



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 20.9.2011, č.j. 11553/11-1200-701858, ve věci daně z příjmu právnických osob,

t a k t o :

- I. Žaloba se zamítá.**
- II. Žalobce nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se nepřiznává** 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 25.11.2011 se žalobce domáhá zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 20.9.2011, č.j. 11553/11-1200-701858, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru na daň

z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1.1.2008 do 31.12.2008, vydanému Finančním úřadem Veselí nad Moravou (dále jen „správce daně“) dne 22.3.2011, č.j. 22405/11/311921701483 (dále jen „dodatečný platební výměr“). Dodatečným platebním výměrem správce daně žalobci doměřil podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) a podle § 147 a § 143 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) daň z příjmu právnických osob ve výši 53 130 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 10 626 Kč.

Ke zvýšení základu daně o částku 250 760 Kč a dodatečnému doměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008 došlo v souvislosti s neuznáním subdodavatelských prací od společnosti D.H.R. Group s.r.o. jako daňově účinných nákladů při realizaci zakázky „nátěry 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 Kč a č. 280100126 ze dne 31.12.2008, cena bez DPH 114 790 Kč.

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 zákona o daních z příjmů. Podle žalobce nebyl pro zvýšení základu daně v částce 250 760 Kč z důvodu neuznání hodnoty subdodavatelských prací od společnosti D.H.R. Group s.r.o. jako daňově účinných nákladů v souvislosti s realizací zakázky „nátěry akce Tomáš Ratíškovice“ důvod, 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 prokázána daňová účinnost předmětných nákladů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Tato svědecká výpověď tak byla podle žalobce vyhodnocena v rozporu s § 8 odst. 1 daňového řádu, § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů 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 skutečnosti, 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 řádně dokladoval účetní evidencí ve smyslu zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“). Svědeckou výpovědí pana C. 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.

Podle žalobce byly splněny podmínky § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů; odkazuje též na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9.11.2011, č.j. 2 Afs 23/2011-66, s tím, že žalobce náklady vynaložil v prokázané výši (svědecká výpověď, dodavatelské faktury, dodací listy a doklady o provedených úhradách), vynaložil je v souvislosti se snahou o dosažení zdanitelných příjmů (prokázáno fakturami za provedené práce společností INPOS Rohatec s.r.o.) a mají časovou souvislost s posuzovaným zdaňovacím obdobím (přijaté faktury od společnosti D.H.R. Group s.r.o. a vydané faktury na společnost INPOS Rohatec 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 neměli žádnou souvislost s tím, co žalobce uvedl v přiznání k dani z příjmu právnických osob. 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 doručeném Krajskému soudu v Brně dne 27.2.2012 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. Žalovaný následně uvedl doktrinální přístup k odlišení výše uvedených povinností daňového subjektu v průběhu daňového řízení a judikaturu Nejvyššího správního soudu, ustanovení § 24 a § 25 daňového řádu.

K úvodní žalobní námitce žalovaný uvádí, že nepostačuje to, že z důkazního prostředku – výsledku svědka vyplyne, 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 plnění 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. Daňová účinnost tak musí být prokázána podle zákona o daních z příjmů.

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. Z výše uvedených důvodů proto částky 135 970 Kč a 114 790 Kč nelze dle žalovaného uznat za prokázané náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a zvýšení základu daně dle § 23 odst. 3 zákona o daních z příjmů bylo oprávněné. V dalším žalovaný odkázal na žalobou napadené rozhodnutí.

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 zaúčtoval do daňově účinných nákladů dodavatelské faktury od dodavatele D.H.R. Group s.r.o. č. 280100116 ze dne 28.11.2008, cena bez DPH 135 970 Kč a č. 280100126 ze dne 31.12.2008, cena bez DPH 114 790 Kč. Podle žalovaného žalobce neprokázal faktické uskutečnění plnění podle předmětných dodavatelských faktur ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů, 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 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.

Před samotným meritorní přezkumem ve věci považoval soud za vhodné vyjádřit se k problematice dokazování v daňovém řízení a problematice rozložení důkazního břemene, neboť je úzce provázána s prokázáním skutečného vynaložení výdajů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a následného odečtení těchto výdajů od příjmů pro stanovení základu daně.

K prokazování a vůbec vedení daňového řízení a rozložení důkazního břemene je třeba předeslat, že každý poplatník – daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní, jak je zřejmé z ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků. Dle tohoto ustanovení totiž daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení

a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván; obdobně dle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu – viz dále. Povinnost tvrzení i břemeno důkazní ohledně existence a výše vynaloženého výdaje i jeho účelu tedy nese poplatník – daňový subjekt, který svá tvrzení prokazuje především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy, jak vyplývá z judikatury Nejvyššího správního soudu, viz např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS.

Prokazování uskutečnění daňově uznatelného výdaje je tedy primárně záležitostí dokladovou (účetní či evidenční) a daňový subjekt své důkazní břemeno unese, předloží-li správci daně doklady splňující požadavky stanovené zákonem a dále pokud údaje na dokladech uvedené odpovídají zjištěnému skutkovému stavu. V tomto směru správce daně může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti předloženého účetnictví či daňové evidence. V daném případě správce daně tyto pochybnosti měl, neboť mu nebylo zřejmé, zda se zdanitelná plnění skutečně uskutečnila a zda tedy předložená účetní evidence odpovídá skutkovému stavu.

