



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky a soudců JUDr. Viktora Kučery a JUDr. Petra Polácha v právní věci žalobce: **Režňák, s.r.o.**, se sídlem Lipov 549, zast. Ing. Ivanem Kučerou, daňovým poradcem se sídlem Na Zápovědi 428, Uherské Hradiště, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 10. 5. 2012, č. j. 6850/12-1303-701728,

t a k t o :

- I. Žaloba **s e z a m í t á**.
- II. Žalobce **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

Žalobou doručenou Krajskému soudu v Brně dne 10. 7. 2012 se žalobce domáhá zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 10. 5. 2012, č. j. 6850/12-1303-701728, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2008 vydanému Finančním úřadem Veselí nad Moravou (dále jen „správce daně“) dne 22. 3. 2011, č. j.

22332/11/311921701483 (dále jen „dodatečný platební výměr“). Dodatečným platebním výměrem správce daně žalobci doměřil DPH podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“) ve výši 47 645 Kč a současně podle § 37b odst. 1 písm. a) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), ve spojení s § 264 odst. 13 daňového řádu vznikla žalobci zákonná povinnost uhradit penále ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. ve výši 9 529 Kč.

K dodatečnému doměření DPH došlo v souvislosti s neuznáním subdodavatelských prací od společnosti D.H.R. Group s.r.o. jako faktického uskutečnění přijatých plnění dle ust. § 72 odst. 1 a § 73 odst. 1 ZDPH při realizaci zakázky „natěry akce Tomáš Ratíškovice“ na základě předložených faktur od dodavatele D.H.R. Group s.r.o. č. 280100116 ze dne 28. 11. 2008, cena bez DPH 135 970 (DPH ve výši 25 834,30) a č. 280100126 ze dne 31. 12. 2008, cena bez DPH 114 790 Kč (DPH 21 810,10).

II. Obsah žaloby

Podle žalobce žalovaný při přezkoumání rozhodnutí správce daně porušil § 114 odst. 2 daňového řádu, neboť se ztotožnil se skutkovými a právními závěry přezkoumávaného rozhodnutí a nesprávně aplikoval ustanovení daňového řádu, zákona o správě daní a poplatků a s nimi související ustanovení ZDPH. Podle žalobce nebyl důvod k neuznání hodnoty subdodavatelských prací od společnosti D.H.R. Group s.r.o. jako přijatého zdanitelného plnění v souvislosti s realizací zakázky „natěry akce Tomáš Ratíškovice“, neboť žalobce předloženými důkazy prokázal tvrzení skutečností, které měly vliv na posouzení správnosti stanovení daně.

Žalobce napadá skutečnost, že se žalovaný ztotožnil se závěry rozhodnutí správce daně ohledně svědecké výpovědi jednatele společnosti D.H.R. Group s.r.o. pana C. Podle žalovaného svědecká výpověď neprokazuje, že skutečně došlo ke konkrétním plněním vyfakturovaným dodavatelskou fakturou č. 280100116 ze dne 28. 11. 2008 v ceně bez DPH 114 790 Kč, a proto podle žalovaného nemůže být tímto způsobem prokázáno přijetí zdanitelného plnění podle § 72 a 73 ZDPH. Tato svědecká výpověď tak byla podle žalobce vyhodnocena v rozporu s § 8 odst. 1 daňového řádu, § 72 ZDPH a základními zásadami daňového řízení podle § 5 až § 9 daňového řádu.

Žalobce za zásadní ze svědecké výpovědi, která se uskutečnila dne 5. 5. 2010 na Finančním úřadě v Uherském Brodě (protokol č. j. 42546/10338932705508), považuje, že svědek nepopřel spolupráci žalobce se společností D.H.R. Group s.r.o. v roce 2008 v podobě dodávky natěračských prací se společností D.H.R. Group s.r.o., dále uvedení skutečností, že předmětné práce nebyly provedeny přímo společností D.H.R. Group s.r.o., ale prostřednictvím dalších dodavatelů. Podle žalobce tak výpověď svědka dokazuje, že žalobce provedl natěračské práce pro společnost D.H.R. Group s.r.o. prostřednictvím subdodavatelských prací.

Žalobce dále uvádí, že veškeré skutečně vynaložené náklady žalobce za zdaňovací období roku 2008 a uplatnění DPH na vstupu řádně dokladoval účetní evidencí ve smyslu zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“) a

evidenci pro daňové účely dle ust. § 100 ZDPH. Svědeckou výpovědí pana C.a a předloženými účetními doklady byly dostatečně prokázány skutečnosti uvedené žalobcem v daňovém přiznání. Při provádění daňové kontroly žalovaný nezpochybnil věrohodnost předložené účetní evidence. Podle žalobce provedení důkazu svědeckou výpovědí nezprošťuje žalovaného povinnosti podle § 8 odst. 1 a § 90 odst. 2, § 93 až § 96 daňového řádu a žalovaným tak nebyly řádně zjištěny všechny skutečnosti rozhodné pro řádné stanovení daně, jelikož výsledek dokazování postavil pouze na jediném nesprávně vyhodnoceném důkazu. Při provádění daňové kontroly rovněž nebyla konstatována nevěrohodnost účetní evidence a ani evidence pro daňové účely ve smyslu ust. § 100 ZDPH.

