



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: L. Č., zastoupený ARIADNA, s.r.o., se sídlem Bořivojova 21, Praha, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25.2.2013, č. j. 5921/13/5000-14302-700225,

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 25.2.2013, č. j. 5921/13/5000-14302-700225.

I. Podstata věci

Žalovaný napadeným rozhodnutím změnil rozhodnutí Finančního úřadu ve Zlíně ze dne 6. 8. 2012, č. j. 315969/12/303911702747, kterým byla žalobci podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2007 doměřena daň z přidané hodnoty ve výši 735.999 Kč a uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně v částce 147.199 Kč. Žalovaný prvostupňové rozhodnutí změnil podle § 116 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), v části týkající se bankovního spojení.

Žalovaný dospěl ke stejnému závěru jako Finanční úřad ve Zlíně (dále jen „správce daně“), že žalobce neprokázal přijetí zdanitelných plnění od společnosti REALSTEEL s.r.o. Podle přijatých daňových dokladů (faktury č. 270100152, č. 270100153, 270100154, 270100155 a 270100159) se mělo jednat o dodání materiálu a montážní práce v celkové částce 4.609.679 Kč. Odpočet DPH, uplatněný na základě předmětných faktur, ve výši 735.999 Kč nebyl žalobci správcem daně uznán jako oprávněný, protože žalobce nárok na uplatnění daňového odpočtu ve smyslu § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty dostatečně neprokázal.

Tyto závěry nyní žalobce napadá podanou žalobou.

II. Shrnutí žaloby

Žalobce v žalobě namítá, že výpověď svědka F. V., v rozhodné době jednatele společnosti REALSTEEL s.r.o., hodnotil správce daně jako nevěrohodnou pouze proto, že si svědek nevzpomněl na jména živnostníků, kteří práce jako subdodavatelé prováděli, a nevěděl, odkud byl materiál přepravován a kdo přepravu provedl. Správce daně však nepřihlédl k tomu, že se jednalo o skutečnosti, k nimž došlo před čtyřmi roky, přičemž společnost REALSTEEL s.r.o. realizovala každý rok více akcí, takže zapamatovat si požadované bližší okolnosti je nad lidské možnosti. Správce daně nehodnotil výpověď svědka ve spojení s ostatními důkazními prostředky, zejména s objednávkami a fakturami, které byly vystaveny jednatelem REALSTEEL s.r.o. F. V. Právě fakturace a poskytnutá fotodokumentace svědčí o tom, že práce byly provedeny. Podle žalobce předmětné důkazy ve spojení s výpovědí svědka prokazují, že plnění bylo skutečně realizováno.

Správce daně neuvedl ani žádnou úvahu o tom, kdo podle jeho názoru práce prováděl a z jakého důvodu by je žalobce dodavateli hradil, pokud by ve skutečnosti nebyly provedeny. Žalobce nemůže nést důsledky toho, že nynější jednatel společnosti REALSTEEL s.r.o. a její účetnictví je nedostupné. Podle žalobce předmětné důkazy naopak prokazují, že plnění bylo skutečně realizováno.

Podle žalobce je dále dodatečný platební výměr, který nadto není řádně odůvodněn, nepřezkoumatelný, neboť zpráva o daňové kontrole ani výsledek kontrolního zjištění ze dne 9.12.2011 neobsahují řádné hodnocení důkazních prostředků a nelze z těchto dokumentů zjistit, na základě jakých úvah dospěl správce daně ke svým závěrům. Správce daně tak porušil § 88 odst. 1 daňového řádu, přičemž tuto vadu nelze v odvolacím řízení již zhojit, a žalovaný proto měl prvostupňové rozhodnutí správce daně zrušit a daňové řízení zastavit.

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 odkazuje na obsah napadeného rozhodnutí a argumenty v něm uvedené. Zdůrazňuje, že k výzvě správce daně k prokázání a doložení skutečností souvisejících s předmětnými fakturami žalobce reagoval tak, že opět předložil doklady, které osvědčují pouze formální stránku věci. Výpověď svědka správce daně vyhodnotil jako důkazní prostředek nízké důkazní hodnoty, neboť neprokázal, že plnění fakticky uskutečnila společnost REALSTEEL s.r.o. Z fotodokumentace doložené žalobcem pak nelze seznat, o jaké stavby, zde zachycené, se jedná a kdo je prováděl. Zpráva o daňové kontrole i seznámení s výsledkem kontrolního zjištění pak obsahuje závěry správce daně, které plně korespondují požadavku na volné hodnocení důkazů, a obsahuje všechny náležitosti ve smyslu § 88 odst. 1 daňového řádu.

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

IV. Právní posouzení věci

Žaloba byla podána včas (§ 72 s.ř.s.), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s.ř.s.), žaloba je přípustná (§ 65, § 68 a § 70 s.ř.s.).

Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v rámci žalobních bodů, jak je uplatnil žalobce v podané žalobě ve smyslu § 75 odst. 2 s.ř.s., podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodování žalovaného postupem podle § 75 odst. 1 s.ř.s.

Soud rozhodoval bez nařízení jednání za splnění podmínek podle § 51 odst. 1 s.ř.s.

Spornou otázkou v posuzované věci je, zda žalobce prokázal oprávněnost uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. Správce daně založil závěr o neoprávněnosti tohoto odpočtu na skutečnosti, že žalobcem nebylo prokázáno, že

došlo k uskutečnění zdanitelného plnění tak, jak bylo deklarováno v žalobcem doložených daňových dokladech.

Podle § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty ve znění rozhodném pro zdaňovací období 4. čtvrtletí 2007 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 ve znění rozhodném pro zdaňovací období 4. čtvrtletí 2007 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.

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.

Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.

Podle § 92 odst. 7 daňového řádu správce daně po provedeném dokazování určí, které skutečnosti považuje za prokázané a které nikoliv a na základě kterých důkazních prostředků; o hodnocení důkazů sepiše úřední záznam, pokud se toto hodnocení neuvádí v jiné písemnosti založené ve spise.

Žalobce byl povinen prokázat jednak tu skutečnost, že zdanitelné plnění bylo fakticky realizováno, tzn. že poskytnuté služby byly opravdu provedeny, a kromě toho že byly provedeny právě společností REALSTEEL, s.r.o. Pokud má žalobce za to, že tím, že předložil formálně bezvadné doklady ohledně předmětného zdanitelného plnění (plnění ze smlouvy o dílo), splnil svoji důkazní povinnost, k tomu soud uvádí, že unesení důkazního břemene žalobce se nevztahuje toliko k předložení bezvadných účetních dokladů. Daň či nárok na odpočet daně nemají základ ve formálním dokladu, nýbrž v existenci zdanitelného plnění. Ostatně k tomuto závěru lze podpůrně odkázat i na judikaturu Nejvyššího správního soudu, nejnověji např. na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 6. 2014 ve věci sp.zn. 5 Afs 65/2013 (citovaná judikatura Nejvyššího správního soudu je dostupná na www.nssoud.cz), z něhož vyplývá, že důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotněprávní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Ustanovení § 73 zákona o dani z

přidané hodnoty vyžaduje, aby plátce doložil nárok na odpočet daňovým dokladem s předepsanými náležitostmi, popř. i bez nich; v takovém případě je povinen plátce nárok prokazovat jiným způsobem. To platí nejen v případě, kdy daňový doklad náležitosti neobsahuje vůbec, ale i tehdy, jsou-li tyto náležitosti nesprávné, resp. nepravdivé. Dále např. v rozsudku ze dne 25.10.2006 ve věci sp. zn. 2 Afs 7/2006, Nejvyšší správní soud uvedl, že : „[p]rokazuje-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“.

Je tedy zřejmé, že ne vždy k prokázání tvrzení daňového subjektu budou postačovat daňové doklady. V nyní projednávaném případě správce daně prokázal, že o skutečnosti týkající se toho, kdo předmětné plnění skutečně realizoval, existují důvodné pochybnosti, které tak učinily předložené daňové doklady z hlediska jejich důkazní hodnoty nevěrohodnými a neprůkaznými.

V daném případě byly pochybnosti způsobeny tím, že údajný dodavatel REALSTEEL, s.r.o. byl od 9.12.2009 nekontaktní (odpověď na dožádání ze dne 20.12.2010, č.j. 393375/10/00193010194). Tyto pochybnosti nebyly podle soudu vyvráceny žádným důkazním prostředkem, doloženým žalobcem k výzvě správce daně ze dne 16. 5. 2011, č. j. 188600/11/30393670537, ve které správce daně žalobce vyzval zejména k prokázání a doložení, že předmětné plnění bylo přijato od plátce uvedeného na dokladech, kdo za dodavatele jednal, jakým způsobem byl materiál dodán, kdo jej přepravoval a kdo konkrétně montážní práce prováděl.

Doložil-li žalobce rámcovou smlouvu o dílo ze dne 6. 1. 2007, která byla podepsána za REALSTEEL, s.r.o. jednatelem F. V. dne 6. 1. 2007, z jejího obsahu neplynou žádné konkrétnější údaje a její obsah neprokazuje, v jakém rozsahu byl materiál dodán, kde konkrétně, jaké konkrétní práce a na jaké stavbě byly provedeny. Žádný jiný doklad přitom neprokazuje, že dílo bylo žalobci zhotovitelem předáno. Lze přitom racionálně očekávat, že doklad o předání a převzetí díla je pro objednatele podstatný dokument pro eventuální prokázání odpovědnosti za vady z díla. Navíc z obsahu smlouvy vyplývá, konkrétně z čl. V. odst. 2, že záruční doba začíná běžet právě dnem podpisu záznamu o splnění, předání a převzetí díla.

Správce daně vyhověl návrhu žalobce na výslech svědka. Ze svědecké výpovědi bývalého jednatele společnosti REALSTEEL, s.r.o. F. V. vyplývá, že společnost REALSTEEL, s.r.o. spolupracovala se žalobcem v oblasti obchodní a stavební činnosti. Společnost neměla zaměstnance, práci prováděli živnostníci, na jejichž jména si svědek nevzpomíná. Svědek předpokládá, že faktury byly uhrazeny v hotovosti. Účetnictví rovněž svědek nemůže předložit, jelikož již není jednatelem společnosti, nemůže předložit doklady o předání díla. Svědek neuvedl žádnou konkrétní stavbu, na které byly montážní práce prováděny, k většině otázek uvedl, že

musí požádat o spolupráci žalobce či nového jednatele REALSTEEL, s.r.o. Je tak podle soudu zřejmé, že svědek žádné relevantní konkrétní skutečnosti týkající se dodávek neuvedl. V podstatě jediná konkrétní informace obsažená ve svědecké výpovědi F. V. je to, že materiál byl v některých případech dodán žalobci do Ostravy. Vzhledem k uvedenému tedy správce daně správně vyhodnotil obsah výpovědi svědka F. V. ze dne 29.3.2012 jako neprůkazný ve vztahu k tvrzení, že společnost REALSTEEL, s.r.o. realizovala předmětné plnění. V tomto ohledu je irelevantní žalobcem namítaná okolnost, že svědek tak vypovídal z toho důvodu, že si konkrétní skutečnosti s odstupem několika let již nepamatoval. I kdyby tomu tak bylo, závěr správce daně, resp. žalovaného o nízké důkazní hodnotě svědecké výpovědi zcela odpovídá tomu, co svědek uvedl. Tato skutečnost tak jde pouze k tíži unesení důkazního břemene žalobcem, neboť k tvrzením žalobce výpověď svědka žádnou důkazní hodnotu nepřinesla.

Také žalobcem předložené fotografie prokazují pouze, že existují nějaké stavby a nikoliv, že je realizovala společnost REALSTEEL, s.r.o. Z předložených fotografií nevyplývá, kdo stavby stavěl či kdo dodával materiál. Přesná lokalizace staveb rovněž není zřejmá.

Další skutečností, která nepřispívá k unesení důkazního břemene žalobcem, je, že úhrada předmětných faktur dodavateli - společnosti REALSTEEL, s.r.o., byla provedena v hotovosti, nikoli převodem mezi bankovními účty. Realizuje-li pak daňový subjekt platbu za uskutečnění plnění v hotovosti, důsledkem s tím spojeným je riziko důkazní nouze ve vztahu k prokázání skutečnosti, že svému objednateli za dílo zaplatil. Ani prokázání zaplacení však bez dalšího neznamena prokázání uskutečnění zdanitelných plnění.

Na základě předložených důkazních prostředků, i ve spojení s obsahem svědecké výpovědi F. V. podle zdejšího soudu přetrvávají zcela důvodně pochybnosti, zda skutečně došlo k realizaci plnění společností REALSTEEL, s.r.o. Žalobce tedy nedoložil žádné důkazní prostředky, které by pochybnosti správce daně vyvrátily a které by prokazovaly, že REALSTEEL, s.r.o. plnění fakticky realizovala. Výpověď F. V. pochybnosti ohledně této skutečnosti nevyjasnila.

Namítal-li žalobce, že s ohledem na výše vyslovené závěry měl správce daně uvést, kdo podle jeho názoru práce prováděl, a že žalobci nemůže být kladena k tíži současná nedostupnost účetnictví společnosti REALSTEEL, s.r.o., pak nemůže být s takovou námitkou s ohledem na zákonnou úpravu rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně úspěšný. 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 ve věci sp. zn. 1 Afs 54/2004, 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 ve věci sp. zn. 5 Afs 147/2004, podle kterého 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. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí tyto doklady nevěrohodnými, neúplnými, neprůkaznými nebo nesprávnými (§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, přičemž stejná právní úprava byla obsažena i v § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků, účinném do 31.12.2010). Neunesení důkazního břemene daňovým subjektem neznamená, že správce daně má povinnost relevantní důkazy sám vyhledávat (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2008 ve věci sp. zn. 8 Afs 70/2007).

K žalobní námitce, že seznámení s výsledkem kontrolního zjištění ze dne 9.12.2011, č.j. 372714/11/303933705637, a zpráva o daňové kontrole ze dne 26.7.2012, č.j. 369611/11/303936705637, nemohou obstát jako podklad dodatečného platebního výměru, neboť neobsahují úvahy správce daně k předloženým důkazním prostředkům, soud uvádí, že o zahájení, průběhu a ukončení daňové kontroly sepíše správce daně zprávu o daňové kontrole, která obsahuje výsledek kontrolního zjištění, včetně hodnocení důkazů zjištěných v průběhu daňové kontroly, a odkaz na protokoly nebo úřední záznamy (§ 88 odst. 1 daňového řádu). Všechny citované náležitosti předmětné dokumenty obsahují; poukazoval-li žalobce konkrétně na chybějící hodnocení důkazních prostředků, to je vyčerpávajícím způsobem provedeno na straně 22 až 23 zprávy o daňové kontrole, a dále na straně 12 až 14 písemnosti seznámení s výsledkem kontrolního zjištění, obsažených ve správním spise, tak jak byl žalovaným soudem předložen. Zpráva o daňové kontrole netrpí tedy žádnou vadou, která by mohla způsobit nezákonnost dodatečného platebního výměru.

V. Závěr

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 REALSTEEL, s.r.o. poskytla plnění v podobě dodání materiálu a montážních prací). Žalovaný tedy nepochybil, pokud u těchto plnění neuznal nárok na odpočet daně z přidané hodnoty za oprávněný.

Soud tak neshledal žádný z uplatněných žalobních bodů důvodným a nad rámec uplatněných žalobních bodů nezjistil žádnou vadu, jež by měla za následek nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí a k níž by musel přihlížet z úřední povinnosti.

Soud proto žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

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). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže 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 13. srpna 2014

David Raus
předseda senátu