



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK**JMÉNEM REPUBLIKY**

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Marie Kocourkové a soudkyň JUDr. Magdaleny Ježkové a Mgr. Heleny Konečné ve věci žalobkyně **obchodní společnosti HOOKS CZ, s.r.o., se sídlem v Brně**, Vídeňská 255/42, zast. JUDr. Jaroslavem Šedivým, advokátem v Blansku, Podlesí 9, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem v Hradci Králové, Horova 17, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. října 2011, čj. 6282/11-1300-607698, t a k t o :

- I. **Žaloba se z a m í t á .**
- II. **Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou žalobou namítala žalobkyně nezákonnost shora identifikovaného rozhodnutí, jímž žalovaný zamítl její odvolání do platebního výměru na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2010.

V žalobě uvedla, že správce daně po postupu k odstranění pochybností vyměřil žalobkyni daňovou povinnost v částce 825 320 Kč a neuznal tak nárok na odpočet daně ze dvou plnění, u nichž byla dodavatelem společnost I-ČUS-MAL, s.r.o., na stavební akci, v rámci níž žalobkyně uskutečnila plnění pro společnost KOBE-CZ, s.r.o.

Napadené rozhodnutí obsahuje dle žalobkyně nesprávná zjištění a to v rozporu s ust. § 92 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších

předpisů (dále jen „daňový řád“), neboť žalovaný bez náležitého zkoumání věci přejímá a potvrzuje, že v předmětné věci nebylo prokázáno faktické uskutečnění plnění a současně v rozsahu uvedeném na fakturách i skutečnost, že toto plnění realizovala deklarovaná firma.

Formulace v odůvodnění napadeného rozhodnutí považovala žalobkyně za nepřesvědčivé, zejména pokud šlo o spekulativní propočet týkající se sporné fakturace, a zdůvodnění žalovaného považovala za nepřezkoumatelná, neboť své závěry žalovaný založil pouze na dohaděch a spekulaci nepodložené ověřenými fakty. Žalovaný tak porušil ust. § 92 odst. 2 daňového řádu.

Žalobkyně upozornila, že žalovaný nesprávně vyhodnocuje důkaz provedený výsledkem svědka L. B.. Žalobkyně z tohoto důkazu ve spojení se smlouvou o provedení díla ze dne 14. 1. 2010 naopak dovodila, že smlouva na provedení díla byla uzavřena řádně a následně i řádně naplněna. Svědek L.B. totiž oprávnění k zastupování na základě plné moci potvrdil svou výpovědí, rovněž bylo prokázáno, že stavba byla postavena s plněním, které dodavatelsky zajišťovala a důvodně fakturovala jako své plnění společnost I-ČUS-MAL, s.r.o. Za chybný a nepodložený považuje žalobkyně i názor žalovaného, na základě něhož hodnotí svědeckou výpověď R. C..

Dále žalobkyně uvedla, že se správce daně i žalovaný mohli šetřením na místě samém přesvědčit, že deklarované plnění bylo na stavbě uskutečněno a stalo se součástí stavebního díla. Žalovaný rovněž neprovedl důkaz znaleckým posudkem znalce z oboru pozemního stavitelství, ceny a rozpočtu.

Žalobkyně zdůraznila, že správci daně na jeho požadavek předložila patřičné listinné důkazy, tedy smlouvu o provedení díla ze dne 14. 1. 2010 a její přílohy č. 1 a 2, které tvoří její rovnocennou a nedílnou součást. Dále žalobkyně na podporu svých tvrzení navrhla důkazní prostředky ve formě svědeckých výpovědí a zpracování znaleckého posudku oboru pozemního stavitelství, rozpočtové ceny a kalkulace, protože v této oblasti není správce daně dostatečně odborně vybaven. Dále podotkla, že v rámci daňového řízení předložila účetnictví, jehož správnost nebyla daňovými orgány vyvrácena.