Podle žalobce byly splněny podmínky § 72 a 73 ZDPH, neboť přijatá zdanitelná plnění byla použita pro ekonomickou činnost žalobce a byla použita pro uskutečněná zdanitelná plnění, u kterých byla povinnost přiznat DPH na výstupu (vydané faktury na společnost INPOS ROHATEC, s.r.o. za provedené natěračské práce). Nárok na odpočet byl prokázán řádnými daňovými doklady vystavenými plátcem daně, a to společností D.H.R. Group s.r.o. K výhradám správce daně k časové souvislosti přijatých a vydaných faktur za provedené natěračské práce žalobce odkazuje na protokol o ústním jednání ze dne 26. 11. 2010, č. j. 32722/10/31193070257, na odpověď na výzvu ze dne 6. 6. 2010, kde byl žalobcem uveden soupis vydaných faktur bez přiřazení faktur k subdodavatelským fakturám od společnosti D.H.R. Group s.r.o.. Následné přiřazení jednotlivých faktur bylo provedeno správcem daně svévolně.

Dále žalobce nesouhlasí s tvrzením žalovaného, že správce daně postupoval v souladu se zákonem a nálezem Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, kde bylo Ústavním soudem vysloveno, že § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoli, ale pouze k tomu, co tvrdí daňový subjekt sám. Žalovaný však v průběhu kontroly takto nepostupoval, jelikož po žalobci požadoval prokázání skutečností, které neměly žádnou souvislost s tím, co žalobce uvedl v přiznání k DPH za čtvrtletí roku 2008. Podle žalobce tak žalovaný neprovedl objektivní hodnocení důkazů a porušil tak ustanovení § 5 odst. 1 a 3, § 8 odst. 1, § 92, § 114 až § 115 daňového řádu a ustanovení § 20, § 23 a § 24 zákona o daních z příjmů.

Žalobce dále v podané žalobě uvedl, že v případě, že žalobou napadené rozhodnutí nebude soudem zrušeno, žádá, aby soud provedl důkazy listinnými materiály, a to předložením dokladů účetní evidence, doklady z daňové kontroly, výzvy, záznamy, eventuálně si vyžádal znalecký posudek z oboru ekonomika – účetnictví, ceny, odhady.

III. Vyjádření žalovaného

Žalovaný ve vyjádření uvádí, že důkazní břemeno v daňovém řízení nese daňový subjekt, který musí pro úspěšnost ve věci toto břemeno unést, a to tak, že tvrzená skutečnost bude žalobcem tvrzenými důkazy dostatečně prokázána. Podle žalovaného je však třeba rozlišovat mezi důkazním břemenem, povinností tvrzení a důkazní povinností, kdy důkazní povinností je předložit důkazní prostředky k výzvě správce daně.

K úvodní žalobní námitce žalovaný uvádí, že nepostačuje to, že z důkazního prostředku – výsledku svědka vyplýne, že nelze popřít to, že se uskutečnilo tvrzené zdanitelné plnění zejména pak v situaci, kdy existují další důvodné pochybnosti o jeho uskutečnění. K výpovědi svědka pana C. žalovaný uvádí, že tato byla vyhodnocena jako nezpůsobilá prokázat, že skutečně došlo ke konkrétním plněním podle dodavatelských faktur, nemůže tak být prokázána účinnost předmětných nákladů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Dále podle žalovaného svědek pouze potvrdil vlastnoruční podpis předmětných faktur, k vlastnímu uskutečnění fakturovaných plnění svědek uvedl, že sám práce neprováděl, a že tyto práce byly provedeny prostřednictvím jiných dodavatelů, které však neidentifikoval. Výpověď svědka tak žalovaný v souladu s názorem správce daně považoval za neosvědčující uskutečnění předmětných plnění.

K námitce zaúčtování předmětných nákladů žalovaný uvádí, že nepostačí, aby žalobce tvrdil, že předmětná plnění nastala, ale žalobce je povinen prokázat, že došlo k faktickému plnění deklarovaným dodavatelem, v rozsahu a v cenách uvedených na předmětných dodavatelských fakturách.

