavatelé podali daňová přiznání k DPH za příslušná období (společnost TOVOPmont s.r.o. za měsíce leden až květen 2008). Ve vzájemné souvislosti s ostatními důkazy tato okolnost svědčí o tom, že žalobkyně pravděpodobně přijala od těchto společností plnění uvedená v předmětných daňových dokladech. 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. 454989/12/293512706630, je nepřezkoumatelný stejně jako napadené rozhodnutí žalovaného. K tomu žalobkyně navrhla jako důkaz spis Krajského soudu v Brně, č. j. 29 Af 9/2013.

[53] 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 jej 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

[54] Při jednání žalobkyně i žalovaný setrvali na svých dřívějších názorech. Zástupce žalobkyně uvedl, že výpovědi svědků byly hodnoceny selektivně, správce daně si z nich vybral pouze to, co se mu hodilo. Správce daně nesprávně nepřihlédl k tomu, že cenu za služby žalobkyně opravdu na účty dodavatelských společností zaplatila. Nebyly provedeny výsledky svědků disponujících osob s účtem společností Nice Bridge s.r.o. (R. H.) a TOVOPmont s.r.o. (Č. S.) s tím, že nemohou nic prokázat. Na druhou stranu žalovaný považoval za podezřelé, že pan V. a pan N. nemají k účtům předmětných dodavatelů přístup. Stěžejním podkladem je účetnictví žalobkyně, které je úplné a které se správcem daně nepodařilo žádným způsobem zpochybnit. Právní řád nevyžaduje v daných obchodních případech uzavření písemné smlouvy. Jediným problémem bylo, že předmětní dodavatelé byli nekontaktní, což však žalobkyně nemohla nijak ovlivnit. Tehdejší jednatelé se navíc k výsledku dostavili a nelze tedy tvrdit, že dodavatelé byli nekontaktní. Formální daňový doklad a platba stačily k tomu, aby správce daně uznal náklad za nákup materiálu v rámci kontroly daně z příjmů právnických osob.

[55] Jednatel žalobkyně uvedl, že není pravdou, že by své dodavatele neznal, pouze si nepamatoval jména jejich jednatelů, což však po několika letech ani není v lidských silách. Výsledky svědků byly vedeny nesprávným způsobem, správce daně kladl zbytečné otázky, na druhou stranu se neptal na otázky podstatné. S jinými dodavateli, u kterých plnění nebylo zpochybněno, žalobkyně rovněž neměla uzavřenou žádnou smlouvu. Ve smlouvě by navíc byly uvedeny pouze údaje, které jsou známy z faktur. Správce daně měl od počátku úmysl daň doměřit a tomu přizpůsobil celé řízení včetně dokazování. Správce daně a soud legalizují daňový únik na straně dodavatelů, kterým žalobkyně prokazatelně uhradila peníze za provedené práce.

[56] Žalovaný setrval na tom, že žalobkyně neprokázala, že provedení předmětných fakturovaných služeb bylo uskutečněno v rozsahu, ceně a deklarovanými dodavateli - společnostmi Nice Bridge s.r.o. a TOVOPmont s.r.o., jak bylo uvedeno na předmětných daňových dokladech. Správce daně dostatečným způsobem vyjádřil své pochybnosti o věrohodnosti dokladů předložených žalobkyní. Hodnocení důkazů je třeba brát ve svém komplexu a nikoli izolovaně. Principy a podmínky pro uznání výdajů na dosažení zdanitelných příjmů pro účely daně z příjmů právnických osob jsou odlišné od podmínek pro uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty.

[57] Soud zrekapituloval závěry z rozhodnutí zdejšího soudu ze dne 23. 6. 2015, č. j. 29 Af 9/2013-116, který se týkal daně z příjmů právnických osob žalobkyně. V této souvislosti byl zmíněn i 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. Správce daně dospěl k závěru, že ve skladové evidenci žalobkyně byly veškeré nákupy i spotřeba materiálu zaevidovány a výrobky z tohoto materiálu řádně vyfakturovány

a zaúčtovány do výnosů. Z těchto důvodů považoval správce daně dodávky materiálu za prokázané.

[58] Na žádost žalobkyně byl konstatován podstatný obsah listin ze správního spisu: výzvy k prokázání skutečností ze dne 30. 3. 2011, č. j. 157590/11/293935709221, odpovědi na výzvu ze dne 19. 4. 2011, a protokolu o ústním jednání ze dne 21. 6. 2011 (viz protokol č. j. 308661/11/293935709221).

[59] Žalobkyně setrvala na názoru, že žalovaný dostatečným způsobem nevyjádřil pochybnosti ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu.

[60] Žalobkyní navrhovaný důkaz spisem Městského soudu v Praze, odd. C 134553, zdejší soud neprovedl pro nadbytečnost. Z veřejně přístupného výpisu z obchodního rejstříku je zřejmé, že společnost TOVOPmont s.r.o. měla do dne 4. 1. 2008 zapsáno jako předmět podnikání topenářství, vodoinstalátérství, provádění staveb, jejich změn a odstraňování a nákup zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej. Po tomto datu, a tedy i v čase provádění plnění z předmětných faktur, měla jako předmět podnikání zapsanu pouze poslední jmenovanou činnost. Co se týče podpisových vzorů, bývalý jednatel společnosti M. P. při výsledku ze dne 16. 8. 2011 (protokol č. j. 363682/11/293931706907; část A50 správního spisu) uvedl, že podpisy na předmětných fakturách vypadají jako jeho, ale on je nepodepsal. Výsledku byl přítomen i jednatel žalobkyně a její zmocněnec, kteří měli prostor klást svědku otázky. Proto byl i návrh na opětovný výslech svědka P. pro nadbytečnost zamítnut.

[61] Zdejší soud považoval za nadbytečné rovněž provádět výsledky svědků R. H. a Č. S., o nichž v průběhu řízení vyplynulo pouze to, že měli mít dispoziční právo k bankovním účtům dodavatelů. Konkrétní čísla bankovních účtů dodavatelů byla v rámci daňového řízení zjištěna.

VII. Posouzení věci Krajským soudem v Brně

[62] 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**.

[63] 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 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 i 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). Jelikož se v nyní projednávané věci jedná o stejné období (s tím rozdílem, že nyní jsou zdaňovací obdobími pouze některé měsíce roku 2008), dodavatele i prováděné práce, lze ze závěrů uvedených v dřívějších rozhodnutích tohoto soudu a Nejvyššího

správního soudu do jisté míry vycházet i nyní, s přihlédnutím k tomu, že se spor týká jiné daně.

[64] 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.

[65] 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.

[66] 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.

[67] 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 nález Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02; rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná na <http://nalus.usoud.cz>)¹.

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

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.

[69] 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 provedení služeb předmětnými dodavateli. Žalobkyně totiž nebyla schopna identifikovat žádné konkrétní osoby, které s ní jménem dotčených společností jednaly ani osoby, které předmětné práce prováděly, a dále z informací od dožádaných správců daně vyplynulo, že jsou předmětní dodavatelé nekontaktní. 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 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 pracovníků dodavatelů a nekontaktnost dodavatelů) jsou dostatečné, potvrdil i Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 2 Afs 193/2015-70.

[70] 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.

[71] 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, případně, kdo předmětné práce prováděl.

[72] 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 plátec 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).

[73] 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.

[74] Žalobkyně v průběhu řízení předložila faktury za provedené práce od společností Nice Bridge s.r.o. a TOVOPmont s.r.o. Kromě toho však nepředložila žádný jiný důkaz, který by prokazoval, že předmětné práce byly skutečně provedeny 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 práce (služby) uvedené na přijatých fakturách uskutečnil 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 byly fakturované služby provedeny tak, jak bylo deklarováno.

[75] 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. 31 odst. 3 a 5 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.

[76] Za určitý důkaz ve prospěch žalobkyně bylo možno považovat předávací listy. Jejich vypovídací hodnota však byla narušena tím, že na nich byla jako dodavatel uvedena žalobkyně a jako odběratel společnost Nice Bridge s.r.o. nebo TOVOPmont s.r.o. Předávací list byl vyhotoven za celý měsíc a na listech bylo použito pouze razítko odběratele a v něm nečitelný podpis. Nebyla uvedena jména osob, která dodavatele a odběratele zastupovala. Že je průkaznost takového důkazu zanedbatelná potvrdil i Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 2 Afs 193/2015-70.

[77] Žalovaný správně vyhodnotil, že z cenové nabídky třetí osoby - sdružení fyzických osob R. M. a L. C., nelze dovodit žádný vztah k tomu, zda sporné práce provedly právě společnosti TOVOPmont s.r.o. a Nice Bridge s.r.o. (potvrzeno i rozsudkem Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 193/2015-70).

[78] Výpovědi svědků byly neurčité a mnoho nevypovídající. Jednatelé společností Nice Bridge s.r.o. a TOVOPmont s.r.o. uvedli, že předmětné faktury nevystavili, nepodepsali, jednatele žalobkyně P. H. neznají (resp. si ho nepamatují) a práce nezajišťovali. Svědkové K. a Ch.-P. sice vypověděli, že předmětní dodavatelé práce pro žalobkyni provedli, nicméně v celkovém kontextu jejich výpovědí nelze tuto odpověď hodnotit jako věrohodnou, a že by prokazovala skutečné provedení prací. Svědkové uvedli, že s žalobkyní nejednali a vše zařizovali pánové V. (TOVOPmont s.r.o.) a N. (Nice Bridge s.r.o.). Jestliže žalobkyně namítala, že měl správce daně provést výslech těchto osob, je třeba podotknout, že to byla žalobkyně, kdo předmětné kontrakty měl uzavírat a ona sama by tedy měla mít nejlepší povědomost o tom, s kým jednala. Bez bližší identifikace (mimo jména, příjmení a města bydliště) nebylo možné tyto svědky předvolat. Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 2 Afs 193/2015-70 potvrdil, že věrohodnost výpovědí jednatelů K. a Ch.-P. je vážně zpochybněna jejich celkovým vyzněním, jelikož ani jeden nebyl schopen ohledně sporných prací uvést žádné další detaily ani předložit relevantní dokumenty.

[79] Z výpovědi bývalého jednatele společnosti TOVOPmont s.r.o. M. P. vyplynulo, že jednatele žalobkyně nezná, jménem společnosti TOVOPmont s.r.o. nevystupoval, o chod společnosti se staral pan K. Podpisy na předmětných fakturách vypadají jako jeho, ale on je určitě nepodepsal. Kdo je podepsal, neví. Předmětnému výslechu byl přítomen i jednatel žalobkyně a její zmocněnec, kteří měli prostor klást svědku otázky. Proto byl, jak je uvedeno výše, návrh na opětovný výslech svědka P. pro nadbytečnost zamítnut. Hodnocení žalovaného

na str. 21 napadeného rozhodnutí ohledně podpisů na fakturách je třeba brát v kontextu celého hodnocení výpovědí osob ze společnosti TOVOPmont s.r.o.

[80] Žalovaný hodnotil, že svědek P. uvedl, že veškerou obchodní spolupráci s žalobkyní zařizoval pan K. Svědek K. vypověděl, že nic bližšího neví, protože vše zařizoval pan V. Přestože měl pan V. vše vyřizovat, neměl dispoziční práva k bankovním účtům. I když měl být M. P. jednatelem pouze formálně, a o vše se měli starat pan K., resp. pan V., podpisy na dokladech byly prakticky totožné s podpisem pana P. Žalovaný tedy neuvedl, že by podpisy uvedené na předmětných dokladech byly podpisy M. P., ale spíše poukazoval na fakt, že výpovědi svědků a zjištěné skutečnosti jsou ve vzájemném rozporu a neprokazují tak skutečnosti tvrzené žalobkyní.

[81] Výsledky svědků I. V. st. (nar. X) a J. N. byly provedeny, nicméně také neprokázaly, že práce byly skutečně vykonány deklarovaným způsobem.

[82] 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.

[83] Svědek N. uvedl, že měl na starosti jednu provozovnu, která je mimo sídlo společnosti. Zakázky na materiál i na práce sjednával pan H. U předávání materiálu k opracování pověřeným osobám společnosti TOVOPmont s.r.o. a Nice Bridge s.r.o. svědek přítomen nebyl, data předání neznal. Předávací protokoly nepodepisoval. Na dotaz žalobkyně uvedl, že činnost společností TOVOPmont s.r.o. a Nice Bridge s.r.o. fyzicky viděl.

[84] Správce daně i žalovaný vyhodnotili, že svědecká výpověď neprokázala uskutečnění zdanitelných plnění mezi deklarovanými dodavateli a žalobkyní, s čímž se zdejší soud ztotožnil. Nelze sice souhlasit s tezí správce daně, že je v rozporu, když svědek tvrdí, že předání materiálu nebyl přítomen a zároveň uvedl, že viděl předmětnou činnost, nicméně lze souhlasit s tím, že celkové vyznění výpovědi bylo nekonkrétní. Tvrzení, že svědek předmětnou činnost fyzicky viděl, je jediným konkrétním tvrzením, které však nebylo dále upřesněno. Z výpovědi vyplynulo, že svědek předmětné práce neprováděl ani se na nich jiným způsobem nepodílel. Při hodnocení celkové věrohodnosti výpovědi nelze přehlédnout, že svědek byl nejen zaměstnancem, ale i společníkem žalobkyně.

[85] Výpověď svědka V. st. (nar. X) lze hodnotit obdobně. Vypověděl sice, že byl u některých předávek materiálu k opracování a obecně popsal, jak měla probíhat činnost předmětných dodavatelů (předání - zpracování - předání zpět), avšak opět neuvedl konkrétní okolnosti předmětných prací. Svědek vypověděl, že měl na starosti výrobu do Švýcarska, zakázky sjednával pan H. Jména osob pověřených dodavateli k provádění prací neznal. Opět při hodnocení celkové věrohodnosti výpovědi nelze přehlédnout, že svědek byl nejen zaměstnancem, ale i společníkem žalobkyně.

[86] Námitku, že správce daně zkrátil žalobkyni na jejich 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.

[87] Ke svědeckým výpovědím lze souhrnně podotknout, že žalobkyně byla prostřednictvím jednatele nebo 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.

[88] Správní orgány řádně odůvodnily, proč neprovedly výslechy některých dalších svědků. Ať již z důvodu, že v předmětné době nebyli ve funkci (P. S., Ing. R. T.), případně z důvodu, že jejich výpověď nemohla potvrdit, že sporné služby deklarovaným způsobem fakticky provedla společnost Nice Bridge s.r.o. a TOVOPmont s.r.o. (D. B., R. H., Č. S.).

[89] Žalobkyni lze dát za pravdu, že nelze klást velký důraz na skutečnost, že žalobkyně uvedla, že předmětné práce prováděli zaměstnanci dodavatelů, kteří přitom žádné zaměstnance neměli, příp. že měli být práce provedeny subdodavatelsky. Žalobkyně nemá možnost zjišťovat, v jakém poměru jsou konkrétní pracovníci k předmětnému dodavateli. Na druhou stranu je podstatné, že se nepodařilo žádným způsobem identifikovat konkrétní osoby, které měly předmětné práce fakticky provést. Svědkové K. a Ch.-P. uvedli, že práce byly prováděny subdodavatelsky, kdo je subdodavatelem však již nebyli schopni sdělit.

[90] Zdejší soud se plně ztotožňuje se závěrem žalovaného (str. 45 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. I Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že podnikatelé mají povinnost 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 svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních kontraktů (zvláště se značným finančním dopadem) se v rámci možností snažil dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 1. 2009, č. j. 9 Afs 73/2008-162).

[91] 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 ceně řádově milionů korun) neuzavřela písemnou smlouvu, pak by pro ni nemělo být problémem přinejmenším dohledat jména osob, s nimiž při uzavírání tohoto obchodu jednala. Jistě není třeba bážít 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 problém 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, příp. které prováděly předmětné práce, je pro daný případ stěžejní. Žalobkyně měla do ukončení daňové kontroly dostatek času tyto údaje vyhledat a správci daně poskytnout.

[92] Mezi další okolnosti zpochybňující věrohodnost předložených faktur patřilo to, že předmětní dodavatelé neměli v rozhodné době (rok 2008) žádné zaměstnance a jejich předmět činnosti dle obchodního rejstříku neodpovídal charakteru provedených prací. U společnosti Nice Bridge s.r.o. vůbec (pronájem nemovitostí, bytů a nebytových prostor bez poskytování jiných než základních služeb zajišťujících řádný provoz nemovitostí, bytů a nebytových

prostor) a u společnosti TOVOPmont s.r.o., když (topenářství, vodoinstalatérství), tak pouze do dne 4. 1. 2008.

[93] Dále správce daně zjistil na základě výzvy adresované společnosti Raiffeisenbank, a.s., že na některých fakturách společnosti Nice Bridge s.r.o. byl uveden bankovní účet, který k datu vyhotovení faktur (říjen 2008) ještě ani neexistoval. Opět se jedná o další okolnost, která zpochybňuje předmětné transakce a na kterou žalovaný logicky poukázal. Žalobkyně v odvolání uvedla, že se jednalo o opravené doklady, což však ničím nedoložila. Žalovaný řádně odůvodnil, že výslech R. H. není nutný, jelikož mohla pouze potvrdit přijetí finančních prostředků.

[94] 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 v průběhu řízení svědky, kteří byli v rozhodnou dobu jednatelem daných společností, vyslechly, avšak jejich výpovědi nesvědčily ve prospěch žalobkyně.

[95] 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).

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

[97] Lze tedy shrnout, že správní orgány vyjádřily důvodné pochybnosti o věrohodnosti žalobkyni předložených faktur za služby, a proto správce daně vyzval žalobkyni, aby prokázala, že práce uvedené v předložených dokladech společnosti Nice Bridge s.r.o. a TOVOPmont s.r.o. skutečně provedly. 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.

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

[99] 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 prokázané 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.

[100] 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.

[101] Výše uvedené potvrdil Nejvyšší správní soud i v rozsudku ze dne 13. 8. 2008, č. j. 9 Afs 204/2007-72: „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 vykázáním 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.“

[102] Námitka uplynutí prekluzivní lhůty je nedůvodná. Před jejím uplynutím správce daně při ústním jednání dne 1. 10. 2010 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 20. 11. 2013.

VIII. Závěr a náklady řízení

[103] 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.

[104] 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 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 1. prosince 2015

JUDr. Zuzana Bystřická, v.r.
předsedkyně senátu