Pokud i nadále u správce daně přetrvávaly pochybnosti o tom, že došlo k uskutečnění plnění v rozsahu uvedeném na shora uvedených fakturách, pak dle ust. § 92 odst. 5 daňového řádu ležela důkazní povinnost na správci daně. Stejně tak svoji důkazní povinnost neunesl dle ust. § 92 odst. 5 písm. c/ daňového řádu ani žalovaný. Žalobkyně rovněž uvedla, že pokud skutečností vyvracející fakt uskutečnění sporného zdanitelného plnění dle předmětných faktur měl být propočet týkající se sporné fakturace na str. 2 a str. 3 odůvodnění napadeného rozhodnutí, pak dle jejího mínění tato skutečnost prokázána nebyla. Jedná se o pouhou domněnku, pro níž není žádný relevantní podklad.

V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že správce daně měl k dispozici informace, které u něho vzbudily pochybnosti o uskutečnění zdanitelných plnění. Uvedl, že jediným jednatelem společnosti I-ČUS-MAL, s.r.o., byl pan L.B.. Již v únoru roku 2010 byl však dle výpisu z obchodního rejstříku funkce zbaven. Jediný společník – V.K. dle sdělení již čtyři roky z důvodu vážné nemoci nevyvíjí žádnou ekonomickou činnost. V březnu 2010 měl za společnost v předmětných zakázkách jednat pan B., údajně na základě plné moci. Tato plná moc nebyla předložena. Pan B. ve svědecké výpovědi pouze sdělil, že už se nepamatuje, zda bylo fakturováno včetně dodání materiálu, podklady pro fakturaci mu předávala blíže neidentifikovaná osoba. Práci údajně provedla jiná společnost, název si nepamatuje, jednal s pracovníkem polské národnosti, úhrady faktur (v řádech milionů Kč) probíhaly v několika splátkách hotově. Neví, kdo prováděl stavební dozor či vedl stavební deník. Žalovaný se ztotožnil se stanoviskem správce daně, že tato svědecká výpověď neprokazuje, že předmětná zdanitelná plnění uskutečnila společnost I-ČUS-MAL, s.r.o.

Dále byl vyslechnut jako svědek, jak žalovaný dále uvedl, i R. C.. Ten uvedl, že neví, jestli se na předmětné stavbě podíleli pracovníci společnosti I-ČUS-MAL, s.r.o., nebo jiné firmy. Podle jeho názoru materiál pro střechu a opláštění dodala společnost I-ČUS-MAL, s.r.o., a cenová nabídka byla v konečné verzi, jak uvedl po dotazu zástupce žalobkyně, podhodnocena. Správce daně respektoval dle žalovaného daňové přiznání žalobkyně a vyjádření, že materiál byl dodavatelem dodán žalobkyni od společnosti Balex Metal, s.r.o. Toto ověřil na dožádání i místně příslušný správce daně tohoto dodavatele. Výpověď proto žalovaný nepovažoval za věrohodný důkaz, že zdanitelná plnění uvedená na předmětných fakturách č. č. 201003040 a 201002009 uskutečnila v deklarovaném rozsahu, času a hodnotě společnost I-ČUS-MAL, s.r.o. I když pan C. nebyl zaměstnancem žalobkyně, lze důvodně předpokládat, že byl na jejích výsledcích určitým způsobem zainteresován.

Dále žalovaný konstatoval, že správce daně měl k dispozici odpověď na dožádání finančního úřadu místně příslušného společnosti I-ČUS-MAL, s.r.o. Tento daňový subjekt je pro správce daně nekontaktní a na údajné adrese sídla se nenachází žádné jeho označení, schránka nebo provozovna. U správce daně není uložena žádná plná moc k zastupování a pro neplnění povinností mu byla z moci úřední zrušena registrace na DPH (dne 19.11.2010). Od dubna 2010 nevykazuje žádná zdanitelná plnění.

Žalovaný uzavřel, že u předmětných plnění od společnosti I-ČUS-MAL, s.r.o., nebylo prokázáno faktické uskutečnění v rozsahu uvedeném na fakturách a že tato plnění skutečně realizovala deklarovaná firma. Pokud se žalobkyně domáhala nároku na odpočet daně (m.j. v nezanedbatelné hodnotě - v řádech statisíců Kč), bylo prokázání těchto skutečností její povinností ve smyslu ustanovení § 31 odst. 9 a § 43 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní“) popř. § 92 daňového řádu. Tuto povinnost nesplnila,

proto správce daně důvodně neuznal nárok na odpočet daně z předmětných plnění od společnosti I-ČUS-MAL, s.r.o. s odkazem na ustanovení § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“). Pouhé předložení formálně vyhovujících dokladů či provedení stavby nepovažoval žalovaný za dostatečné prokázání faktického uskutečnění předmětných zdanitelných plnění v deklarovaném rozsahu, času a deklarovaným dodavatelem – plátcem DPH. Vytýkací řízení zahájené výzvou č.j.123050/10/248912607623 nebylo do 31.12.2010 ukončeno, proto správce daně dále postupoval s ohledem na § 264 daňového řádu dle ustanovení § 89 a 90 tohoto zákona. Žalovaný přitom konstatoval, že žalobkyní navrhovaný výslech svědků C. a B. byl řádně proveden za její účasti a jeho případné opakování by nepřineslo žádné nové informace, které nebyly nekonkretizovány ani v odvolání. Předmětem sporu není faktická realizace zakázky pro společnost KOBE-CZ, s.r.o., ale skutečné přijetí předmětných zdanitelných plnění od společnosti I-ČUS-MAL, s.r.o. Tuto závažnou podmínku oprávněnosti uplatnění nároku na odpočet daně by nemělo možnost prokázat přezkoumání dokladů znalcem z oboru pozemního stavitelství, popř. provedení obhlídky stavby či posuzování účetnictví žalobkyně.

V písemném vyjádření k žalobě žalovaný uvedl, že správce daně byl oprávněn vyměřit daň podle výsledku řízení odlišně od podaného daňového přiznání, neboť žalobkyně svoje důkazní břemeno neunesla.

Při nařízeném jednání zástupce žalobkyně odkázal na výsledky slyšených svědků i na okolnosti týkající se společnosti I-ČUS-MAL, s. r. o. Vyslovil přesvědčení, že svědek C. dostatečně přesvědčivě potvrdil, že práce byly odvedeny a pokud jde o nekontaktnost jmenované společnosti, neměla by tato okolnost být přičítána žalobkyni k tíži.

Pověřený pracovník žalovaného odkázal na obsah odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a písemné vyjádření k žalobě.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“) a po prostudování obsahu správního spisu v kontextu s žalobními námitkami usoudil následovně.

Jak vyplývá z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek ze dne 27. 9. 2012, sp. zn. 9 Afs 71/2011) dokazování a rozložení důkazního břemene v daňovém řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Toto své břemeno daňový subjekt plní v důkazním řízení, které vede správce daně. Podle ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní 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. Pravidlo, že v daňovém řízení nese důkazní břemeno

daňový subjekt, má některé výjimky – ve věci žalobce je podstatné zejména ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní, podle něhož správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem. Uvedená zákonná ustanovení v jejich ústavně konformním výkladu vytvářejí vyvážený komplex povinností tvrzení a povinností důkazních mezi daňovým subjektem a správcem daně. K otázce dokazování v daňovém řízení se Nejvyšší správní soud obsáhle vyslovil v rozsudku ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 29/2008 - 88, ve kterém mimo jiné uvedl, že „daňový subjekt má v první řadě povinnost tvrdit skutečnosti relevantní pro jeho daňovou povinnost. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení pak vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného, v případě stěžovatele pak také z předpisů účetních. (...) Smyslem a účelem účetnictví je poskytnout tomu, kdo je vede, i oprávněné třetí osobě (ve věcech daní tedy správci daně) věrohodný, úplný, průkazný a správný přehled o jeho předmětu (viz § 7 zákona o účetnictví), kterým je – zjednodušeně řečeno – hospodaření daňového subjektu. Z hlediska metod zaznamenávání se u účetnictví jedná o standardizovaný, formalizovaný a značně detailní přehled o hospodaření, který by, je-li veden předepsaným způsobem, neměl umožnit, aby o hospodaření dotyčného daňového subjektu byl podán zkreslený obraz. Daňový subjekt proto splní svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně předestře, prokáže-li tato tvrzení svým účetnictvím, ledaže správce daně prokáže [§ 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní], že ve vztahu k těmto tvrzením je účetnictví daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. (...) Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby je jeho hospodaření průkazné, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení náležitě prokázal. Důkazní prostředky zde budou spíše pocházet ze sféry mimo účetnictví a de facto nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví.“

Nejvyšší správní soud ve své judikatuře opakovaně konstatoval, že „důkazní břemeno tedy primárně stíhá daňový subjekt, a to v rozsahu tvrzení uvedeném v přiznání k dani. Poplatníka tíží důkazní břemeno ohledně jak faktického vynaložení jím deklarovaných nákladů, tak jejich skutečné výše (§ 31 odst. 9 zákona o správě daní). Prokazování uskutečnění výdaje je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Po formální stránce perfektní doklady samy o sobě neprokazují uskutečnění v nich uvedené transakce, je-li relevantním způsobem zpochybněna pravdivost v nich uvedených údajů. Správce daně prokazuje existenci skutečností, které vyvracejí věrohodnost, průkaznost či správnost tvrzení poplatníka a správnost jím

předložených důkazních prostředků. V souzené věci nešlo o prokazování povinností, které stíhají jiný daňový subjekt, ale o zjištění faktické realizace deklarovaného plnění, ze kterého si žalobce uplatnil daňový výdaj.“

Tyto závěry lze dle názoru krajského soudu analogicky aplikovat i na projednávanou věc, kdy je předmětem vyměření daňové povinnosti k dani z přidané hodnoty a to za účinnosti nového procesního předpisu, tedy daňového řádu.

Hodnocením skutkových okolností projednávané věci v kontextu se shora uvedenými závěry Nejvyššího správního soud dospěl krajský soud k závěru, že žaloba není důvodná.

V případě výdajů uplatněných žalobcem za plnění od společnosti I-ČUS-MAL, s.r.o., předložila žalobkyně jako důkaz, jak ostatně konstatovala v žalobě, smlouvu o provedení díla ze dne 14. 1. 2010 a její přílohy č. 1 a 2, jež tvořily její nedílnou součást a výdajové pokladní doklady. Dále navrhla důkazní prostředky ve formě svědeckých výpovědí a zpracování znaleckého posudku v oboru pozemního stavitelství, rozpočtové ceny a kalkulace a místní šetření za účelem ozřejmení, že deklarované plnění na stavbě bylo uskutečněno. Žalobkyně rovněž předložila svoje účetnictví, o jehož správnosti neměl správce daně dle jejího mínění pochyb.

Z průběhu daňového řízení krajský soud zjistil, že správce daně provedl prvotně výslech svědka L. B., jednatele společnosti I-ČUS-MAL, s.r.o., který ve své výpovědi sdělil, že byl jednatelem uvedené společnosti a pokud za ni jednal i v době, kdy již nebyl jejím jednatelem, činil tak na základ plné moci. Uvedl, že jednal s dodavateli a odběrateli a uzavíral s nimi smlouvy, vystavoval faktury. Nevzpomněl si již, zda fakturovaná částka v projednávané věci představovala dodávku prací včetně materiálu, uvedl, že práce nevykonával, za firmu I-ČUS-MAL, s.r.o., provedla práce jiná společnost, její název si již také nepamatoval. Úhrada za práce byla dle jeho tvrzení provedena v hotovosti, platby probíhaly v několika splátkách. Svědek si rovněž nepamatoval, kdo zajišťoval stavební dozor a kdo vedl stavební deník. Nevěděl ani, zda jeho firma postupovala podle smlouvy o provedení díla, konstatoval, že faktury asi podle smlouvy vystaveny byly, zhotovené dílo bylo předáno, neboť „něco proběhlo“.

Z výslechu dalšího navrhovaného svědka, R. C. vyplynulo, že spolupracoval s žalobkyní na základě ústní dohody a zpracovával pro ni cenovou nabídku. Ve své výpovědi konstatoval, že obchodní spolupráci s žalobkyní navázal právě v souvislosti se stavbou podváděnou společností I-ČUS-MAL, s.r.o., za níž jednal pan B.. Výstavba začala v lednu 2010 a trvala do léta 2010. Dále vypověděl že stavbu řídil on spolu s panem T..

K takto prezentovaným svědeckým výpovědím krajský soud uvádí, že sice v rámcové rovině hovořily o jakýchsi stavebních pracích prováděných dodavatelskou společností, v žádném případě však ani náznakem nevymezovaly konkrétní hranice

této činnosti. Nelze z nich tedy dovodit, zda zdanitelná plnění uvedená na fakturách č. 201003040 a č. 201002009 dodala v naznačeném rozsahu právě společnost I-ČUS-MAL, s.r.o., a v jaké výši a komu byly eventuálně částky za zdanitelná plnění uhrazeny. Z daňového řízení rovněž vyplynulo, že subdodavatelská firma byla pro správce daně nekontaktní. Tato skutečnost sice nemůže být přičítána k tíži žalobkyně, nicméně je jednoznačné, že i tato okolnost nepřispěla k upevnění její důkazní pozice.

K nastolenému skutkovému i důkaznímu stavu krajský soud shodně s názorem žalovaného konstatuje, že nemá pochybnosti o tom, že subdodavatelské stavební práce byly pro žalobce uskutečněny, není ovšem jasno, v jakém rozsahu. Na druhou stranu je však zřejmé, že je to pouze žalobkyně, koho tíží důkazní břemeno ohledně jak faktického vynaložení jí deklarovaných nákladů, tak jejich skutečné výše. Lze konstatovat, že žalobkyně sice předložila formálně správné doklady, avšak žádnými důkazními prostředky neprokázala, od koho vlastně služby nabyla a jakou částku na jejich pořízení vynaložila. Takovýto stav důkazní nouze pak musí jednoznačně zapříčiňovat to, že správci daně nepříslušelo, aby žalobkyni nárok na odpočet daně z přidané hodnoty za zmiňovaná dvě plnění uznal. Prokazování uskutečnění zdanitelného plnění je sice prvotně záležitostí dokladovou a v této části důkazního řízení žalobkyně obstála. Nicméně pokud dalšími důkazy uskutečnění prací od konkrétního dodavatele neprokázala, pak lze mít zato, že soulad skutečného stavu se stavem formálně právním v jejím případě nenastal. Jak již bylo shora konstatováno, „po formální stránce perfektní doklady samy o sobě neprokazují uskutečnění v nich uvedené transakce, je-li relevantním způsobem zpochybněna pravdivost v nich uvedených údajů.“ Správce daně v daném důkazním řízení unesl svoje důkazní břemeno, když na základě navržených důkazů i důkazů, které si v daňovém řízení sám opatřil, vyvrátil věrohodnost, průkaznost a správnost tvrzení žalobkyně a hodnověrnost jí předložených důkazních prostředků. Krajský soud se rovněž přiklonil k názoru žalovaného, že za dané situace nemůže přispět k posílení důkazní pozice žalobkyně ani znalecké posouzení či místní šetření, jež by mělo prokázat, že deklarované plnění bylo na stavbě uskutečněno. Tato otázka totiž nebyla mezi účastníky řízení sporná.

Krajský soud proto musel žalobou jako nedůvodnou ve smyslu ust. § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítnout.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobkyně nebyla ve věci úspěšná, právo na náhradu nákladů řízení jí proto nevzniklo. Žalovanému, dle prohlášení jeho pověřeného pracovníka při jednání před soudem, žádné náklady nevznikly.

Poučení:

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.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Hradci Králové dne 19. prosince 2012

Mgr. Marie Kocourková, v. r.
předsedkyně senátu