K tvrzeným rozporům napadeného rozhodnutí se zásadami logického uvažování žalovaný poukazuje na deficit uplatněných námitek ve vztahu k jejich adresnosti. Žalovaný trvá na svém názoru ohledně časového hlediska vydání předmětných faktur. Pokud došlo k uskutečnění plnění dle odběratelské faktury č. 000055/2008 v ceně bez daně z přidané hodnoty 213 973 Kč již dne 7. 8. 2008, nemohlo být v této fakturaci žalobce pro jeho odběratele z časového hlediska obsaženo žádné plnění dle předmětných dodavatelských faktur, neboť tyto obsahují pozdější data uskutečnění deklarovaných plnění – dodavatelské faktury č. 280100116 datum 28. 11. 2008 a u faktury č. 280100126 datum 31. 12. 2008 a smlouva ze dne 10. 10. 2008 nemá žádnou vazbu na odběratelskou fakturu č. 000055/2008 ze dne 2. 7. 2008. Odběratelskou fakturou č. 000104/2008 ze dne 9. 12. 2008 byla fakturována odběrateli žalobce malba výrobní haly Tomáš Ratíškovice, tedy s předmětnými dodavatelskými fakturami nekoresponduje předmět fakturace. Pokud podle žalovaného došlo k uskutečnění plnění podle dodavatelské faktury č. 280100126 až dne 31. 12. 2008, nemohlo být takto deklarované plnění z časového hlediska obsaženo ve fakturaci žalobce pro jeho odběratele dle uvedených odběratelských faktur, neboť ke všem plněním dle těchto faktur došlo již před uvedeným datem.

Námitka porušení zásad daňového řízení podle žalovaného pro svoji neadresnost neobstojí. Podle žalovaného je žalobce v důkazní nouzi a nepředložil žádný věrohodný důkaz, který by osvědčil, že skutečně došlo k deklarovaným plněním dle předmětných dodavatelských faktur č. 280100116 ze dne 28. 11. 2008 a č. 280100126 ze dne 31. 12. 2008. Správce daně proto nemohl přiznat uplatňovaný nárok na odpočet DPH.

IV. Právní hodnocení soudu

Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první, zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů – dále jen „s.ř.s.“), jakož i řízení předcházející jeho vydání. Dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, že napadené rozhodnutí

žalovaného bylo vydáno v souladu se zákonem. O žalobě soud rozhodl, aniž nařizoval jednání, za podmínek vyplývajících z ust. § 51 odst. 1 s.ř.s. poté, kdy účastníci řízení s tímto postupem vyslovili souhlas.

V zásadě jediným předmětem sporu je to, že žalobce si uplatnil na vstupu odpočet DPH z dodavatelské faktury od dodavatele D.H.R. Group s.r.o. č. 280100116 ze dne 28. 11. 2008, cena bez DPH 135 970 Kč DPH ve výši 25 834,30 a č. 280100126 ze dne 31. 12. 2008, cena bez DPH 114 790 Kč, DPH ve výši 21 810,10 Kč. Podle žalovaného žalobce neprokázal faktické uskutečnění zdanitelného plnění podle předmětných dodavatelských faktur ve smyslu § 72 a 73 ZDPH, přičemž žalovaný v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí konstatoval, že nepostačí pouze tvrdit, ale žalobce je povinen následně svá tvrzení podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků a § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu prokázat, což se podle žalovaného žalobci za celé řízení nepodařilo. Naopak žalobce tvrdí, že faktické uskutečnění zdanitelného plnění bylo žalobcem v řízení prokázáno předloženými důkazy. Žalobce však brojí proti postupu žalovaného, jímž žalovaný přejal závěry správce poplatku ohledně prokázání tvrzených skutečností. Podle žalobce žalovaný nevzal v úvahu všechny žalobcem předložené důkazy a následně své závěry opřel o hodnocení pouze jediného důkazu, který však dle žalovaného nebyl vyhodnocen správně.

Otázka vzniku nároku na odpočet daně z přidané hodnoty je otázkou hmotněprávní, tudíž v případě jejího posuzování je nutné postupovat podle předpisů účinných v okamžiku vzniku nároku na odpočet, tj. okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně (blíže viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 6. 2010, č. j. 9 Afs 2/2010 – 243).

Podle § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty účinného do 31. 12. 2008 platí, že nárok na odpočet daně má plátec, 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.

Dále pak ust. § 73 zákona o dani z přidané hodnoty upravuje podmínky uplatnění nároku na odpočet daně. Podle § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty plátec prokazuje nárok na odpočet daně daňovým dokladem, který byl vystaven plátcem a byl zaúčtován podle zvláštního právního předpisu (viz § 3 odst. 1 zák. č. 353/2001 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů), popřípadě evidován podle § 100 u plátců, kteří nevedou účetnictví. V případě splátkového nebo platebního kalendáře je tato podmínka splněna zaúčtováním jednotlivých částek uvedených na těchto daňových dokladech, popřípadě jejím zaevidováním podle § 100 u plátců, kteří nevedou účetnictví.