Správce daně za účelem prokázání, zda byly výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů skutečně vynaloženy postupoval následovně. Správce daně na základě žalobcem podaného daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob ze dne 17.2.2009 zahájil daňovou kontrolu mimo jiné i za zdaňovací období roku 2008 (viz protokol o ústním jednání ze dne 23.2.2010, č.j. 10090/10/311930707257). V souvislosti s probíhající daňovou kontrolou byl žalobce výzvou ze dne 21.7.2010, č.j. 32501/10/311930707257 vyzván k prokázání, že doklady od dodavatele D.H.R. Group s.r.o., které byly v roce 2008 zahrnuty do daňově účinných nákladů a do nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, bylo možno považovat za daňové náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů podle § 24 zákona o daních z příjmů. Jednalo se o doklady: dodavatelská faktura č. 280100126 ze dne 31.12.2008 – fakturace za nátery akce „Tomáš“ Ratíškovice, v částce 136 601 Kč včetně DPH a dodavatelská faktura č. 280100116 ze dne 28.11.2008 – fakturace za nátery akce „Tomáš“ Ratíškovice, v částce 161 805 Kč včetně DPH. 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.

Následně 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 společnosti. 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 ze 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 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 skutečnosti, 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 vjížděli 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 subdodavatelských 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 skutečného vynaložení uvedených výdajů podle skutečností deklarovaných v účetních dokladech 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.

Jelikož bylo žalobcem zpochybněno hodnocení důkazů provedené správcem daně a následně potvrzené žalovaným v rámci kontrolního zjištění uvedené ve Zprávě o daňové kontrole, v oddílu A, v části II., pod bodem 2., písm. b), v souhrnné částce 250 760 Kč týkající se zaúčtování částek do daňově účinných nákladů podle dodavatelských faktur od dodavatele D.H.R. Group s.r.o. č. 280100116 ze dne 28.11.2008, cena bez DPH 135 970 Kč a č. 280100126 ze dne 31.12.2008, cena bez DPH 114 790 Kč, je třeba zohlednit nejen výše uvedená ustanovení zákona o daních z příjmů a daňového řádu, ale i závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9.11.2011, č.j. 2 Afs 23/2011-66. Pro posouzení stěžejního žalobního bodu soud zohlednil následující zákonná ustanovení:

Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny. Pokud poplatník účtuje v souladu se zvláštním právním předpisem některé účetní operace kompenzovaně, posuzují se náklady, jejichž uznatelnost je limitována výší příjmů s nimi souvisejících, obdobně jako by byly účtovány odděleně náklady a výnosy.

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.

Byl to tedy daňový subjekt, který ve vztahu k prokázání skutečného vynaložení daňově uznatelných nákladů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů nese nejen břemeno tvrzení, tedy je povinen tvrdit skutečnosti rozhodné pro stanovení výsledné daňové povinnosti či případné rozhodnutí o zařazení příslušných výdajů pod § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, ale i břemeno důkazní ve vztahu k tvrzeným skutečnostem.

V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9.11.2011, č.j. 2 Afs 23/2011-66 (dostupný na www.nssoud.cz) bylo vysloveno, že „u výdajů snižujících daňový základ poplatníka ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů musí být splněny tyto podmínky: 1) poplatník je skutečně vynaložil v prokázané výši; 2) vynaložil je v souvislosti se snahou o dosažení zdanitelných příjmů; 3) mají časovou souvislost s posuzovaným zdaňovacím obdobím. Z ustanovení § 25 zákona o daních z příjmů pak vyplývá i další podmínka, a to, že posuzovaný výdaj nesmí být výdajem, který zákon výslovně označuje za daňově neuznatelný.“

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 účinnosti daňově uznatelných výdajů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů tak provedeným důkazem nebyly odstraněny.

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 135 970 Kč za provedené nátery v akci „Tomáš Ratíškovice“, ačkoli je prokázal řádně vedenou účetní evidencí.

V případě pochybností správce daně o skutečném provedení předmětných výdajů byl žalobce povinen prokázat nejen, že náklad skutečně vynaložil, ale (mimo jiné) i to, že se tak stalo způsobem deklarovaným na příslušném účetním dokladu. Již mnohokrát bylo judikováno Nejvyšším správním soudem, že ani formálně perfektní účetní doklady se všemi požadovanými náležitostmi nestačí samy o sobě k prokázání uskutečnění transakce v nich deklarované. V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 5. 2007, č.j. 9 Afs 39/2007 – 47 bylo vysloveno: *„Daňové a účetní doklady, příp. jiné listiny, mohou být dostatečným důkazem jenom tam, kde není pochyb o tom, že služba (...) byla poskytnuta tak, jak daňový subjekt deklaroval, a že uplatněný výdaj s ní byl skutečně vynaložen za účelem vyjádřeným v § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.“*

Žalobce tak založil prokázání skutečného vynaložení výše uvedených nákladů 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 podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů pro snížení základu daně o celkovou částku 250 760 Kč (podrobně viz. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, č.j. 5 Afs 40/2005-72).

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 dostál 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 má oporu v 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.

V Brně dne 27.6.2013

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu