



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Davida Rause, Ph.D. a soudců JUDr. Jany Kubenové a Mgr. Petra Šebka v právní věci žalobce: **CITYMONT s.r.o.**, se sídlem Břeclav, Svatoplukova 17, zastoupený Mgr. Petrem Knapem, advokátem se sídlem Hustopeče, Mrštíkova 15, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 5.12.2011, č. j. 14882/11-1200-702271,

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 Finančního ředitelství v Brně ze dne 5.12.2011, č. j. 14882/11-1200-702271, kterým bylo dle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) zamítnuto žalobcovo odvolání a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu v Břeclavi ze dne 19.5.2011, č.j. 82275/11/298911701467.

Působnost orgánu rozhodujícího o žalobcově odvolání přešla v průběhu řízení před zdejším soudem s účinností zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, na Odvolací finanční ředitelství, které se tak podle § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), stalo žalovaným.

I. Podstata věci

Žalovaný ve svém rozhodnutí dospěl ke stejnému závěru jako Finanční úřad v Břeclavi (dále jen „správce daně“), který na základě skutečností zjištěných v průběhu daňové kontroly, vydal dne 19.5.2011 pod č. j. 82275/11/298911701467 dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za část zdaňovacího období od 16.3.2006 do 31.12.2006, kterým byla žalobci doměřena daň z příjmů právnických osob za předmětné období ve výši 4 485 600,- Kč. Současně s tím bylo žalobci vyměřeno penále ve výši 897 120,- Kč.

Žalovaný, stejně jako správce daně, dospěl k závěru, že žalobce předloženými doklady neprokázal daňově uznatelné výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), které si uplatnil v daňovém přiznání za předmětné období.

Tyto závěry nyní žalobce napadá podanou žalobou.

II. Shrnutí žaloby

Žalobce v žalobě namítá, že se vyjádřil ke všem skutečnostem, které po něm byly ze strany finančního úřadu požadovány. Dále žalobce namítá, že finanční úřad přistoupil k dokazování způsobem, jenž je obvyklý při vyměřování daně na základě pomůcek, ačkoli podle žalobce k tomu nebyl ze strany finančního úřadu důvod.

Žalobce namítá, že veškeré jím předložené podklady byly finančním úřadem shledány správnými. Žalobce poukazuje na to, že bylo jednoznačně prokázáno, že veškeré práce a díla byly provedeny, uhrazeny a řádně zaneseny do odpisů a účetnictví.

Žalobce rovněž poukazuje na to, že tyto práce prováděli zaměstnanci dodavatelských firem a předávaly je oprávněné osoby dodavatele, a to buď v zaměstnaneckém poměru, popř. jednatelé. Za žalobce tyto práce přebíral jednatel pan Grosman, který rovněž předával dodavatelům částky za provedené práce v hotovosti. K navázání spolupráce s dodavatelem docházelo podle žalobce na základě doporučení, jak bývá v obchodním styku obvyklé.

Žalobce rovněž uvádí, že jeho společnost pro koncového objednatele zajišťovala uskutečněné práce. Po provedených úkonech a uskutečněných pracích

koncový objednatel vyhotovil protokol a odsouhlasil kvalitu provedených úkonů a prací. Podle žalobce není povinností daňového subjektu prokazovat a předkládat seznamy pracovníků, doklady o ubytování, navázání spolupráce a jiné.

Žalobce namítá, že i finanční úřad potvrdil, že práce byly provedeny a tudíž nebylo povinností daňového subjektu zjišťovat, zda práce provedly firmy, které si žalobce najal, případně je zadaly dalším firmám. Žalobce namítá, že nelze přičítat k tíži daňového subjektu, že společnost HANADA s.r.o. nebyla plátcem daně z přidané hodnoty ve vytýkaném období.

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

III. Shrnutí procesního stanoviska žalovaného

Žalovaný ve svém vyjádření plně odkazuje na obsah napadeného rozhodnutí a argumenty v něm uvedené. Podle žalovaného žalobce neunesl důkazní břemeno a neprokázal výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Žalovaný uvádí, že faktické uskutečnění provedených prací, aniž by bylo prokázáno, kdo tyto práce vykonal, k unesení důkazního břemene v předmětné věci podle žalovaného nepostačuje.

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

IV. Právní posouzení věci

Žaloba byla podána včas (§ 72 odst. 1 s. ř. s.), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s. ř. s.), přičemž se jedná o žalobu přípustnou (§ 65, § 68 a § 70 s. ř. s.).

Soud v této věci rozhodoval bez jednání za splnění podmínek uvedených v § 51 odst. 1 s. ř. s.

Soud napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

Spornou otázkou v právě posuzované věci je, zda žalobce dostatečně prokázal, že výdaje uplatněné v daňovém přiznání za předmětné období mohly být považovány za daňově uznatelné výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů se výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.

Daňový subjekt je tedy povinen prokázat svá tvrzení o (1) vynaložení předmětného nákladu (tzn. faktickém uskutečnění platby), (2) jeho oprávněnosti (tzn., že vynaložená platba odpovídá skutečně realizovanému plnění, které bylo fakturováno) a (3) jeho souvislosti s dosaženými příjmy. Pokud daňový subjekt neunese své důkazní břemeno, není možné považovat náklad za prokázaný.

Břemeno důkazní tedy leží na daňovém subjektu. Podle § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v tehdy platném znění (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván (se stejnou právní úpravou se lze setkat nově i v daňovém řádu, konkrétně v § 92 odst. 3 tohoto zákona).

Tento institut vyložil například Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 1.6.2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, publ. N 113/37 Sb. NU 463, dostupném na www.nalus.usoud.cz: *„Ve sféře provádění důkazů má informační autonomie odraz v zásadě, podle níž nese důkazní břemeno k prokázání určité skutečnosti ten, kdo tuto skutečnost tvrdí. Tato zásada je zachována rovněž v daňovém řízení, ačkoliv v modifikované podobě, neboť na rozdíl od jiných druhů řízení, v nichž je věcí svobodné vůle jednotlivce, zda určité skutečnosti v řízení tvrdí a uvádí či nikoliv, stíhá v daňovém řízení daňový subjekt rovněž povinnost tvrzení (v podobě daňového přiznání). Nicméně, také v daňovém řízení se vztahuje důkazní břemeno pouze k prokázání skutečností tvrzených (uvedených) daňovým subjektem v daňovém přiznání, resp. skutečností, jež je daňový subjekt povinen uvést v daňovém přiznání, tedy skutečností vážících se výlučně k daňové povinnosti subjektu.“*

Tím, že žalobce uvedl daňově uznatelné výdaje v daňovém přiznání k dani z příjmů za předmětné období, je nesporné, že jej stíhala povinnost prokázat, zda se skutečně jednalo o daňově uznatelné výdaje a v jaké výši. Žalovaný v napadeném rozhodnutí, stejně jako správce daně v dodatečném platebním výměru vydaném na základě konané daňové kontroly, dospěl k závěru, že žalobce tuto povinnost nesplnil.

Soud v této souvislosti musí konstatovat, že unesení důkazního břemene se nevztahuje toliko k předložení bezvadných účetních dokladů, čímž žalobce argumentuje v žalobě. Samotný daňový doklad (faktura), byť by obsahoval všechny zákonné náležitosti, nijak neprokazuje, že fakticky došlo k uskutečnění platby a k plnění uvedenému na faktuře. Takový doklad nemůže být použit jako důkaz o uskutečnění skutečnosti v něm deklarované, není-li prokázano, že k jejímu uskutečnění fakticky došlo (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, sp. zn. 5 Afs 40/2005, www.nssoud.cz).

Důkazní břemeno je sice limitováno co do času a rozsahu zkoumané daně, není však limitováno co do charakteru předkládaných důkazních prostředků, jak je ostatně uvedeno v § 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, podle něhož je možno v řízení

použít všech důkazních prostředků, jimiž lze osvědčit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně (nyní srov. § 93 odst. 1 daňového řádu). Toto ustanovení však nelze v žádném případě chápat k tíži daňového subjektu, právě naopak.

Soud souhlasí s názorem žalobce, že mu žádný zákon neukládá předkládat seznamy pracovníků či doklady o spolupráci. Na druhou stranu je však nespornou povinností daňového subjektu prokázat vše, co uvede v daňovém přiznání. Jakým způsobem tak učiní, je přitom zásadně na něm. Jak bylo uvedeno výše, daňový subjekt není ničím omezen v tom smyslu, že by mu bylo uloženo, jaké důkazy či důkazní návrhy v daňovém řízení k prokázání svých tvrzení předloží. Je přitom zřejmé a právě posuzovaná věc to potvrzuje, že ne vždy k prokázání tvrzení bude postačovat, pokud daňový subjekt předloží toliko doklady, které mu zákon ukládá vyhotovovat a uchovávat. Záleží tedy na daňovém subjektu, jaké doklady ponechá ve své dispozici, vždy však musí být schopen prokázat veškeré skutečnosti, které v daňovém přiznání tvrdí.

Žalobce ve své argumentaci uvádí, že byl pouhým prostředníkem, který pro koncového objednatele zajišťoval veškeré práce. Po provedených úkonech podle žalobce koncový objednatel vyhotovil protokol, v němž odsouhlasil kvalitu provedených úkonů u dodavatelů žalobce.

Soud musí konstatovat, že správce daně, jehož závěr potvrdil i žalovaný v napadeném rozhodnutí, nezpochybňoval, že bylo věcně plněno, a to mezi odběratelem žalobce coby objednatelem a žalobcem, tedy že práce jako takové byly provedeny. Podle žalovaného však nebylo možno z dokladů předložených žalobcem určit, zda tyto práce byly skutečně provedeny těmi společnostmi, na něž jsou vystaveny faktury a další účetní doklady. K tomu zdejší soud uvádí, že nepostačuje pouhé předložení bezvadných účetních dokladů, pokud z nich není patrné, zda práce byly konkrétním daňovým subjektem skutečně provedeny (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12.4.2006, sp. zn. 5 Afs 40/2005, dostupný na www.nssoud.cz, podle něhož *„pro posouzení, zda jsou výdaje (náklady) daňově uznatelné, je sice podstatná jejich souvislost s podnikáním i dosaženým příjmem, nelze však opomíjet i další podmínku stanovenou v ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tj. průkaz o tom, že výdaj byl skutečně vynaložen. Ani doklady vystavené právně existujícím subjektem a se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být použity jako důkaz o uskutečnění skutečnosti v nich deklarované, není-li prokázáno, že k jejímu uskutečnění fakticky došlo“*).

Žalobce měl v řízení prokázat, že skutečně vynaložil náklady, které ve svém daňovém přiznání uvedl, tedy že jím objednané práce byly provedeny jím tvrzenými konkrétními subjekty za jím tvrzenou částku (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31.5.2007, sp. zn. 9 Afs 30/2007, dostupný na www.nssoud.cz, podle něhož budou *„daňově uznatelnými výdaje jen za předpokladu, že daňový subjekt bez*

jakýchkoli pochybností prokáže, jak jejich skutečné vynaložení, tak i to, že byly vynaloženy za účelem dosažení, zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů“).

Žalobce v podané žalobě uvádí, že práce prováděli zaměstnanci dodavatelských firem a předávaly je osoby oprávněné, které byly buď v zaměstnaneckém poměru, nebo to byli jednatelé a za žalobce tyto práce přebíral jednatel pan Grosman. Soud však v této souvislosti musí podotknout, že se jedná toliko o tvrzení žalobce, které měl žalobce v daňovém řízení prokázat, a to buď podpisy na dokladech, případně navrnutím výsledku svědků. To však neučinil.

Předložení listin, jež v podstatě velmi nekonkrétně a nepřímě osvědčují, že k nějakému plnění došlo, nepostačuje. Soud je stejného názoru jako žalovaný, že žalobce byl povinen prokázat faktické uskutečnění předmětných plnění ve vztahu k jeho dodavatelům, tedy zda společnosti HANADA s.r.o., ROHSTAV plus s.r.o. a BLESYMEX – Trutnov, společnost s ručením omezeným, byly opravdu těmi dodavateli, kteří se podíleli na uskutečňování prací pro žalobce, a že jim žalobce vyplatil ty částky, které uvedl v daňovém přiznání jako daňově uznatelné výdaje. Soud rozumí tomu, že v případě nekontaktní osoby, může být důkazní situace žalobce ztížena, nicméně ani to žalobce nezbavuje povinnosti prokázat, zda k plnění skutečně došlo tak, jak žalobce tvrdí.

Na této skutečnosti nic nemění ani fakt, že finanční úřad v řízení nevzněl žádné námitky ani pochybnosti proti skutečnosti, že práce byly vykonány. Soud konstatuje, že není povinností finančního úřadu, aby během řízení upozorňoval žalobce, jaké listiny má předložit, je naopak na daňovém subjektu, aby předložil veškeré listiny jež jsou v jeho dispozici, s nimiž může prokázat svoje tvrzení uvedená v daňovém přiznání. Žalobce by měl totiž nejlépe vědět, jaké listiny má v dispozici, a které z nich jsou způsobilé doložit jeho tvrzení. Správce daně jej přitom k prokázání oprávněnosti konkrétně uvedených částek do uplatněných nákladů řádně vyzval. Žalobce však předložil doklady, které oprávněnost výdajů neprokazovaly. Pokladní doklady neobsahovaly identifikaci osob, které peníze vydávaly a přijímaly, ani jednoznačný účel plateb. Předložené objednávky byly značně nekonkrétní. Žalobce tedy nepředložil žádné doklady, které by potvrzovaly, že práce byly provedeny žalobcem tvrzenými společnostmi ani že byly provedeny za žalobcem tvrzené částky.

Zdejší soud tak dospěl ke stejnému závěru jako žalovaný, tedy že žalobce v předmětné věci neunesl důkazní břemeno a neprokázal, že byly vynaloženy daňově uznatelné výdaje, tak jak tvrdil v daňovém přiznání. Během řízení vyšlo najevo, že práce provedeny sice byly, nicméně žalobce nebyl ani během daňové kontroly, ani v odvolacím řízení (a ostatně ani v řízení před zdejším soudem) schopen prokázat, kým přesně tyto vykonané práce byly provedeny a za jaké částky. Samotná skutečnost, že tyto práce provedeny byly, aniž by daňový subjekt byl schopen rozumně zdůvodnit a doložit kým, vyvolává o žalobcově tvrzení značné pochyby. Ke

shodného závěru dospěl i Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 26.2.2010, sp. zn. 2 Afs 32/2008, dostupném na www.nssoud.cz, kde uvedl, že „*neprokázal-li daňový subjekt, od koho nabyt zboží a jakou částku za ně zaplatil a v konkrétním případě nebylo možno tyto informace získat ani aktivitou správce daně, nejedná se o daňově uznatelné výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Uvedené platí i tehdy, pokud existence zboží a jeho následný prodej, včetně výše takto vytvořeného zisku, nejsou sporné. Za této situace, nejsou-li splněny podmínky přechodu na daňové pomůcky, správci daně nic nebrání v tom, aby příjmy z prodeje tohoto zboží považoval za daňově uznatelné, zatímco daňovým subjektem deklarované (avšak neprokázané) výdaje za jeho porízení nikoliv*“. Ačkoliv se tento rozsudek týkal zboží, soud je toho názoru, že závěry v něm obsažené lze analogicky aplikovat i na provedení prací, jak tomu bylo v právě posuzované věci.

Pokud v závěru žaloby žalobce uvádí, že nebylo jeho povinností coby daňového subjektu zjišťovat, zda práce provedly firmy, které si najal, je tato argumentace nesprávná. Žalobce v podané žalobě uvedl, že práce byly přebírány jednatelem žalobce, tedy panem Grosmanem. Je tedy evidentní, že pan Grosman, pokud se toto tvrzení zakládá na pravdě, musel vědět, od koho tyto práce přebírá a komu peníze za provedené práce přerozděluje.

Vzhledem k tomu, že je na žalobci, aby svoje tvrzení před správcem daně prokázal, k čemuž ze strany žalobce nedošlo, správce daně nebyl oprávněn tvrzené výdaje podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, jež nebyly prokázány, odečíst od žalobcových příjmů. K tomu viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16.7.2009, sp. zn. 1 Afs 57/2009, dostupný na www.nssoud.cz, kde bylo uvedeno: „*Pokud daňový subjekt neunesl důkazní břemeno dle § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve vztahu k výdajům zahrnutým do základu daně, nelze považovat tyto výdaje za prokázané, a proto nemohou být pro účely stanovení základu daně odečteny od příjmů. Z povinnosti správce daně přihlížet ke všemu, co v řízení vyšlo najevo (§ 2 odst. 3 citovaného zákona), nevyplývá, že by měl správce daně při stanovení základu daně krátit odpovídajícím způsobem výši zdanitelných příjmů.*“

Soud nemůže se žalobcem souhlasit ani v tom, že daň byla stanovena za využití pomůcek. Z platebního výměru za část zdaňovacího období od 16.3.2006 do 31.12.2006 totiž vyplývá, že správce daně pouze neodečetl daňově uznatelný výdaj od daňově uznatelného příjmu, a to proto, že tento daňově uznatelný výdaj nebyl prokázán. Správce daně tak nepovažoval tvrzení žalobce za prokázané a žalobcem uplatňovaný výdaj neuznal.

Neunesení důkazního břemene žalobce však nic nemění na tom, že byla daň stanovena dokazováním, tudíž nebyly podmínky pro stanovení daně na základě pomůcek, a ani tyto pomůcky v konkrétním případě využity nebyly (srov. § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků či § 98 odst. 1 daňového řádu, podle něhož nesplní-li

daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, takže zde není možno daňovou povinnost stanovit dokazováním podle odstavců 1 až 4, je správce daně oprávněn stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará bez součinnosti s daňovým subjektem).

Za tohoto stavu, kdy žalobce neprokázal oprávněnost uplatněných částek, je nepodstatná otázka, zda byl ve vztahu k tomu, že je společnost HANADA s.r.o. plátcem DPH, v dobré víře či nikoli.

Soud tak uzavírá, že žalovaný aplikoval správný právní předpis a v jeho rámci správnou právní normu, přitom se nedopustil ani žádného výkladového či procedurálního pochybení, které by mohlo atakovat zákonnost napadeného rozhodnutí. V žádném ze žalobních bodů tedy žaloba není důvodná.

Vzhledem k tomu, že soud nezjistil ani žádnou vadu, k níž by musel přihlížet z úřední povinnosti, byla žaloba jako nedůvodná podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítnuta.

V. 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 24.4.2013

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

Za správnost vyhotovení: Lucie Gazdová