Lze tedy shrnout, že z výše uvedených ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty a zákona o správě daní a poplatků je možné vymezit následující podmínky pro úspěšné uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. Daňový subjekt je povinen prokázat, že došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, toto zdanitelné plnění bylo použito plátcem pro uskutečnění jeho ekonomické činnosti, dodavatel je plátcem daně z přidané hodnoty a veškeré tyto skutečnosti osvědčuje zaúčtovaný daňový doklad, který má předepsané náležitosti. Tyto podmínky musí být pro úspěšné uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty splněny

kumulativně, tzn. že nesplnění byť jedné z těchto podmínek znamená, že nárok na odpočet daně nelze uplatnit.

Vedle této skutečnosti je třeba zohlednit i problematiku rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. S ohledem na ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků je povinen daňový subjekt prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování, leží důkazní břemeno ohledně oprávněnosti konkrétního výdaje jako daňového odpočtu na žalobci, který je povinen prokázat kumulativní splnění všech podmínek pro úspěšné uplatnění nároku na odpočet daně. Tato povinnost stíhá daňový subjekt v případě, že správci daně vzniknou pochybnosti o oprávněnosti uplatnění nároku na odpočet daně. Tyto pochybnosti musí být správcem daně řádně konkretizovány tak, aby následně důkazní břemeno přešlo na daňový subjekt.

V případě, že nárok na odpočet daně je prokazován daňovým dokladem, je třeba zdůraznit, že doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet DPH, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění. Ke stejnému závěru dospěl Nejvyšší správní soud ve své judikatuře; srov. např. rozsudek ze dne 13. 8. 2008, č. j. 9 Afs 204/2007 – 72, či rozsudek ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006 – 107, ve kterém výslovně uvedl: *„Prokazuje-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“*.

V posuzovaném případě správce daně zahájil dne 23. 10. 2010 u žalobce kontrolu DPH i za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2008. V souvislosti s probíhající daňovou kontrolou byl žalobce výzvou ze dne 21. 7. 2010, č. j. 32501/10/311930707257 vyzván k prokázání uskutečnění zdanitelných plnění dle předmětných dokladů a k prokázání toho, že přijatá zdanitelná plnění byla použita k uskutečnění ekonomické činnosti žalobce. K prokázání těchto skutečností byl vyzván opakovaně (výzva č. j. 45232/10/311930707257 ze dne 1. 9. 2010). Jednalo se o doklady: dodavatelská faktura č. 280100126 ze dne 31. 12. 2008 – fakturace za nátěry akce „Tomáš“ Ratíškovice, v částce 114 790 Kč a DPH ve výši 21 810,10 Kč a dodavatelská faktura č. 280100116 ze dne 28. 11. 2008 – fakturace za nátěry akce „Tomáš“ Ratíškovice, v částce 135 970 Kč a DPH ve výši 25 834,30 Kč. Současně byl v této výzvě žalobce poučen, co má k požadovaným dokladům doložit.

Na výzvu správce daně ze dne 21. 7. 2010, č. j. 32501/10/311930707257, žalobce reagoval odpovědí na výzvu doručenou správci daně dne 6. 9. 2010, kde uvedl, že předložené důkazní prostředky v podobě faktur – daňových dokladů od společnosti D.H.R. Group s.r.o. za skutečně provedené natěračské práce, stvrzenky o zaplacení uvedených faktur vystavené společností D.H.R. Group s.r.o., smlouva o dílo uzavřená se společností D.H.R. Group s.r.o., svědecká výpověď pana O. C., tehdejšího jednatele společnosti D.H.R. Group s.r.o., zachycená v protokolu sepsaném na Finančním úřadě v Uherském Brodě dne 5. 5. 2010, č. j. 42546/10/338932705508, jednoznačně prokazují, že náklady na natěračské subdodavatelské práce jsou nákladem ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů a mají přímou souvislost

s dosaženými zdanitelnými příjmy a daň z přidané hodnoty na vstupu byla uplatněna v souladu se zákonem.

Správce daně dne 9. 3. 2010 dožádal Finanční úřad pro Prahu 8, jelikož měl pochybnosti o skutečném provedení výše uvedených fakturovaných prací dodavatelskou společností D.H.R. Group s.r.o, o sdělení skutečnosti, zda se předmětné faktury nacházejí v účetní evidenci společnosti, zda doklady subjekt vystavil a má je zaúčtovány ve výnosech, zda o úhradách v hotovosti daňový subjekt účtoval a zda bylo odvedeno DPH na výstupu. Finanční úřad pro Prahu 8 odpověděl dne 8. 4. 2010 s tím, že požadované úkony nelze provést, neboť na adrese dle obchodního rejstříku se daňový subjekt D.H.R. Group s.r.o. nenachází. Současně byla správci daně sdělena adresa nového sídla společnosti, jméno nového jednatele a zaslána sestava odvodu DPH do státního rozpočtu.

Dále pak správce daně dne 9. 3. 2010 dožádal Finanční úřad v Uherském Brodě o provedení svědecké výpovědi pana O. C., který byl ve zdaňovacím období roku 2008 jednatelem společnosti D.H.R. Group s.r.o. Svědecká výpověď se uskutečnila dne 5. 5. 2010 a byla zachycena do protokolu č. j. 42546/10/338932705508. Ze svědecké výpovědi vyplynulo, že zná jednatele žalobce P. R, nevyvrátil obchodování s žalobcem, ale nevzpomněl si na konkrétní zdanitelná plnění, která společnost D.H.R. Group s.r.o. se žalobcem uskutečnila ve zdaňovacím období roku 2008, dále potvrdil podpis vystavených faktur, ale nikoli jejich vystavení, které bylo provedeno tehdejší účetní společností. Fakturované práce však byly podle svědecké výpovědi provedeny jinou dodavatelskou firmou, jelikož společnost D.H.R. Group s.r.o. neměla zaměstnance. Dále svědek uvedl, že společnost přiznala daň na výstupu podle uskutečněných plnění, což však nedokázal doložit, jelikož účetnictví společnosti D.H.R. Group s.r.o. předal jejímu současnému majiteli p. V. K. Svědek však doložil kopii úředního záznamu č. j. KRPB-15627-1/PŘ-2009-060216 ze dne 16. 2. 2009 o podání vysvětlení pana V. K. na Policii ČR ve věci odcizení notebooku a firemních písemností D.H.R. Group s.r.o. z neuzamčeného firemního automobilu.

Výzvou ze dne 5. 10. 2010, č. j. 48797/10/311930707257, správce daně vyzval žalobce jednak k doložení služebních jízd zaměstnanců žalobce do Ratíškovice za účelem provedení zakázky za období červen, listopad a prosinec 2008 jako pracovní cesty vykonané v rámci podnikatelské činnosti, a jednak k uvedení konkrétního místa uskutečnění zakázky s tím, které práce byly vyúčtovány dalšímu odběrateli. Žalobce na tuto výzvu reagoval dopisem ze dne 22. 10. 2010, kde uvedl, že se služební cesty v měsíci červnu 2008 (chybně uvedeno 2009) uskutečnily v souvislosti s realizací zakázky – malby a nátěry výrobní haly – soustružna Tomáš Ratíškovice podle faktury č. 000055/2008 ze dne 2. 7. 2008 v celkové částce 254 628 Kč. Služební cesty v listopadu 2008 se uskutečnily v souvislosti s realizací zakázky – malby a nátěry výrobní haly – soustružna Tomáš Ratíškovice podle faktury č. 000104/2008 ze dne 9. 12. 2008 v částce 51 876 Kč. Služební cesty v prosinci 2008 se uskutečnily v souvislosti s realizací zakázky – malby a nátěry výrobní haly – soustružna Tomáš Ratíškovice podle faktury č. 000115/2008 ze dne 20. 12. 2008 v částce 178 500 Kč. Adresátem předmětných faktur byla společnost INPOS Rohatec s.r.o.

Správce daně provedl následně dožádání u Finančního úřadu v Hodoníně dne 18. 5. 2010, č. j. 32519/10/311930707257, aby ten provedl místní šetření a zjistil, zda společnost INPOS

Rohatec eviduje ve svém účetnictví faktury č. 104/2008 a 115/2008 a další doklady týkající se obchodování s žalobcem v zakázce nátěrových prací ve výrobní hale Tomáš Ratíškovice, zda je tato výrobní hala v majetku společnosti INPOS Rohatec s.r.o., zda má tato společnost v držení smlouvy o dílo, předávací a zjišťovací protokoly týkající se plnění podle uvedených faktur, informace o provedených fakturovaných pracích, případně zda byly tyto práce přefakturovány na jiného odběratele, dále kdo fakturované práce domlouval a přímo prováděl. Finanční úřad v Hodoníně reagoval na předmětnou výzvu předložením všech požadovaných dokladů, včetně knihy vjezdu všech vozidel do objektu v předmětném období.

Následně správce daně seznámil dne 26. 11. 2010 zástupce žalobce s výsledky daňové kontroly (protokol ze dne 26. 11. 2010, č. j. 32722/10/311930707257). Žalobci bylo sděleno, že správce daně zjistil, že společnost D.H.R. Group s.r.o. nevlastnila živnostenské oprávnění na provádění fakturovaných prací, pro místně příslušného správce daně je dodavatelská společnost nekontaktní, společnost D.H.R. Group s.r.o. neposkytla správci daně součinnost, ze svědecké výpovědi svědka O. C. vyplynulo, že jednatele žalobce viděl pouze jedenkrát, ohledně uskutečnění dalších obchodů s žalobcem vypovídal svědek neurčitě, vystavení a zaúčtování faktur nemohl svědek pro ztrátu účetnictví doložit, na otázky týkající se skutečného provedení a úhrady prací svědek odpovídal neurčitě. Správce daně tedy vyhodnotil svědeckou výpověď pana O. C. jako neprokazující uskutečnění prací fakturovaných společností D.H.R. Group s.r.o. Dále správce daně zjistil, že práce fakturované dodavatelskou společností D.H.R. Group s.r.o. dle faktury č. 280100116 ze dne 28. 11. 2008 a č. 280100126 ze dne 31. 12. 2008 byly žalobcem přiřazeny i k zakázce, která byla žalobcem vyúčtována vystavenou fakturou č. 000055/2008 ze dne 2. 7. 2008, a to přesto, že vyúčtování odběrateli INPOS Rohatec s.r.o. předchází min. o 5 měsíců datum uskutečnění zdanitelného plnění z dodavatelských faktur od společnosti D.H.R. Group s.r.o. a je v rozporu s předloženou smlouvou o dílo uzavřenou mezi žalobcem a společností D.H.R. Group s.r.o. ze dne 10. 10. 2008. Další skutečností, která byla předmětem daňové kontroly, bylo zjištění vjezdu firemních vozidel žalobce do areálu výrobní haly Tomáš Ratíškovice. Z předloženého správce daně dospěl k závěru, že v období od 31. 10. 2008 do 31. 12. 2008 vjížděly za účelem provádění malířských a natěračských prací do areálu, kde se nachází hala „Tomáš“, pouze firemní vozy žalobce. K výzvě správce poplatku o podrobnostech úhrady předmětných faktur a jednání s dodavatelskou firmou se žalobce nevyjádřil. K požadavku správce daně na prokázání skutečného provedení předmětných prací žalobce uvedl, že důkazní prostředky v podobě svědecké výpovědi pana C. a účetní doklady dostatečně prokazují skutečné provedení subdodavatských prací a jejich oprávněné proúčtování žalobcem, včetně oprávněného uplatnění daně z přidané hodnoty na vstupu. Správce daně uzavřel, že žalobce nedostal své povinnosti podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků a neunesl tak k uvedeným dokladům důkazní břemeno. Naopak bylo správcem daně prokázáno, že práce na zakázce maleb a nátěrů výrobní haly Tomáš Ratíškovice byly prováděny pouze vlastními zaměstnanci žalobce. Správce daně tak vyloučil uvedené doklady z daňově účinných nákladů společnosti i z uplatněného nároku na odpočet DPH.

Z výše uvedeného průběhu řízení je zřejmé, že v řízení před správcem daně bylo v průběhu daňové kontroly shromážděno větší množství důkazů a správce daně tak závěry o neunesení důkazního břemene žalobce ve vztahu k prokázání faktického uskutečnění zdanitelného plnění nezaložil pouze na žalobcem uváděných důkazech, ale v rámci svých

kontrolních zjištění prováděl dokazování tak, aby byl dostatečně zjištěn skutečný stav věci. Následně pak správce daně ve Zprávě o daňové kontrole provedl komplexní hodnocení všech shromážděných důkazů a v rámci tohoto hodnocení dospěl k závěru, že správce daně v průběhu daňové kontroly prokázal ve vztahu k důkazům předloženým žalobcem (svědecká výpověď O. C., předložené účetní doklady) existenci skutečností vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví ve smyslu § 31 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků. V žalobou napadeném rozhodnutí se následně žalovaný ztotožnil se závěry správce daně ohledně vyhodnocení shromážděných důkazních prostředků. Jelikož odvolání žalobce napadalo shodně s uplatněnými žalobními námitkami vyhodnocení svědecké výpovědi pana O. C. a předložených faktur, žalovaný se vyjádřil pouze k hodnocení těchto důkazů a dále ve zbytku uvedl, že se plně ztotožňuje se závěry správce daně. V tomto postupu žalovaného soud neshledal porušení § 8 odst. 1 daňového řádu, § 92 odst. 2 a § 93 až § 96 daňového řádu, neboť žalovaný, jakož i správce daně, provedl komplexní hodnocení všech shromážděných důkazů.

Námitku žalobce směřující proti porušení § 114 odst. 2 daňového řádu soud rovněž neshledal důvodnou. Podle § 114 odst. 2 daňového řádu odvolací orgán přezkoumá odvoláním napadené rozhodnutí vždy v rozsahu požadovaném v odvolání. Odvolací orgán však není návrhy odvolatele vázán, a to ani v případě, že v odvolání neuplatněné skutečnosti ovlivní rozhodnutí v neprospěch odvolatele. Z rozhodnutí žalovaného nevyplývá, že by tento postup nebyl dodržen.

Podle § 8 odst. 1 daňového řádu správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.

Podle § 92 odst. 2 daňového řádu správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Podle § 92 odst. 3 daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Podle § 92 odst. 4 daňového řádu, 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 § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků byl daňový subjekt povinen prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování, nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván v průběhu daňového řízení.

Podle § 93 odst. 1 daňového řádu jako důkazních prostředků lze užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení. Jde zejména o tvrzení daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci.

Podle § 16 zákona o správě daní a poplatků (obdobně též § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu) má daňový subjekt povinnost předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení.

Žalobce se neztotožnil se závěry správce daně ohledně hodnocení svědecké výpovědi pana O. C., tehdejšího jednatele společnosti D.H.R. Group s.r.o. Podle žalobce svědecká výpověď jasně prokazuje, že byly natěračské práce provedeny pro žalobce prostřednictvím subdodavatelských prací. Soud se při hodnocení svědecké výpovědi pana O. C. plně ztotožnil se závěry správce daně, jakož i žalovaného, že tato výpověď není způsobilá prokázat, že došlo ke skutečnému uskutečnění natěračských prací prostřednictvím subdodavatelské firmy. Pro neurčitost svědecké výpovědi tak nemohly být účinně odstraněny pochybnosti správce daně o reálném provedení výše uvedených prací (svědek ve výpovědi uvedl pouze nejasné odpovědi na kladené otázky, na většinu otázek pro značný časový odstup nedokázal odpovědět). Jediné, co bylo svědeckou výpovědí pana O. C. prokázáno, bylo podepsání předmětných faktur, což však skutečné provedení předmětných prací prostřednictvím subdodavatele neprokázalo. Dále bylo zachyceno v protokolu o svědecké výpovědi ze dne 5. 5. 2010, č. j. 42546/10/338932705508, že žalobce v průběhu výpovědi svědkovi nekladal žádné doplňující otázky, ani nevyžadoval kladení dalších otázek, které by prokazovaly žalobcem tvrzené skutečnosti.

Žalobce napadá zejména hodnocení odpovědi svědka na otázku, zda společnost D.H.R. Group s.r.o. obchodovala v roce 2008 se žalobcem, kdy svědek odpověděl, že je to možné. Podle žalobce z této odpovědi jasně vyplývá, že svědek nepopřel obchodní spolupráci v podobě natěračských prací. Podle názoru soudu z odpovědi svědka sice vyplývá, že obchodní spolupráce mezi žalobcem a společností D.H.R. Group s.r.o. v roce 2008 proběhla, ale vzhledem k tomu, že svědeckou výpovědí mělo být prokázáno skutečné provedení předmětných prací, tato odpověď svědka nijak neprokazuje, že předmětné práce byly skutečně provedeny. Dále žalobce uvádí, že z odpovědi svědka na otázku kdy, kde a v jakém termínu byly předmětné práce provedeny, kdy svědek uvedl, že společnost D.H.R. Group s.r.o. neměla zaměstnance a předmětné práce tak byly provedeny prostřednictvím subdodavatelských prací. Ve vztahu k této odpovědi svědka bylo třeba zohlednit hlavní účel prováděných důkazů, kterým bylo odstranění pochybností správce daně ohledně skutečného provedení předmětných prací. Ani z této odpovědi svědka nebylo lze dovodit, že k uskutečnění předmětných prací prostřednictvím subdodavatelské firmy skutečně došlo. S ohledem na výše uvedené soudu nezbylo, než se ztotožnit se závěrem žalovaného, že svědeckou výpovědí nebylo lze zjišťované skutečnosti prokázat. Pochybnosti správce daně ohledně přijetí uskutečněného zdanitelného plnění tak provedeným důkazem odstraněny nebyly.

Dále žalobce namítá, že vedle svědecké výpovědi pana O. C. byl žalobce výzvou ze dne 21. 7. 2010, č. j. 32501/10/311930707257 vyzván správcem daně k prokázání plnění podle dodavatelské faktury od společnosti D.H.R. Group s.r.o. na 114 790 Kč a DPH ve výši 21 810,10 Kč a 135 970 Kč a DPH ve výši 25 834,30 Kč za provedené nátěry v akci „Tomáš Ratíškovice“, ačkoli je prokázal řádně vedenou účetní evidencí a evidencí pro daňové účely dle ust. § 100 ZDPH.

V případě pochybností správce daně o skutečném uskutečnění zdanitelných plnění byl žalobce povinen prokázat nejen to, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo způsobem deklarovaným na příslušném účetním dokladu. Žalobce založil prokázání skutečného uskutečnění zdanitelného plnění na svědecké výpovědi pana O. C. a na účetních dokladech a dodavatelských fakturách tvrzené dodavatelské společnosti. Tyto důkazy však nebyly

způsobilé samostatně a ani ve vzájemném souhrnu prokázat skutečnosti zjišťované správcem daně. Žalobce tak neunesl důkazní břemeno ve vztahu k prokazovaným skutečnostem a nebyly tak splněny podmínky nároku na odpočet DPH podle § 72 a 73 ZDPH.

