



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 Finančního ředitelství v Brně ze dne 14. 12. 2012, č. j. 19493/12-1200-701175,

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 :

[1] S nabytím účinnosti zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, došlo dnem 1. 1. 2013 k reorganizaci daňové správy. Nástupcem Finančního ředitelství v Brně se stalo Odvolací finanční ředitelství. V dalším textu tohoto rozsudku proto výraz „žalovaný“ označuje *promiscue* jak původní, tak nástupnický orgán finanční správy, a to dle kontextu dané věty.

I. Vymezení věci a shrnutí průběhu správního řízení

[2] Shora označeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí - dodatečný platební výměr - Finančního úřadu Brno-venkov (dále též „správce daně“) ze dne 26. 4. 2012, č. j. 203669/12/293512706630, kterým správce daně žalobkyni doměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008 ve výši 3 433 080 Kč 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, ve výši 686 616 Kč.

[3] Správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně neoprávněně uplatnila do daňově účinných nákladů roku 2008 celkovou částku 16 339 782 Kč, neboť v průběhu daňové kontroly neprokázala ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro předmětná zdaňovací období, že provedení služeb (svažování, broušení a vibrování dveří) dle předložených daňových dokladů (faktur) bylo uskutečněno deklarovanými dodavateli - společnostmi Nice Bridge s.r.o. a TOVOPmont s.r.o. V této souvislosti nebyla žalobkyní prokázána hodnota vykázaných prací.

[4] 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 veškeré daňové a účetní doklady. Prověřením předložených listinných dokladů správci daně vznikly pochybnosti u faktur za provedené práce, které byly žalobkyní přijaty od společností Nice Bridge s.r.o. a TOVOPmont s.r.o. Proto zaslal správce daně dne 3. a 4. 11. 2010 dožádaní 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.

[5] 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.“*

[6] 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.*“

[7] S ohledem na absenci konkrétních důkazních prostředků ve věci skutečného provedení fakturovaných služeb (žalobkyně nebyla schopna identifikovat žádné konkrétní osoby, které s ní jménem dotčených společností jednaly ani osoby, které předmětné práce prováděly) správce daně vyzval žalobkyni (výzvou ze dne 16. 3. 2011, č. j. 95057/11/293931706907), aby prokázala jinak než svým tvrzením, že předmětné služby byly skutečně provedeny deklarovanými dodavateli a že náklady zaúčtované na základě předmětných faktur jsou v plné výši náklady vynaložené k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů žalobkyně dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[8] V odpovědi ze dne 4. 4. 2011 žalobkyně 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.

[9] Správce daně ve výzvě ze dne 12. 4. 2011, č. j. 233803/11/293931706907, zhodnotil odpověď žalobkyně jako pouhé tvrzení, které dostatečně neprokazuje faktické provedení služeb předmětnými dodavateli, a tedy neprokazuje, že náklady zúčtované na základě předmětných faktur oprávněně snižují základ daně. Proto vyzval žalobkyni, aby předložila konkrétní důkazní prostředky, ze kterých bude správci daně zřejmé a které věrohodně prokáží, kolik výrobků bylo celkem za zdaňovací období roku 2008 vyrobeno a vyfakturováno žalobkyní, kolik z těchto výrobků bylo vyrobeno výše předmětnými dodavateli a kolik bylo vyrobeno ostatními subdodavateli.

[10] Dne 12. 5. 2011 žalobkyně odpověděla a přiložila řadu listinných důkazů – cenovou nabídku sdružení fyzických osob R. M. a L. C., přehledy vyrobených artiklů, přehled dodavatelů, seznam zaměstnanců, přehled přijatých faktur s vyznačenými úhradami a výpis z knihy bankovních výpisů.

[11] Dne 21. 6. 2011 byla žalobkyně seznámena s výsledkem kontrolního zjištění daně z příjmů za zdaňovací období roku 2008 i 2009.

[12] Žalobkyně se k výsledkům kontrolních zjištění dne 8. 7. 2011 vyjádřila a předložila předávací listy (protokoly) a výpisy z bankovního účtu.

[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 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 Ústí nad Orlicí. Na otázku žalobkyně odpověděl, že s panem V. byl dvakrát v prostorách žalobkyně a viděl prováděné práce (broušení železných beden).

[15] Jednatel společnosti Nice Bridge s.r.o. D. Ch.-P. vypověděl, že při obchodních jednáních se žalobkyní společnost zastupoval účetní S. N. z Rakovníku. 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.

[16] Správce daně neprovedl výsledky svědků P. S. a Ing. R. T., jelikož nebyli v rozhodné době ve funkci jednatelů dotčených společností. Výsledek 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.

[17] V rámci kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden – prosinec 2008 byly dne 16. 7. 2012 provedeny výsledky svědků I. V. a J. N., jejichž provedení bylo opakovaně požadováno žalobkyní. 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.

[18] Po přezkoumání důkazních materiálů se žalovaný ztotožnil se závěry správce daně a konstatoval, že za daňově účinné lze ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů uznat pouze prokázané náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Žalobkyně neunesla důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 3 a odst. 4 daňového řádu, jelikož nepředložila důkazní prostředky, kterými by vyvrátila pochybnosti správce daně o věrohodnosti předložených dokladů a neprokázala, kým a v jaké hodnotě bylo provedení prací uskutečněno, resp. kým byly předmětné faktury vystaveny.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

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

[20] Žalobkyně namítala, že rozhodnutí žalovaného nemá oporu ve skutkových zjištěných. Správce daně v rozhodnutí uvedl, že má jen důvodné pochybnosti o tom, že předmětné služby byly dodány společnostmi Nice Bridge s.r.o. a TOVOPmont s.r.o. Žalovaný přesto dospěl k závěru, že uvedené společnosti plnění určitě neposkytly, předmětné faktury za služby nevydaly a že tato fakta správce daně prokázal.

[21] 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.

[22] Správní orgány pomíjí 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.

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

[25] 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 výsledku.

[26] Důkazy, které ve svém souhrnu žalobkyně nabídla, jsou dostačující pro prokázání oprávněnosti nákladů a jejich uznatelnost ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. 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 výslechy osob) 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.

[27] Pokud správce daně nepovažoval výdaje žalobkyně ve značném objemu za prokázané, mohl a měl sám určit výdaje v přiměřené výši a jejich obvyklou hodnotu zjistit např. podle pomůcek. Zvlášť pokud připustil, že náklady na opracování výrobků dodaných koncovému odběrateli společnosti European Data Project s.r.o. musely být vynaloženy.

[28] 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 důvěruje, skutečnosti, že byla rovněž schopna dodat dílo spočívající v pracích, paradoxně nikoli.

[29] 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

[30] 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 a 4 v návaznosti na § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu. Bylo tedy povinností žalobkyně vyvracet tvrzení správce daně, nikoli obráceně. Správce daně řádně odůvodnil, z jakého důvodu nebude některé výsledky provádět. Naopak provedené výsledky svědků potvrdily původní pochybnosti správce daně. Z výpovědí jednatelů společností Nice Bridge s.r.o. a TOVOPmont s.r.o. vyplynulo, že v rozhodné době neměla ani jedna ze společností zaměstnance, že práce prováděl subdodavatel a že oni sami faktury nevystavili. Žalobkyně přitom sama v určitých fázích řízení tvrdila, že jí byly předmětné služby poskytnuty zaměstnanci těchto dvou společností. Žalobkyně si tak v průběhu řízení sama nejrozněji odporovala.

[31] K tíži žalobkyně jde pak i skutečnost, že na některých fakturách společnosti Nice Bridge s.r.o. byl uveden bankovní účet, který k datu vyhotovení faktur (říjen 2008) ještě ani neexistoval. Je tak evidentní, že uvedené faktury musely být vyhotoveny až dodatečně.

[32] Správní orgány správně vyhodnotily, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno, jelikož neprokázala, že služby za svařování, broušení a vibrování dveří 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. Jednání konané dne 19. 5. 2015

[33] Při jednání žalobkyně i žalovaný setrvali na svých již dříve písemně uplatněných argumentech, žalobkyně je dále rozsáhle rozvedla. Zdůraznila, že finanční úřad nezpochybňoval dodávky materiálu od společnosti Nice Bridge s.r.o., zaměřil se pouze na náklady za dodávky nehmotné povahy, u nichž měla žalobkyně menší možnost prokázat, že k nim došlo, neboť k nim není předepsaná účetní evidence. Žalobkyně od počátku nabyла dojmu, že důvod, proč se finanční úřad zabýval náklady na dodávku prací, byla nedosažitelnost dodavatelů. Dále žalobkyně mimo jiné rovněž vytkla žalovanému, že nebyly zkoumány faktury, které žalobkyně platila jiným dodavatelům, kteří pro ni prováděli stejné práce, jako společnosti Nice Bridge s.r.o. a TOVOPmont s.r.o. Považoval je bez dalšího za prokázané. Správní orgány zkoumaly pouze faktury, které se týkaly společností Nice Bridge s.r.o. a TOVOPmont s.r.o., které byly nekontaktní. Finanční úřad tak dle žalobkyně uměle konstruoval důvody, o které opřel svoje pochybnosti.

[34] Soud účastníky seznámil s listinami, které byly ve vyhledávací části spisu a které nebyly přístupné při nahlížení do spisu. Jednalo se o odpovědi na dožádání Finančního úřadu pro Prahu 6 (ve spise vedena jako listina č. D62) a Finančního úřadu pro Prahu 3 (listina č. D63).

[35] Žalobkyně navrhla dokazovat fakturami od jiných dodavatelů (faktura č. 080711, č. 080713, ev. č. 38/2008, 39/2008 a 40/2008) a dále spisem Městského soudu v Praze, odd. C 134553.

[36] Soud jednání odročil, neboť pokládal za nezbytné vyhodnotit přednes žalobkyně a umožnit žalovanému se k němu vyjádřit. Dále soud zvažoval, zda je ve věci přínosné opatřit spis Městského soudu v Praze, odd. C 134553 a provádět s ním dokazování, jak navrhl žalobkyně.

V. Další podání účastníků řízení

[37] Žalovaný dne 9. 6. 2015 reagoval na skutečnosti uvedené žalobkyní při jednání. Uvedl, že další prokazování u společností Nice Bridge s.r.o. a TOVOPmont s.r.o. bylo ze strany správce daně vyžadováno po žalobkyni poté, co nebyla v průběhu prováděné daňové kontroly schopna přesně doložit, zda byly fakturované služby fakticky provedeny jmenovanými dodavateli. Během daňové kontroly byla žalobkyně opakovaně vyzývána k tomu, aby prokázala, že k poskytnutí služeb tak, jak je deklarováno v předmětných fakturách skutečně došlo, přesněji zdali skutečně předmětné služby vykonaly výše zmíněné obchodní společnosti. Toto nebylo žalobkyní prokázáno, a tudíž nebyl naplněn smysl § 24 odst. 1 ZDP.

[38] Žalobkyně v podání ze dne 15. 6. 2015 zopakovala svůj požadavek na dokazování fakturami vystavenými sdružením fyzických osob R. M. a L. C. a Ing. M. O. Dále poukázala na to, že nemůže jít k tíži daňového subjektu, že nepředvídal, že společnosti Nice Bridge s.r.o. a TOVOPmont s.r.o. budou v budoucnu nedostupné. Ty navíc prokazatelně vyvíjely podnikatelskou činnost. Správní orgány nepostupovaly v souladu s § 8 odst. 1 a 2 daňového řádu. Skutečnost, že účet vedený u Raiffeisenbank byl zřízen později, než je datum vystavení některých faktur společnosti Nice Bridge s.r.o. se žalobkyně dozvěděla až ze Zprávy o daňové kontrole ze dne 19. 4. 2012 a nenese na tom žádnou vinu. Předmětnou okolnost zmínil ve svém rozhodnutí až žalovaný, důvody platebního výměru však nelze dodatečně doplňovat či měnit.

VI. Jednání konané dne 23. 6. 2015

[39] Při jednání žalobkyně i žalovaný setrvali na svých dřívějších názorech. Žalobkyně uvedla, že zaměstnanci správce daně na samém počátku kontroly žalobkyně sdělili, že přišli doměřit tři miliony na daních. Jejich postup byl cílený, ignorovali návrhy žalobkyně. Jediným problémem bylo, že předmětné dvě firmy byly nekontaktní, to však žalobkyně nemohla nijak ovlivnit. Práce, které tyto firmy provedly, byly reálně odvedeny. Správní orgány se nezajímaly o to, co se skutečně dělo, vše bylo postaveno pouze na nedostupnosti dodavatelských firem. Ze strany správních orgánů se jednalo o cílený, neobjektivní přístup.

[40] Žalovaný konstatoval, že není pravdou, že správce daně měl od počátku určitý úmysl, ve věci probíhalo rozsáhlé šetření, které vyústilo v doměření daně.

[41] Zdejší soud považoval za nadbytečné provádět důkazy fakturami, které žalobkyně zaplatila jiným dodavatelům (sdružení fyzických osob R. M. a L. C. a Ing. M. O.). Tyto jiné obchodní případy nebyly předmětem řízení a předmětné faktury nemohly prokázat, že služby poskytnuté společnostmi Nice Bridge s.r.o. a TOVOPmont s.r.o. skutečně proběhly deklarovaným způsobem.

[42] Žalobkyní navrhovaný důkaz spisem Městského soudu v Praze, odd. C 134553, zdejší soud rovněž 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, vodoinstalatérství, 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 zapsánu pouze posledně 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 A31 správního spisu) uvedl, že podpisy na předmětných fakturách vypadají jako jeho, ale on je nepodepsal. K výsledku svědka P. se žalovaný vyjádřil na str. 12 napadeného rozhodnutí.

VII. Posouzení věci Krajským soudem v Brně

[43] 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**.

[44] Soud považoval za vhodné v první řadě vyjasnit problematiku důkazního břemene. 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, a že uplatněný výdaj byl skutečně vynaložen za účelem vyjádřeným v § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[45] 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.

[46] 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; rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz).

[47] Jinak řečeno výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů je možné odečíst pro zjištění základu daně pouze ve výši prokázané poplatníkem (§ 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů). Důkazní břemeno k prokázání splnění zákonných podmínek pro uplatnění výdajů (nákladů) při stanovení základu daně z příjmů nese daňový subjekt.

[48] Ten musí mj. prokázat, že k transakci skutečně došlo deklarovaným způsobem. Existence daňového dokladu totiž 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. Daňový subjekt, který výdaj zanesl do svého účetnictví a následně daňového přiznání, je povinen v případě pochybností prokázat, že jej skutečně vynaložil a to tím způsobem, jakým deklaroval na příslušném účetním dokladu.

[49] V nyní projednávané věci krajský soud přisvědčil žalovanému, že správce daně unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu a své pochybnosti o dokladech předložených žalobkyní dostatečně odůvodnil. A to především ve výzvách k prokazování skutečností ze dne 16. 3. 2011 a 12. 4. 2011, ve kterých žalobkyni opakovaně 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 (viz výpověď jednatele žalobkyně P. H. ze dne 6. 12. 2010 a vysvětlení žalobkyně ze dne 15. 12. 2010).

[50] Za této situace důkazní břemeno přešlo zpět na žalobkyni a bylo na ní, aby pochybnosti správce daně vyvrátila a prokázala oprávněnost uplatněných výdajů. Pro uplatnění výdajů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů nepostačuje, pokud daňový subjekt předloží důkazy, které vynaložení těchto výdajů pouze nevylučují. Daňový subjekt je povinen vynaložení výdajů v tvrzeném rozsahu prokázat.

[51] 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 4. 4. 2011, odpovědi na výzvu ze dne 12. 5. 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.

[52] 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.

[53] 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 a práce nezajišťovali. Svědek Ch.-P. sice vypověděl, že společnost Nice Bridge s.r.o. práce pro žalobkyni provedla, nicméně v celkovém kontextu jeho výpovědi nelze tuto odpověď hodnotit jako věrohodnou, a že by prokazovala skutečné provedení prací. Svědek uvedl, že s žalobkyní nejednal a vše zařizoval blíže neurčený pan N.

[54] Správní orgány řádně odůvodnily, proč neprovedly výsledky některých 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. Hl., Č. S.). Výsledky svědků I. V. a J. N. (kterých se žalobkyně domáhala) byly provedeny, nicméně také neprokázaly, že práce byly skutečně provedeny deklarovaným způsobem.

[55] Žalobkyni lze dát za pravdu, že správce daně kladl zbytečně velký důraz na skutečnost, že práce měly být prováděny subdodavatelsky a že dodavatelé jsou nekontaktní (viz zpráva o daňové kontrole ze dne 19. 4. 2012, č. j. 236901/10/293931706907). Žalovaný nicméně v této souvislosti odůvodnění poupravil a zdůraznil především to, že listinné důkazy předložené žalobkyní osvědčují pouze formální naplnění zákonných podmínek pro uplatnění daňově účinného nákladu a že nebylo prokázáno, že k uskutečnění fakturovaného plnění fakticky došlo tak, jak je na dokladech prezentováno.

[56] Veškeré závěry žalovaného je třeba chápat v celkovém kontextu napadeného rozhodnutí. Proto i na první pohled kategorické závěry žalovaného např. na str. 20 odst. 2 a 3 rozhodnutí, že správce daně prokázal, že veškeré doklady nebyly vystaveny předmětnými dodavateli a že ti tedy prokazatelně nebyli účastníky účetního případu, je třeba vnímat v tom smyslu, že žalobkyně nepředložila důkazní prostředky, kterými by vyvrátila pochybnosti správce daně o věrohodnosti předložených dokladů. Takto to ostatně formuloval i žalovaný v jiných částech napadeného rozhodnutí.

[57] 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.

[58] Zdejší soud se plně ztotožňuje se závěrem žalovaného (str. 19 odst. 2 napadeného rozhodnutí), že se žalobkyně vystavuje riziku, že ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů neprokáže daňovou účinnost nákladů v jí uvedené výši, když při tak rozsáhlém objemu prací (v celkové ceně 16 339 782 Kč) není schopna označit osobu, se kterou tyto práce sjednávala, případně kdo je prováděl. 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 problém vyhledat alespoň jména osob, se kterými byl předmětný obchod uzavřen a následně tyto údaje na výzvu správce daně předložit. Lze předpokládat, že když už si zástupci dotčených subjektů natolik důvěřují, že ohledně takto rozsáhlého obchodu neuzavřeli písemnou smlouvu, tak znají alespoň svoje jména.

[59] Jak žalovaný uvedl na str. 17 odst. 2 napadeného rozhodnutí, „ze strany daňového subjektu v předmětném případě nedošlo k bližší identifikaci osob zastupujících dodavatelské společnosti TOVOP a Bridge, což přitom bylo pro tvrzení daňového subjektu zcela klíčové.“

[60] 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.

[61] 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. Nebylo v rozporu se zásadou dvouinstančnosti, že žalovaný tuto skutečnost na rozdíl od správce daně v rozhodnutí výslovně zmínil. Tato zásada totiž znamená, že řízení probíhá ve dvou stupních, tedy že řízení a rozhodnutí správního orgánu prvního stupně podléhá kontrole odvolacího orgánu. Není tak vyloučeno, aby odvolací správní orgán napravil vady řízení před správním orgánem prvního stupně, resp. vady jeho rozhodnutí (včetně doplnění a zpřesnění výroku či odůvodnění). Žalobkyně o předmětné okolnosti věděla již ze Zprávy o daňové kontrole ze dne 19. 4. 2012.

[62] 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).

[63] 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.

[64] Nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností tak, že zde není možno daňovou povinnost stanovit dokazováním, je dle § 98 odst. 1 daňového řádu správce daně oprávněn stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek. V předmětné věci byla žalobkyně vyzvána, aby prokázala faktické uskutečnění na fakturách uvedených prací deklarovanými dodavateli. Jak již bylo řečeno výše, žalobkyně neunesla své důkazní břemeno, a tudíž nemohly být tyto výdaje uznány jako započitatelné a daňově uznatelné dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. To však neznamená, že nebylo možno stanovit daňovou povinnost dokazováním. Rozporované výdaje byly jen částí celkového účetnictví žalobkyně a po jejich vyloučení mohl být s přihlédnutím k ostatním důkazům dodatečně stanoven základ daně a vyměřena daňová povinnost. V daném případě tedy nebyly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek, jak požadovala žalobkyně a postup žalovaného byl v souladu s právními předpisy (stanovit daň podle pomůcek dle § 98 odst. 1 daňového řádu lze pouze tehdy, nelze-li ji stanovit dokazováním). Na podporu tohoto závěru lze odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs

57/2009-83, který se sice týká dříve platného zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, nicméně úvahy ohledně využití pomůcek při stanovení daně v něm uvedené, jsou plně použitelné i pro účely daňového řádu, který tento institut upravuje velmi podobně: „Dle § 38g odst. 3 zákona o daních z příjmů (zákon č. 586/1992 Sb., ve znění do 31. 12. 2000) je daňový subjekt povinen uvést v daňovém přiznání všechny příjmy. Ke stanovení základu daně se od těchto příjmů odečtou výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů ve výši prokázané daňovým subjektem (§ 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů). Předmětem sporu v daňovém řízení nebyla výše příjmů, ale výše prokázaných výdajů. Stěžovatel neunesl důkazní břemeno ohledně svých tvrzení vztahujících se k výdajům. Neunesení důkazního břemene má za následek, že uplatněné výdaje nelze považovat za prokázané, a tudíž je není možno odečíst od dosažených příjmů. Jedná se o důsledek procesního neúspěchu, který má dopad na stanovení výše daňové povinnosti. Žalovaný pouze dospěl ke správnému závěru, že se stěžovateli nepodařilo prokázat, že vynaložil výdaje takovým způsobem, jak tvrdil prostřednictvím předložených účetních dokladů. Skutečnost, že žalovaný neuznal stěžovatelem tvrzené výdaje, je pouze nepříznivým důsledkem závěrů důkazního řízení.“

[65] Lze tedy shrnout, že správní orgány vyjádřily důvodné pochybnosti o věrohodnosti žalobkyní předložených faktur za služby poskytnuté společnostmi Nice Bridge s.r.o. a TOVOPmont s.r.o., které se žalobkyni nepodařilo rozptýlit. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí zabýval všemi důkazy jednotlivě i v jejich vzájemné souvislosti a své závěry řádně odůvodnil. 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 nemohly být náklady, za tyto práce vynaložené, uznány za daňově účinné ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[66] Nález Ústavního soudu ze dne 28. 5. 2009, sp. zn. III. ÚS 2096/07 (rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná na <http://nalus.usoud.cz>), na který během jednání dne 19. 5. 2015 poukázal zástupce žalobkyně, nelze na nyní projednávanou věc aplikovat. Ústavní soud ve zmiňované věci dospěl k závěru, že v souvislosti se stanovením daňové povinnosti stěžovatele nebyl dodržen ze strany správních orgánů zákonný postup z toho důvodu, že správce daně po zjištění, že účetní doklad byl vystaven nekontaktním subjektem, jednoznačně dospěl k závěru, že zboží tímto dodavatelem dodáno nebylo, k jiným důkazům nepřihlédl a další důkazy, které by s ohledem na neobvyklou situaci (jednatel dodavatele zemřel) mohly jako jediné tvrzení stěžovatele potvrdit, odmítl. O takovou situaci však nyní nešlo.

[67] Jednatel společnosti TOVOPmont s.r.o. byl vyslechnut a uvedl, že přestože podpisy na fakturách jsou podobné jeho podpisu, on je nepodepsal. Jednatel společnosti Nice Bridge s.r.o. uvedl, že podpisy na fakturách jsou pana N. (blíže neurčeného). Jak již bylo uvedeno výše, žalobkyně nebyla schopna označit osobu, se kterou předmětné práce sjednávala, a nebylo tak ani možné tuto osobu případně s tvrzením žalobkyně konfrontovat. Zatímco tedy v případě řešeném Ústavním soudem již stěžovatel neměl možnost prokázat uskutečnění obchodního případu jinak, než např. ověřením pravosti podpisu zemřelého jednatele, v nyní projednávané věci byla jednak řada důkazů provedena a jednak měla žalobkyně možnost označit další důkazy k prokázání, že zdanitelná plnění skutečně proběhla tak, jak jsou deklarována na předmětných dokladech, nicméně tak neučinila.

[68] 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 nebyly předmětné náklady žalobkyni uznány jako daňově účinné. Správní orgány v průběhu řízení svědky, kteří byli v rozhodnou dobu jednatelem daných společností, vyslechly, avšak jejich výpovědi nesvědčily ve prospěch žalobkyně.

VIII. Závěr a náklady řízení

[69] 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.

[70] 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 23. června 2015

JUDr. Zuzana Bystřická, v.r.
předsedkyně senátu