



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Davida Rause, Ph.D. a soudců Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D. a Mgr. Petra Šebka v právní věci **žalobce: I. Ž.**, zastoupen TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář s. r. o., se sídlem Smetanova 973, Vsetín, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 2. 2013, č. j. 5418/13/5000-14305-708158,

t a k t o :

- I. Žaloba se **zamítá**.
- II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení **nepřiznává**.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se podanou žalobou domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 2. 2013, č. j. 5418/13/5000-14305-708158.

I. Podstata věci

Žalovaný napadeným rozhodnutím změnil rozhodnutí Finančního úřadu v Bystřici pod Hostýnem ze dne 9. 8. 2012, č. j. 36730/12/321970705057, kterými byla žalobci podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění účinném pro rok 2007 (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“, za zdaňovací období prosinec 2007 doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 57.000 Kč a uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně v částce 11.400 Kč. Žalovaný prvostupňové rozhodnutí změnil podle § 116 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), v části týkající se bankovního spojení.

Žalovaný dospěl ke stejnému závěru jako finanční úřad (dále jen „správce daně“), že žalobce neoprávněně zahrnul do daňových výdajů náklady na reklamu na závodním vozidle, která měla být zajištěna společností ELEVANTO s. r. o., neboť žalobce předložil toliko formální doklady, ačkoli byl správcem daně vyzván, aby fakticky prokázal, že plnění přijal od této společnosti. Žalobce tak dostatečně neprokázal nárok na uplatnění daňového odpočtu ve smyslu § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty.

Tyto závěry nyní žalobce napadá podanou žalobou.

II. Shrnutí žaloby

Žalobce v žalobě namítá, že to byla společnost ELEVANTO s. r. o., kdo si neplnil svoje povinnosti ve vztahu ke správci daně. O tom žalobce nevěděl a nemůže mu to tak jít k tíži.

Podle žalobce také nelze upřednostňovat výpovědi získané v trestním řízení před důkazními prostředky získanými bezprostředním způsobem v daňovém řízení. Žalobce k tomu poukazuje na notářský zápis o výpovědi M. K. Správce daně podle žalobce neunesl důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu a řízení zatížil řadou podstatných vad, neboť nezjistil dostatečně a úplně stav věci.

V podané replice žalobce svoje námitky rozvedl a k prokázání přijetí sporného plnění předložil čestná prohlášení P. K. a J. G.

Na základě výše uvedených argumentů se žalobce domáhá zrušení napadeného rozhodnutí. Žalobce setrval na svém procesním stanovisku po celou dobu řízení před soudem.

III. Shrnutí procesního stanoviska žalovaného

Žalovaný ve svém vyjádření plně odkazuje na obsah napadeného rozhodnutí a argumenty v něm uvedené.

Žalobu proto navrhuje zamítnout jako nedůvodnou a na svém procesním stanovisku setrval během celého řízení před soudem.

IV. Právní posouzení věci

Žaloba byla podána včas (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní – dále jen „s.ř.s.“), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s.ř.s.), přičemž se jedná o žalobu přípustnou (§ 65, § 68 a § 70 s.ř.s.).

Soud napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.) a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. Rozhodoval přitom bez nařízení jednání za splnění podmínek podle § 51 odst. 1 s.ř.s.

Spornou otázkou v právě posuzované věci je, zda žalobce dostatečně prokázal existenci zdanitelného plnění, ve vztahu k němuž uplatnil nárok na daňový odpočet ve smyslu § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty.

Podle § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty má plátce nárok na odpočet daně, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Nárok na uplatnění odpočtu daně vzniká dnem, ke kterému vznikla povinnost přiznat daň na výstupu.

Podle § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty prokazuje plátce nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem a byl zaúčtován podle zvláštního právního předpisu (zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví), popřípadě evidován podle § 100 zákona o dani z přidané hodnoty u plátců, kteří nevedou účetnictví.

Z uvedeného tedy plyne, že pro přiznání odpočtu na DPH musí být splněny mj. dvě základní podmínky, a sice prokázání přijetí zdanitelného plnění (tj. že zboží bylo fakticky dodáno či služby poskytnuty) a současně, že tato přijatá zdanitelná plnění byla použita pro uskutečnění ekonomické činnosti. Ekonomickou činností je přitom možné rozumět zejména využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z něj.

Popsané podmínky musí být přitom splněny kumulativně (obě zároveň). Při nesplnění jen jedné z podmínek nelze nárokovat odpočet na DPH. Povinnost prokázat tyto podmínky přitom lpí na žalobci, nikoli na správci daně. Podle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Pokud to vyžaduje průběh řízení, 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 (stejná právní úprava byla obsažena i v dříve účinném zákoně o správě daní a poplatků, konkrétně v § 31 odst. 9 tohoto zákona).

Důkazní povinnost daňového subjektu v daňovém řízení byla opakovaně vyložena judikaturou Nejvyššího správního soudu, k tomu lze odkázat např. na rozsudek ze dne 9. 2. 2005, sp. zn. 1 Afs 54/2004, přístupný na www.nssoud.cz, ze kterého vyplývá, že daňové řízení, resp. dokazování v jeho průběhu, není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Stejně tak je možno odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, sp. zn. 5 Afs 147/2004, přístupný na www.nssoud.cz, z něhož plyne, že v daňovém řízení leží důkazní břemeno na daňovém subjektu; jestliže ten nesplnil svou zákonnou povinnost již v řízení před správním orgánem, nemůže taková skutečnost být k tíži správního orgánu. Ostatně ústavnost této koncepce dokazování v daňovém řízení potvrdil opakovaně i Ústavní soud, k tomu viz např. náleze ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, ze kterého plyne, že úprava důkazního břemene v daňovém řádu představuje v oblasti veřejného práva ještě ústavně konformní průlom do ústavněprávní ochrany autonomie jednotlivce, tedy omezení autonomní sféry jednotlivce, do níž je veřejné moci umožněno zasahovat z důvodu existence určitého a ústavně aprobovaného veřejného zájmu. V daném případě je oním zájmem zájem na stanovení, vyměření a výběru daně, který je z hlediska ochrany vlastnického práva aprobován čl. 11 odst. 5 Listiny, podle něhož lze daně a poplatky stanovovat toliko na základě zákona.

Úkolem daňového subjektu přitom není prokázat, že přijal „nějaká“ zdanitelná plnění, ale i přesný předmět a rozsah tohoto plnění. Jen v takovém případě lze totiž nárok považovat za oprávněný. Ostatně k těmto závěrům lze podpůrně odkázat i na judikaturu Nejvyššího správního soudu, např. na rozsudek ze dne 24. 1. 2008, sp. zn. 7 Afs 112/2007, či rozsudek ze dne 10. 2. 2010, sp. zn. 5 Afs 57/2009, oba přístupné na www.nssoud.cz, které dospívají k identickým závěrům, tedy k nutnosti prokázat oprávněnost nároku ze strany plátce daně (daňového subjektu); v opačném případě nelze odpočet uznat. Stejně tak lze odkázat na rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 17. 6. 2010, sp. zn. 11 Ca 103/2009, v němž se uvádí, že pokud správce daně má oprávněné a důvodné pochybnosti o rozsahu, v jakém žalobce fakturované služby skutečně přijal, a žalobce tyto pochybnosti na výzvu neodstraní, nesplní podmínky pro uplatnění nároku na odpočet.

Unesení důkazního břemene se však nevztahuje toliko k předložení bezvadných účetních dokladů. Samotný daňový doklad (faktura), byť by obsahoval všechny zákonné náležitosti, nijak neproказuje, že fakticky došlo k uskutečnění platby a k plnění uvedenému na faktuře. Takový doklad nemůže být použit jako důkaz o uskutečnění toho, co je v něm deklarováno, není-li prokázáno, že k uskutečnění plnění fakticky došlo. Daň či nárok na odpočet daně nemají základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění. Jak již uvedl Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 25. 10. 2006, sp. zn. 2 Afs 7/2006, dostupném na www.nssoud.cz: „*Proказuje-li daňový subjekt nárok na nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty formálně bezvadným daňovým dokladem, ale o faktickém stavu jsou pochybnosti, je součástí důkazní povinnosti daňového subjektu prokázání existence zdanitelného plnění*“.

Důkazní břemeno je sice limitováno co do času a rozsahu zkoumané daně, není však limitováno co do charakteru předkládaných důkazních prostředků, jak je ostatně uvedeno v § 93 odst. 1 daňového řádu, podle něhož je možno v řízení použít všech důkazních prostředků, jimiž lze osvědčit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Toto ustanovení však nelze v žádném případě chápat k tíži daňového subjektu, právě naopak. Je tedy nespornou povinností daňového subjektu prokázat vše, co uvede v daňovém přiznání. Jakým způsobem tak učiní, je přitom zásadně na něm. Jak bylo uvedeno výše, daňový subjekt není ničím omezen v tom smyslu, že by mu bylo uloženo, jaké důkazy či důkazní návrhy v daňovém řízení k prokázání svých tvrzení předloží. Je přitom zřejmé, že ne vždy k prokázání tvrzení bude postačovat, pokud daňový subjekt předloží toliko doklady, které mu zákon ukládá vyhotovovat a uchovávat. Záleží tedy na daňovém subjektu, jaké doklady ponechá ve své dispozici, vždy však musí být schopen prokázat veškeré skutečnosti, které v daňovém přiznání tvrdí.

V daném případě proказoval žalobce uskutečnění zdanitelného plnění (tj. že mu společnost ELEVANTO s. r. o. zajistila pronájem reklamní plochy na soutěžním vozidle Mitsubishi Lancer) předložením smluv o pronájmu reklamních ploch, faktury a výpisu z účtu.

Správce daně však tyto žalobcem předložené listiny, resp. žalobcem tvrzené přijetí zdanitelného plnění zpochybnil protokoly o výsledku M. K. a P. K. z roku 2008, kteří měli v rozhodnou dobu za společnost ELEVANTO s. r. o. jednat, a kteří popřeli, že by jakoukoli reklamní činnost popsanou ve smlouvách zajišťovali. Uvedli pouze, že vybírali z účtu společnosti vysoké sumy (celkem cca 6-7 mil. Kč), které předávali V. Z. (který jim také založení společnosti navrhl), a ten jim za to vždy dával 500 – 1.000 Kč. Skutečnost, že se jednalo o výsledky provedené Policií Slovenské republiky v rámci trestního řízení, nemá podle zdejšího soudu na důkazní hodnotu těchto protokolů žádný vliv. Žalobce byl přitom s protokoly seznámen a měl možnost se k nim vyjádřit. To ostatně také učinil.

Nelze přitom souhlasit se žalobcem, že by tyto důkazy získané z trestního řízení byly jediným rozhodujícím důkazem, kterým by správce daně zpochybnil žalobcovu účetnictví, resp. žalobcem předložené listiny. Správce daně totiž v roce 2011 vyslechl formou dožádání jak P. K., tak M. K. P. K. na své výpovědi, že pro společnost ELEVANTO s. r. o. žádnou činnost nevykonával, setrval, zatímco M. K. uvedl, že se žalobcem o reklamě jednal, „podepisoval a vystavoval dokumenty a faktury“. Měl k tomu plnou moc od bratra P. i R. K., kteří byli jednateli společnosti ELEVANTO s. r. o. „Osobně dojednával reklamní akce, osobně zabezpečoval reklamy pro společnost a realizoval je subdodavatel“. Nepamatuje si, „kdo soutěžil se závodním vozidlem“, ani „jaké výdaje měla společnost ELEVANTO s. r. o. se zabezpečením reklamy“. Pro tuto společnost „pracoval pouze on sám“. Další jednatel společnosti ELEVANTO s. r. o. R. K. vypovídat odmítl s tím, že by způsobil nebezpečí trestního stíhání sobě nebo osobám mu blízkým.

Správce daně přitom dospěl k závěru, že i tyto výpovědi zpochybňují přijetí zdanitelného plnění, jak je tvrdí žalobce. Výpověď M. K. vyhodnotil jako nepřesvědčivou a nevěrohodnou. Předně M. K. v roce 2008 uváděl zcela jiné informace a při své výpovědi v roce 2011 tento rozpor nijak rozumně nevysvětlil. Navíc ani skutečnosti, které sdělil při výsledku v roce 2011, nejsou věrohodné. Poskytnuté informace jsou totiž příliš obecné, aniž by bylo uvedeno cokoli konkrétního (pokud by skutečně pro společnost ELEVANTO s. r. o. vše „kolem zajišťování reklamy“ zařizoval, jistě by si pamatoval, kdo byl subdodavatelem, který tuto práci fakticky realizoval). Tyto informace jsou rovněž v rozporu s tvrzením žalobce, který uvedl, že se jednání při uzavírání smluv zúčastňovali P. K. a R. K. (přičemž jeden z pánů K. ukázal žalobci občanský průkaz), zatímco M. K. uvedl, že za společnost ELEVANTO s. r. o. jednal a veškeré dokumenty podepisoval jen on sám na základě plných mocí. To je přitom v rozporu i se žalobcem předloženými smlouvami, neboť v nich je jednoznačně uvedeno, že jsou podepsány jednateli P. K., resp. R. K. (a nikoli M. K. na základě plné moci). Žádnou takovou plnou moc přitom ani M. K. ani žalobce v daňovém řízení nepředložili.

Vzhledem k tomu správce daně neosvědčil protokol o výsledku z roku 2011 jako důkaz o přijetí zdanitelného plnění. Shodně pak postupoval i v případě notářského zápisu o výpovědi M. K., který žalobce předložil, neboť v něm byly uvedeny obdobné obecné informace o údajné činnosti M. K. pro společnost ELEVANTO s. r. o.

Soud přitom s uvedeným závěrem správce daně plně souhlasí. Právě popsané zjištění je dle názoru soudu zcela dostatečným unesením důkazního břemene správce daně ve vztahu k vyvrácení věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. I soud má tak za to, že z důvodů uvedených výše je výpověď M. K. učiněná v roce 2011 a obsažená v notářském zápisu nevěrohodná a nelze jí tak dát

přednost před výpovědí z roku 2008, kterou učinil v trestním řízení. Zároveň není způsobilá prokázat přijetí tvrzeného zdanitelného plnění.

Další skutečností, která přijetí žalobcem tvrzeného plnění zpochybňuje, je podle názoru soudu též to, že se žalobce rozhodl vložit statisícové částky do reklamy na závodním automobilu toliko v jednom roce, aniž by smysluplně vysvětlil, co ho k tomu vedlo. Soud rovněž nepřehlédl, že podpisy uvedené na smlouvách o pronájmu reklamních ploch jsou za společnost ELEVANTO, s. r. o. totožné jak v případě podpisu jednatelem R. K., tak P. K. Totožnost těchto podpisů je přitom zřejmá na první pohled. Navíc podpis P. K. obsažený na protokolu ze dne 12. 5. 2005 vypadá zcela jinak.

Pokud pak žalobce ani k výzvě správce daně přijetí tvrzeného zdanitelného plnění nedoložil jinými důkazními prostředky, nelze než uzavřít, že je žalobce neprokázal.

Soud pouze dodává, že tento závěr není postaven na porušení povinností společností ELEVANTO s. r. o. a to také není nijak přičítáno žalobci k tíži. Hospodaření této společnosti a skutečnosti, že nevykazovala žádný zisk, a z jejich účtů nebyly prováděny žádné platby subdodavatelům, ale toliko hotovostně vybírány peníze, toliko zapadají do skutkového stavu, jak jej zjistil správce daně – tj. že výpověď M. K. je nevěrohodná a tvrzené zdanitelné plnění nebylo přijato.

Pokud žalobce k replice podané v září 2013 přiložil čestné prohlášení J. G. ze dne 21. 6. 2013, který prohlašuje, že pro společnost ELEVANTO s. r. o. v letech 2007 a 2008 zajišťoval zpracování reklamy a polepy závodních vozidel, jedná se o skutečnost, k níž soud přihlížet nemůže. V souladu s § 75 odst. 1 s.ř.s. vychází soud při přezkoumání rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Pokud bylo napadené rozhodnutí vydáno 15. 2. 2013 nelze při jeho přezkumu přihlížet k listině, která vznikla až 21. 6. 2013, a kterou tedy žalovaný nemohl mít v době rozhodování k dispozici. To samé je pak třeba uvést i ve vztahu k žalobcem předloženému čestnému prohlášení P. K. ze dne 27. 6. 2013.

V. Závěr

Zdejší soud tedy dospěl ke stejnému závěru jako žalovaný, a to že žalobce v předmětné věci neunesl důkazní břemeno a neprokázal přijetí zdanitelného plnění (tj. že mu společnost ELEVANTO s. r. o. zajistila pronájem reklamní plochy na soutěžním vozidle Mitsubishi Lancer). Žalovaný tedy nepochybil, pokud u těchto plnění neuznal nárok na odpočet daně z přidané hodnoty za oprávněný.

Soud tak uzavírá, že žalovaný aplikoval správný právní předpis a v jeho rámci správnou právní normu, přitom se nedopustil ani žádného výkladového či

procedurálního pochybení, které by mohlo atakovat zákonnost napadeného rozhodnutí. V žádném ze žalobních bodů tedy žaloba není důvodná. Vzhledem k tomu, že soud nezjistil ani žádnou vadu, k níž by musel přihlížet z úřední povinnosti, byla žaloba jako nedůvodná podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítnuta.

VI. Náklady řízení

O nákladech řízení účastníků zdejší soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, a proto mu nenáleží právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšným byl žalovaný, tomu však podle obsahu soudního spisu nevznikly v řízení o žalobě žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti. Proto soud rozhodl, že žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

P o u č e n í :

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s.ř.s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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. srpna 2014

JUDr. David Raus, Ph.D., v. r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Barbora Zachovalová