Z výše popsaného průběhu řízení vyplynulo, že se správce daně pokusil na základě výše uvedených výzev odstranit pochybnosti, které vznikly v souvislosti se stanovením daňové povinnosti žalobce a shromáždil tak prostřednictvím dožádaných správců daně svědecké výpovědi a provedl místní šetření. I tyto získané důkazy následně správce daně hodnotil ve zprávě o výsledcích daňové kontroly, se kterými byl žalobce seznámen (viz protokol ze dne 26. 11. 2010, č. j. 32722/10/311930707257), a ze které následně vycházel i platební výměr správce daně. Jelikož však odvoláním žalobce brojil proti platebnímu výměru stejnými námitkami směřujícími proti hodnocení svědecké výpovědi pana O. C., nebylo povinností žalovaného provést opětovně celkové hodnocení důkazů provedené správcem daně, se kterým se následně žalovaný ztotožnil. Nelze tak souhlasit s názorem žalobce, že by provedené důkazy nebyly hodnoceny v žalobou napadeném rozhodnutí komplexně a žalovaný tak dostal povinnosti vyplývající z § 8 daňového řádu, tedy provést hodnocení důkazů v souladu se zákonem.

K žalobcem tvrzenému porušení § 90 odst. 2 daňového řádu soud uvedl následující. Správce daně byl povinen v rámci daňové kontroly od 1. 1. 2011 postupovat podle zák. č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů, neboť podle § 264 odst. 1 je stanoveno, že řízení nebo postupy, které byly zahájeny podle dosavadních právních předpisů, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona dokončí a práva a povinnosti z nich plynoucí se posoudí podle ustanovení tohoto zákona, která upravují řízení nebo postupy, které jsou jim svou povahou nebo účelem nejbližší. Ustanovení § 90 odst. 2 však nebylo v souzené věci aplikovatelné, jelikož je použitelné v případě postupu při odstranění pochybností ve smyslu § 89 a násl. daňového řádu. Toto ustanovení tak není pro účely probíhající daňové kontroly aplikovatelné a správce daně a následně i žalovaný nebyl povinen podle tohoto ustanovení postupovat.

Dále žalobce brojí proti postupu, kdy byl vyzván správcem daně k prokázání skutečností, které sám daňový subjekt v daňovém přiznání netvrdil. Podle žalobce tak žalovaný jednal v rozporu s nálezem Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, zveřejněný pod číslem 130/1996 Sb. Žalobce uvádí, že v průběhu řízení byl správcem daně v rozporu s uvedeným nálezem Ústavního soudu vyzván k dokázání skutečností nesouvisejících s podaným daňovým přiznáním, např. evidenci vjezdu a výjezdu vozidel do areálu společnosti T Machinery a.s., údaje o přepravě osob dodavatele a jejich vybavení pracovními pomůckami.

Podle nálezu Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95 „*Ustanovení § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v platném znění, nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám. Taková úprava důkazního břemene v daňovém řízení není v rozporu s ustanovení čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod ani s jinými ústavně zaručenými právy a svobodami.*“

Opět nelze s názorem žalobce souhlasit, neboť skutečnosti, které byly správcem daně zjišťovány v průběhu daňové kontroly velice úzce souvisely s žalobcovými tvrzeními

a zejména z důvody, pro něž byla daňová kontrola prováděna. Právě uskutečněním jízd zaměstnanců subdodavatelské firmy mělo být zjištěno, že natěračské práce byly subdodavatelem skutečně pro žalobce provedeny. Stejně je nutno nahlížet na informace o počtu přepravovaných osob a přepravovaného materiálu.

K návrhu důkazních prostředků, které by měly být před soudem provedeny, soud uvedl, že vzhledem ke skutečnosti, že žalobce neprokázal skutečnost, že se uskutečnilo v účetních dokladech deklarované plnění, nebyla cena plnění předmětem daňové kontroly. Žalobcem navržené důkazy se však vztahují právě k ceně předmětnému plnění a nesouvisí tak s jádrem sporu v nyní souzené věci. Provedení těchto důkazních prostředků tak nemůže mít na předmět řízení vliv.

Na základě výše uvedeného Krajský soud v Brně shledal žalobcovy námitky nedůvodnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu jako nedůvodnou postupem podle § 78 odst. 7 s.ř.s.

V. Náklady řízení

Výrok o nákladech řízení vychází z ustanovení § 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. Žalobce v řízení úspěšný nebyl, proto mu právo na náhradu nákladů řízení nevzniklo. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak, jakožto úspěšnému účastníkovi 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.

Brno 24. 4. 2014

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu