



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Václava Trajera a soudců Mgr. Ladislava Vaško a Ing. Mgr. Martina Jakuba Bruse ve věci

žalobce: **A. F.**, narozen „X“,
bytem „X“,
zastoupen JUDr. Petrem Jirátem, advokátem,
sídlem Školní 3315/42, 430 01 Chomutov,

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**,
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 7. 2016, č. j. 33990/16/5200-10422-711621,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.**
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

Odůvodnění:

1. Žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě se žalobce prostřednictvím svého právního zástupce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného Odvolacího finančního ředitelství ze dne 29. 7. 2016, č. j. 33990/16/5200-10422-711621, jímž bylo zamítnuto žalobcovo odvolání a byl potvrzen dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 11. 12. 2015, č. j. 2328956/15/2508-50523-500700. Tímto Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

dodatečným platebním výměrem správce daně 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., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) doměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011 ve výši 56 505 Kč a podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu předepsal penále ve výši 11 301 Kč. Žalobce se v žalobě současně domáhal toho, aby soud zrušil i zmíněný dodatečný platební výměr a uložil žalovanému povinnost nahradit žalobci náklady soudního řízení.

Žaloba

2. V žalobě žalobce namítal, že daňové orgány postupovaly v rozporu s § 8 odst. 1 daňového řádu, nedbaly na zachování jeho práv a žalovaný nezohlednil skutečnost, že správce daně navržené důkazy neprovedl vůbec nebo je provedl toliko formálně a účelově je dezinterpretoval tak, že se vymykají povinnosti posuzovat důkazy ve své souvislosti tak, aby došlo ke správnému zjištění výše daňové povinnosti. Daňové orgány podle žalobce zcela rezignovaly na zásadu, že kroky správce daně musí směřovat k tomu, aby byla daň správně zjištěna a vyměřena, přičemž v tomto kontextu musí být ve všech souvislostech hodnoceny i jednotlivé důkazy. Správce daně však důkazy v jejich vzájemné souvislosti nehodnotil a nepřihlédl ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo. Podle žalobce byly porušeny zásady daňového řízení a zkrácena jeho práva včetně ústavních. K tomu odkázal na nálezy Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 48/05. Žalobce měl za to, že předložil povinné evidence a záznamy, které k výzvě správce daně věrohodně doplnil, tudíž důkazní břemeno přešlo na správce daně, jenž ovšem věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost evidencí, záznamů a důkazních prostředků předložených žalobcem nevyvrátil. Žalobcem tvrzené skutečnosti podle něj podporují výpovědi svědků K., R. a S.
3. Žalobce konstatoval, že oprávněnost výdajů na plnění poskytnutá dodavatelem AUTODÍLY ŠPINDLER, spol. s r. o., (dále jen „Autodíly Špindler“) ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů doložil výkazy ze svého účetnictví, dalšími listinnými důkazy a výpověďmi svědků. Jednatel společnosti Autodíly Špindler sice popřel, že by tato společnost byla žalobcovým dodavatelem, neboť údajně od roku 2008 nevyvíjela činnost, nicméně podle žalobce byla prokázána nepravdivost jeho svědecké výpovědi tím, že zmíněná společnost v letech 2009 až 2011 vykazovala tržby z prodeje zboží (2 559 000 Kč v roce 2011) a byla registrována jako plátce daně z přidané hodnoty. Žalobcem navržený důkaz šetřením, v jakém rozsahu plnila uvedená společnost své daňové povinnosti v době po údajném ukončení činnosti, správce daně neprovedl a uzavřel dokazování s tím, že žalobce neunesl důkazní břemeno. Výpovědi svědků K., R. a S. přitom správce daně bez relevantního důvodu označil za nevěrohodné a nepřesvědčivé a naopak vycházel z nepravdivé výpovědi svědka Š. a ohledně dalších důkazů se zaměřil především na bagatelní administrativní pochybení.
4. Podle žalobce byla řádně doložena i oprávněnost výdajů na plnění poskytnutá dodavatelem ARGIS CZ s. r. o. (dále jen „Argis“). Správce daně předložené důkazní prostředky zpochybnil, proto žalobce navrhl další důkazy včetně předvolání jednatele společnosti Argis a dotazu na likvidátora této společnosti, zda existuje její účetnictví za rok 2011. Žalobce poznamenal, že předvolání jednatele nebylo možné, protože zemřel, a ohledně dalšího dohledání obchodní činnosti se správce daně spokojil s dožádáním u místně příslušného správce daně, aniž bylo jakkoli ověřeno, proč nelze obchodní spolupráci mezi žalobcem a společností Argis doložit. Žalobce vyjádřil přesvědčení, že svou důkazní Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

povinnost splnil, a dodal, že pokud správci daně přetrvaly pochybnosti, měl se vypořádat s žalobcovými důkazními návrhy nikoli jen formálně, ale důsledně tak, aby byl rozhodný skutkový stav náležitě zjištěn, tedy minimálně předvolat likvidátora zmíněné společnosti. Na to však správce daně rezignoval.

5. Žalobce uvedl, že doložil také skutečnosti osvědčující oprávněnost nákupů provozního materiálu (strana 65 a 66 zprávy o daňové kontrole), přičemž opačný závěr správce daně zůstal prakticky bez jakékoli relevantní argumentace. Existence a využívání předmětných položek pro podnikání podle žalobce dílčím způsobem potvrdil i svědek K., jehož výpověď správce daně bez relevantního zdůvodnění označil za účelovou.

Vyjádření žalovaného k žalobě

6. Žalovaný k výzvě soudu předložil správní spis a písemné vyjádření k žalobě, v němž navrhl její zamítnutí pro nedůvodnost. Popsal průběh řízení, odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a konstatoval, že žalobce ani po provedení a vyhodnocení výsledků svědků neprokázal uskutečnění obchodního případu s dodavatelem Autodíly Špindler. Žalovaný upozornil na to, že podpis na žalobcem předložených daňových dokladech se neshoduje s podpisem jednatele dodavatele, nebyla doložena úhrada částek uvedených na daňových dokladech a byly zjištěny i časové rozpory. Výpověď svědka K. podle žalovaného vykazovala hned v úvodu vnitřní rozpornost, dále si odporovala s výpovědí svědka S. a na správce daně působily odpovědi svědka K. jako naučené. Žalovaný dále poznamenal, že svědek R. nebyl přítomen předmětným plněním, a proto jeho výpověď neprokázala jejich uskutečnění. Žalobcovy otázky na svědka S. podle žalovaného naváděly k odpovědím a fakticky prospektivně vykreslovaly okolnosti případu, které měl svědek vnímat a popsat svými slovy, nikoli jen odsouhlasit jako slova žalobce. Žalovaný současně poukázal na rozpor této svědecké výpovědi s důkazy předloženými žalobcem a se zjištěními správce daně. Naopak výpověď jednatele společnosti Autodíly Špindler žalovaný pokládal za věrohodnou a pravdivou s tím, že žalobcovy výhrady byly vyvráceny. Ve vztahu k plněním od dodavatele Argis žalovaný uvedl, že byly zpochybněny žalobcem předložené stěžejní daňové doklady (rukopis, rozdílnost podpisů, držení příjmových dokladů žalobcem apod.). Žalovaný shrnul, že v dané věci došlo k vyhodnocení, zohlednění a případně i odůvodnění odmítnutí všech důkazních prostředků navržených žalobcem a závěry, na nichž spočívá napadené rozhodnutí, sledují zjištěný (prokázaný) skutkový stav a přihlížejí k okolnostem případu. Uzavřel, že napadené rozhodnutí netrpí vytýkanými nesprávnostmi a nezákonnostmi.

Posouzení věci soudem

7. O žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) bez jednání, neboť žalovaný s tímto postupem výslovně souhlasil a žalobce nesdělil soudu do dvou týdnů od doručení příslušné výzvy svůj nesouhlas s takovýmto projednáním, ačkoli byl ve výzvě výslovně poučen, že nevyjádří-li se v dané lhůtě, má se za to, že souhlas s rozhodnutím bez jednání byl udělen.
8. Napadené rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu s. ř. s., který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 věte druhé a třetí a v § 75 odst. 2 věte první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.

9. Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu a po prostudování obsahu předloženého správního spisu dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
10. Nejprve se soud zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, kterou žalobce spatřoval v tom, že žalovaný nezohlednil skutečnost, že správce daně navržené důkazy neprovedl vůbec nebo je provedl toliko formálně a účelově je dezinterpretoval. K této námitce soud podotýká, že žalobce nekonkretizoval, které důkazy podle něj měly být provedeny pouze formálně nebo dezinterpretovány, a soud ani nezjistil, že by se něco takového v průběhu daňového řízení odehrálo. Žalovaný proto nebyl povinen tyto (nenastalé) skutečnosti jakkoli zohledňovat. Pokud jde o neprovedené důkazy, žalovaný vzal v potaz, že výslech jednatele společnosti Argis nemohl být realizován, neboť tato osoba zemřela (srov. stranu 6 odst. 4 napadeného rozhodnutí). Soud dále zdůrazňuje, že žalobce ani v odvolání neuvedl, jaké konkrétní navržené důkazy nebyly provedeny, aniž by takový postup byl odůvodněn. Žalovanému proto nevznikla povinnost se k tomu jakkoli blíže vyjadřovat. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí ve spojení se zprávou o daňové kontrole, která se ve smyslu § 147 odst. 4 daňového řádu v tomto případě považuje za odůvodnění dodatečného platebního výměru, podle názoru soudu jednoznačně vyplývá, jak daňové orgány jednotlivé důkazy hodnotily (samostatně i ve vzájemných souvislostech) a k jakým skutkovým závěrům na základě toho dospěly.
11. Soud nepřisvědčil argumentaci žalobce, že správce daně bez relevantního důvodu označil výpovědi svědků K., R. a S. za nevěrohodné, nepřesvědčivé či účelové a že neodůvodnil svůj závěr, že žalobce nedoložil skutečnosti osvědčující oprávněnost nákupů provozního materiálu. Směrem k žalobci soud připomíná, že rozhodnutí daňových orgánů obou stupňů tvoří dohromady jeden celek, a proto případné nedostatky rozhodnutí vydaného v prvním stupni (dodatečný platební výměr) mohou být napraveny v řízení odvolacím. Z pohledu soudu proto není podstatné, jaké eventuální vady vykazuje dodatečný platební výměr, jehož odůvodnění představuje zpráva o daňové kontrole, nýbrž výhradně to, zda je přezkoumatelné (tedy srozumitelné a náležitě odůvodněné) žalobou napadené rozhodnutí. Soud proto podrobně prostudoval odůvodnění napadeného rozhodnutí a shledal, že žalovaný řádně a naprosto srozumitelně popsal, co jej vedlo k závěru o nevěrohodnosti či účelovosti výpovědí zmíněných svědků (vzájemné rozpory ve výpovědích, rozpory s jinými provedenými důkazy, způsob kladení otázek ze strany žalobce apod.). Toto odůvodnění, které bylo rovněž zachyceno ve zprávě o daňové kontrole, pokládá soud za dostatečné a nesouhlasí s tím, že by hodnocení předmětných svědeckých výpovědí ze strany daňových orgánů nemělo relevantní důvod. Ve vztahu k jednotlivým nákupům provozního materiálu správce daně i žalovaný vždy uvedli, z čeho pramení jejich pochybnosti o daňové uznatelnosti těchto výdajů. Není proto pravdou, že by chybělo odůvodnění závěru, že žalobce oprávněnost nákupů nedoložil. Soud uzavírá, že žalovaný přiměřeně reagoval na všechny odvolací námítky a všechny své závěry dostatečně odůvodnil, tudíž napadené rozhodnutí netrpí namítanou nepřezkoumatelností.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

12. Ve vztahu k dalším žalobním námitkám považuje soud za nezbytné připomenout základní principy dokazování v daňovém řízení. Důkazní břemeno mezi daňovým subjektem a správcem daně je v daňovém řízení rozvrženo nerovnoměrně ve prospěch správce daně. Při správě daní se neuplatňuje zásada vyhledávací tak jako zejména v trestním právu, což odpovídá faktu, že důkazní břemeno ohledně výše daně nenese stát, nýbrž daňový subjekt. Primární iniciativa tudíž přísluší daňovému subjektu, který v procesu dokazování vedeném správcem daně musí své břemeno unést. Správce daně je povinen prokazovat toliko skutečnosti uvedené v § 92 odst. 5 daňového řádu. Podle písmene c) tohoto ustanovení má správce daně povinnost dokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, přičemž pokud správce daně zjistí některou okolnost zpochybňující údaje uvedené v těchto dokumentech, přechází důkazní břemeno na daňový subjekt. Ten pak musí prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních nebo k jejichž prokázání byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván (§ 92 odst. 3 a 4 daňového řádu), resp. v průběhu daňové kontroly předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení [§ 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu]. Daňový subjekt tedy musí prokázat svá tvrzení a za tímto účelem předložit důkazní prostředky či navrhnout jejich provedení. Pokud takové důkazy prokazují jeho tvrzení, přechází důkazní břemeno podle zmiňovaného § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu zpět na správce daně, v opačném případě platí, že daňový subjekt důkazní břemeno neunesl, a správce daně tak může rozhodnout v jeho neprospěch.
13. 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, nebo 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. Z hlediska unesení důkazního břemene je tak nerozhodné, jaký počet či jaký druh účetních a jiných dokladů či evidencí byl předložen, neboť určujícím je pouze jejich obsah. K obdobným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 27. 2. 2014, č. j. 8 Afs 62/2013-37, v rozsudku ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004-89, publ. pod č. 618/2005 Sb. NSS, nebo v rozsudku ze dne 13. 4. 2004, č. j. 3 Afs 12/2003-277, publ. pod č. 666/2005 Sb. NSS, všechny tyto rozsudky jsou dostupné na www.nssoud.cz). Povinností ani cílem správce daně tedy rozhodně není vyhledávat za daňový subjekt všechny možnosti, jimiž by tomuto subjektu daňovou povinnost snížil.
14. Toto nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene mezi daňovým subjektem a správcem daně vychází z toho, že prioritním účelem daňového řízení je ochrana zájmu státu na řádném plnění daňových povinností ze strany daňových subjektů při zachování jejich práv a právem chráněných zájmů. Nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene je přitom ústavně konformní, neboť je výrazem veřejného zájmu na správném stanovení a výběru daní. Navíc vychází ze zásady, podle níž nese důkazní břemeno k prokázání určité skutečnosti ten, kdo ji tvrdí. Na rozdíl od jiných druhů řízení sice není věcí svobodné vůle daňového subjektu, zda určité skutečnosti ve vyměřovacím řízení uvede, či nikoliv, neboť ho v něm stíhá povinnost tvrzení v podobě podání daňového přiznání, nicméně uvedená zásada je v modifikované podobě zachována i ve vyměřovacím řízení, jelikož také v něm se

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

důkazní břemeno vztahuje pouze k prokázání skutečností vážících se k daňovému subjektu, který je uveden v daňovém přiznání nebo je byl v něm povinen uvést. Jen daňový subjekt má totiž podrobné poznatky o veškeré své činnosti, příjmech a výdajích (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 1. 7. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, publ. pod č. 113/2006 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu, dostupný na www.usoud.cz).

15. Soud dále připomíná, že daňové řízení je založeno na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Je tedy nejprve výlučně na daňovém subjektu, aby prokázal, že náklad jím uplatněný je daňově účinný, že jej vynaložil (zda byla příslušná služba skutečně poskytnuta a daňovému subjektu odevzdána) a že tento náklad měl vazbu na dosažení, zajištění či udržení jeho příjmů. Nepostačí, prokáže-li daňový subjekt pouze to, že náklad vynaložil, a nepodaří se mu již prokázat, že služba byla skutečně nejen provedena, ale i žalobci odevzdána. Pokud se mu podaří prokázat (např. pomocí svého účetnictví), že náklad skutečně vynaložil, a že služba byla zhotovitelem nejen provedena, ale i odevzdána, musí dále prokázat, zda uplatněný náklad skutečně sloužil k dosažení, zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125, dostupný na www.nssoud.cz).
16. Podle § 24 odst. 1 věty první zákona o daních z příjmů platí, že „[v]ýdaje (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.“ Z citovaného ustanovení vyplývá, že mezi základní podmínky daňové uznatelnosti nákladů patří prokázání toho, že ten který konkrétní náklad byl skutečně vynaložen, tj. vyplacen příslušnému dodavateli za konkrétní jím poskytnuté plnění, a zároveň také prokázání toho, že skutečně sloužil k dosažení, zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů. Vzhledem k tomu, že výše nákladů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů tvoří nedílnou součást daňového tvrzení daňového subjektu, nese důkazní břemeno daňový subjekt [§ 92 odst. 3 a § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu], jak již ostatně bylo vysvětleno výše. Vzniknou-li správci daně v souvislosti s předloženými listinami či jinými důkazními prostředky předloženými daňovým subjektem určité pochybnosti, je povinen tyto pochybnosti prokázat [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu].
17. V projednávané věci měl správce daně mimo jiné pochybnosti o tom, že služby a zboží uvedené na daňových dokladech (prodejkách za hotové) č. 107597 ze dne 6. 6. 2011 na částku 87 000 Kč bez DPH, č. 107642 ze dne 14. 6. 2011 na částku 58 800 Kč bez DPH a č. 107715 ze dne 16. 6. 2011 na částku 27 200 Kč bez DPH byly fakticky poskytnuty deklarovaným dodavatelem Autodíly Špindler a že výdaje za tyto služby a zboží byly vynaloženy za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Tyto pochybnosti správce daně popsal ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 20. 6. 2014, č. j. 1464770/14/2508-05400-501795, a odůvodnil je tím, že dožádáním u místně příslušného správce daně zjistil, že deklarovaný dodavatel za zdaňovací období roku 2011 nevykázal výnosy za poskytování služeb, jež byly předmětem šetření správce daně. Další pochybnosti vyvstaly správci daně u faktur č. 48 ze dne 14. 5. 2011 na částku 45 000 Kč bez DPH za turbodmychadlo IVECO TRAKKER, č. 49 ze dne 19. 5. 2011 na částku 97 600 Kč bez DPH za dodání 16 kusů pneumatik a č. 50 ze dne 31. 5. 2011 na částku 49 200 Kč bez DPH za 3 kusy zakrývacích plachet; tyto pochybnosti spočívaly v tom, zda bylo uvedené zboží fakticky poskytnuto dodavatelem Argis a zda výdaje za toto zboží byly vynaloženy za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

příjmů v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Také tyto pochybnosti správce daně uvedl v citované výzvě k prokázání skutečností ze dne 20. 6. 2014 a odůvodnil je tím, že k jednotlivým fakturám byl doložen nejen výdajový, ale i příjmový doklad, obojí s nečitelnými podpisy.

18. Správce daně současně v předmětné výzvě popsal pochybnosti týkající se nákupu provozního materiálu, a to dokladem č. V/10 ze dne 23. 3. 2011 na částku 2 581,66 Kč bez DPH (za demontáž a montáž tunelu odhozu trávy, zkouška funkcí stroje, čištění stroje), č. V/13 ze dne 27. 4. 2011 na částku 1 177,50 Kč bez DPH (za akumulátor 12V 184h pro zahradní traktory Castel Garden TG /P/ od výrobce KRAMP), č. V/14 ze dne 30. 4. 2011 na částku 415,83 Kč bez DPH (za vysoušeč vlasů Remington), č. V/15 ze dne 6. 5. 2011 na částku 5 623,80 Kč bez DPH (za 10,92 m³ drcené kůry), č. V/17 ze dne 7. 5. 2011 na částku 4 249,17 Kč bez DPH (za zahradní sestavu dvou židlí, lavice a stolu z borovicového dřeva), č. V/18 ze dne 1. 5. 2011 na částku 2 075,05 Kč bez DPH (za náhradní díly do sekačky STIHL MS 180 a servisní práce), č. V/29 ze dne 13. 7. 2011 na částku 4 346,66 Kč bez DPH (za kombinovanou dvoudveřovou chladničku Goddess RDB 0123 GW8 s mrazničkou nahoře o velikosti 40 litrů), č. V/30 ze dne 14. 7. 2011 na částku 697,47 Kč bez DPH (za tři skládací křesla), č. V/38 ze dne 27. 7. 2011 na částku 833,33 Kč bez DPH (za dřevěnou skládací židli Erik), č. V/40 ze dne 29. 7. 2011 na částku 1 685,83 Kč bez DPH (za koberec 200 cm, 17 m²), č. V/42 ze dne 10. 8. 2011 na částku 3 074,17 Kč bez DPH (za koberec 200 cm, 31 m²) a č. V/51 ze dne 22. 10. 2011 na částku 1 824,17 Kč bez DPH (za rohožku Liverpool 60/80). V těchto případech měl správce daně pochybnosti o tom, zda se jedná o výdaje, které byly vynaloženy za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Tataž pochybnost vznikla správci daně u stvrzenky ze dne 25. 7. 2011 na částku 3 438,20 Kč vystavené notářkou Mgr. A. Z., bez podpisů a bez doložení přijetí částky notářkou, a také u zálohy č. b/3 ze dne 31. 3. 2011 ve výši 23 000 Kč, ke které byl doložen toliko výpis z účtu potvrzující provedení platby.
19. Své pochybnosti následně správce daně shrnul ve výsledku kontrolního zjištění, se kterým byl žalobce seznámen dne 30. 9. 2014 a ve zprávě o daňové kontrole projednané s žalobcem dne 10. 12. 2015. Zmíněné dokumenty pak obsahují i další pochybnosti, které správci daně vyvstaly v návaznosti na provedené dokazování, a to z výpovědi svědka V. Š., který popřel jakékoli obchodování mezi společnostmi Autodíly Špindler a žalobcem, a z vizuálního porovnání podpisů na listinách předložených žalobcem s podpisovým vzorem jednatele společnosti Argis. Popsané pochybnosti shledal soud naprosto oprávněnými, důvodnými, jednoznačně a srozumitelně formulovanými a rovněž řádně prokázanými.
20. Soud má za to, že správce daně unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, když prokázal existenci důvodných pochybností o správnosti, věrohodnosti a průkaznosti důkazních prostředků, jimiž žalobce dokládal daňovou účinnost předmětných nákladů (výdajů). Prokázáním těchto pochybností přešlo důkazní břemeno na žalobce, který tak byl povinen prokázat svá tvrzení uvedená v daňovém přiznání, resp. v dalších podáních, tj. že předmětné náklady (výdaje) byly vynaloženy na dosažení, zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů. To ovšem žalobce neprokázal, tedy své důkazní břemeno neunesl, a správce daně byl proto oprávněn rozhodnout v jeho neprospěch.
21. Namítá-li žalobce, že k výzvě správce daně věrohodně doplnil předložené povinné evidence a záznamy, čímž přešlo důkazní břemeno na správce daně, soud připomíná, že ve vztahu

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

k dodavateli Autodíly Špindler předložil žalobce kromě výše zmíněných daňových dokladů obsahujících nedostatečnou specifikaci předmětu plnění (diagnostika poruchy motoru Iveco „X“, Kormorán 315/80 R 22,5 jeden kus, oprava Meileru) toliko rámcovou objednávku *obj 2011 číslo 07* vystavenou dne 4. 6. 2011 s termínem dodání červenec 2011, obsahující objednávku všech později samostatně fakturovaných položek, bez uvedení ceny, a výpis z obchodního rejstříku společnosti Autodíly Špindler. Dále žalobce předložil černobílou fotodokumentaci zachycující blíže neoznačenou halu (č. 372), patrně její vnitřek (č. 373, 374), nákladní automobil s nápisem AUTODOPRAVA – ZEMNÍ PRÁCE A. F. (č. 375), část pneumatiky s označením „315/80 R 22,5“ (č. 376), větší množství pneumatik před halou (č. 377, 379), korbu nákladního automobilu (č. 378) a nákladní automobil RZ „X“ z různých úhlů pohledu včetně detailních záběrů na opravenou korbu (č. 380 až 386).

22. Popsané důkazní prostředky však podle názoru soudu nejsou způsobilé prokázat, že služby a zboží uvedené na daňových dokladech (prodejkách za hotové) č. 107597, č. 107642 a č. 107715 byly fakticky poskytnuty deklarovaným dodavatelem Autodíly Špindler. Je tomu tak zejména z toho důvodu, že svědek V. Š., jednatel zmíněného dodavatele, při výslechu dne 20. 8. 2014 uvedl, že společnost Autodíly Špindler od 14. 9. 2008 nevykonává činnost, kterou od té doby vykonává společnost AUTODÍLY ŠPINDLER HOLDING a. s. Svědek dále konstatoval, že společnost Autodíly Špindler v roce 2011 se žalobcem neobchodovala, nevystavila, neorazítkovala a nepodepsala rámcovou smlouvu nazvanou rámcová objednávka *obj 2011 číslo 07* (smlouva má svědkovi neznámý formát, razítko odpovídá podobě jejich razítka z roku 2008, u rámcových smluv nesjednávají úhradu hotově), která byla svědkovi předložena k nahlédnutí. Podle svědka nevystavila společnost Autodíly Špindler zmíněné daňové doklady, nepoužívala takový formát, nikdy nepoužívala razítko „Společnost je zapsána v OR Městského soudu v Praze, odd. C, vložka 75050“, použité razítko je v jiném formátu. Svědek současně vysvětlil, že předmětné služby společnost Autodíly Špindler neposkytla, diagnostiku by účtovala položkově a neprováděla by ji u zákazníka, rovněž opravu Meileru by účtovala položkově, s pneumatikami Kormorán v roce 2011 neobchodovala.
23. Citovaná výpověď svědka V. Š. tedy zcela zjevně zpochybňuje všechny žalobcem předložené důkazní prostředky v podobě daňových dokladů, rámcové objednávky, výpisu z obchodního rejstříku i fotografií, neboť pokud jednatel tvrzeného dodavatele popřel, že by cokoli žalobci dodal, a výslovně vyloučil, že by tento dodavatel předmětné listiny vystavil, orazítkoval či podepsal, přičemž poukázal i na odlišnost vzhledu zmíněných listin a použitého razítka od listin a razítka užívaných společnostmi Autodíly Špindler, byly podle názoru soudu jednoznačně prokázány pochybnosti o tom, že služby a zboží uvedené na daňových dokladech č. 107597, č. 107642 a č. 107715 byly fakticky poskytnuty deklarovaným dodavatelem Autodíly Špindler. Soud dodává, že žalobcem předložené fotografie jsou z hlediska prokázání poskytnutí služeb a zboží konkrétním dodavatelem naprosto nedostatečné, neboť nezachycují nic, co by jakkoli spojovalo vyfotografované objekty a věci s tímto dodavatelem (Autodíly Špindler).
24. Soud zdůrazňuje, že pokud správce daně prokázal pochybnosti týkající se zboží a služeb poskytnutých deklarovaným dodavatelem Autodíly Špindler, důkazní břemeno přešlo na žalobce, kterého v důsledku toho tížila povinnost prokázat svá tvrzení, tedy prokázat oprávněnost daňově uplatněných výdajů z hlediska podmínek § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Žalobce se mylí, pokud se domnívá, že jeho úkolem bylo zpochybnit či vyvrátit Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

svědectví Václava Špindlera, neboť pouhé zpochybnění výpovědi tohoto svědka nepostačuje k prokázání toho, že služby a zboží uvedené na daňových dokladech č. 107597, č. 107642 a č. 107715 byly fakticky poskytnuty deklarovaným dodavatelem Autodíly Špindler a že výdaje za tyto služby a zboží byly vynaloženy za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Poukazuje-li žalobce v této souvislosti na skutečnost, že společnost Autodíly Špindler v roce 2011 vykázala tržby z prodeje zboží 2 559 000 Kč a byla registrována jako plátce daně z přidané hodnoty, soud poznamenává, že to ještě nemusí znamenat, že svědek V. Š. vypovídal nepravdivě. Nelze totiž vyloučit možnost, že společnost Autodíly Špindler obchodovala výhradně se společností AUTODÍLY ŠPINDLER HOLDING a. s., tedy v tomto smyslu skutečně nevyvíjela žádnou vlastní činnost. Žalobcem navržené šetření, v jakém rozsahu plnila společnost Autodíly Špindler své daňové povinnosti po údajném ukončení své činnosti, považuje soud ve shodě s daňovými orgány za nadbytečné, neboť takové šetření není způsobilé prokázat daňovou oprávněnost žalobcem uplatněných výdajů. Soud uzavírá, že svědeckou výpověď V. Š. nelze bez dalšího pokládat za nepravdivou a zjištěné pochybnosti správce daně nejsou toliko bagatelními administrativními pochybeními.

25. Ke spolupráci mezi žalobcem a tvrzeným dodavatelem Autodíly Špindler vypovíдали také žalobcem navržené svědkové L. K., L. R. a J. S. L. R. pouze obecně potvrdil spolupráci mezi žalobcem a společností Autodíly Špindler, ovšem žádné konkrétní dodávky zboží či služeb se osobně nezúčastnil a na otázku, zda ví, že by společnost Autodíly Špindler v roce 2011 dodávala náhradní díly nebo jiné dodávky jiným firmám, odpověděl, že neví. Teprve k dalším žalobcovu dotazu, zda je pravda, že zmíněná společnost vyvíjela v roce 2011 činnost, svědek uvedl, že to přesně neví, ale myslí si, že určitě. Tento důkaz tedy podle názoru soudu nijak neprokazuje uskutečnění konkrétních obchodních transakcí mezi žalobcem a společností Autodíly Špindler. Svědek J. S. potvrdil dodávku materiálu od společnosti Autodíly Špindler, popsal, že se jednalo o pneumatiky, kovový píst a něco se opravovalo, přijela bílá dodávka s červeným logem Autodíly Špindler, žalobce zaplatil řidiči dodávky, sám svědek si od zmíněné společnosti kupoval pneumatiky. Tato výpověď je však v příkrém rozporu s výpovědí svědka V. Š., který mimo jiné uvedl, že jeho společnost v roce 2011 s pneumatikami neobchodovala. Vzhledem k tomu, že svědek V. Š. vysvětlil, v čem se jednotlivé žalobcem předkládané listiny odlišují od oficiálních dokumentů společnosti Autodíly Špindler, není podle názoru soudu vyloučeno, že skutečný poskytovatel zboží a služeb uvedených na fakturách údajně vystavených společností Autodíly Špindler svou příslušnost k této společnosti pouze předstíral. Pro projednávanou věc považuje soud za rozhodující tu skutečnost, že ani svědecká výpověď J. S. není dostatečným důkazem o tom, že obchodní transakce mezi žalobcem a společností Autodíly Špindler proběhla tak, jak ji zachycují žalobcem předložené daňové doklady.
26. Žalobce dále kladl důraz na svědeckou výpověď L. K. V této souvislosti soud především upozorňuje na to, že tento svědek zahájil svou výpověď dne 25. 5. 2015 nepravdivým tvrzením, že omluvu z účasti na jednání dne 5. 5. 2015 vyhotovil a podepsal sám, když následně k dotazu správce daně ohledně rozdílnosti podpisů uvedl, že to za něj napsala a podepsala jeho dcera. Tato skutečnost společně s tím, jak žalobce formuloval jednotlivé otázky na tohoto svědka (i na ostatní jím navržené svědky), podle názoru soudu ukazuje na nedostatek důvěryhodnosti svědka L. K. a jeho ovlivnění žalobcem. Konkrétní tvrzení tohoto svědka týkající se společnosti Autodíly Špindler pak jsou – podobně jako u J. S. – v rozporu s výpovědí V. Š., což lze opět vysvětlit tím, že skutečný poskytovatel zboží a

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

služeb uvedených na fakturách údajně vystavených společností Autodíly Špindler svou příslušnost k této společnosti pouze předstíral. Závěr daňových orgánů o tom, že žalobce neunesl své důkazní břemeno ve vztahu k výdajům na úhradu zboží a služeb uvedených na fakturách údajně vystavených společností Autodíly Špindler, je podle názoru soudu zcela správný.

27. Pokud jde o oprávněnost výdajů na plnění poskytnutá dodavatelem Argis, soud opakuje, že v důsledku prokázání pochybností správce daně (podpisy jednatele Argis na dokumentech předložených žalobcem se neshodovaly s jeho podpisovým vzorem, žalobce měl v účetnictví nejen výdajové pokladní doklady vztahující k jím uskutečněným platbám vůči dodavateli Argis, ale též příjmové pokladní doklady, které patřily do účetnictví dodavatele) přešlo důkazní břemeno na žalobce. Ten byl následně povinen prokázat, že služby a zboží uvedené na fakturách č. 48, 49 a 50 poskytl žalobci dodavatel Argis, že žalobce za tyto služby a zboží skutečně zaplatil a že tyto výdaje byly vynaloženy za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. K prokázání těchto skutečností rozhodně nemohl vést žalobcem navrhovaný dotaz na likvidátora společnosti Argis, zda existuje její účetnictví za rok 2011, ani výslech tohoto likvidátora, který v roce 2011 ve společnosti Argis nepůsobil. Vzhledem k tomu, že výslech jednatele této společnosti nebylo možné uskutečnit, neboť jednatel v mezidobí zemřel, a že žalobce žádné další důkazní prostředky vyjma výslechu svědků L. K. a J. S. (L. R. ke spolupráci se společností Argis nic neuvedl) nenavrhl, nelze podle názoru soudu daňovým orgánům vytýkat, že se spokojily s údaji zjištěnými dožádáním u správce daně místně příslušného pro společnost Argis. Svědek J. S. nic o žalobcem tvrzené spolupráci se společností Argis nevěděl, tudíž jeho výpověď není způsobilá v tomto ohledu cokoli prokázat. Svědek L. K. ve vztahu k fakturám deklarovaného dodavatele Argis neuvedl žádná konkrétní tvrzení a navíc platí výše uvedené závěry soudu o jeho nevěrohodnosti a ovlivnění žalobcem, a proto ani tento svědek svou výpovědí neprokázal daňovou uznatelnost výdajů za zboží a služby uvedené na fakturách č. 48, 49 a 50 údajně vystavených společností Argis.
28. K námitce žalobce, že doložil také skutečnosti osvědčující oprávněnost nákupů provozního materiálu, soud připomíná, že podle žalobcem nerozporovaného zjištění správce daně se jednalo o demontáž a montáž tunelu odhozu trávy, zkoušku funkcí a čištění stroje, akumulátor 12V 184h pro zahradní traktory Castel Garden TG /P/ od výrobce KRAMP, vysoušeč vlasů Remington, 10,92 m³ drcené kůry, zahradní sestavu dvou židlí, lavice a stolu z borovicového dřeva, náhradní díly do sekačky STIHL MS 180 a servisní práce, kombinovanou dvoudveřovou chladničku Goddess RDB 0123 GW8 s mrazničkou nahoře o velikosti 40 litrů, tři skládací křesla, dřevěnou skládací židli Erik, koberec 200 cm, 17 m², koberec 200 cm, 31 m² a rohožku Liverpool 60/80. Za situace, kdy sám žalobce v průběhu daňové kontroly tvrdil, že se v roce 2011 se jeho činnost týkala pouze silniční motorové dopravy nad 3,5 tuny, soud sdílí pochybnosti daňových orgánů, zda byly výdaje na uvedený provozní materiál vynaloženy za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. K prokázání oprávněnosti těchto výdajů přitom podle názoru soudu nepostačují pouhá, ničím nepodložená, žalobcova vysvětlující tvrzení, neboť tím by došlo k popření výše popsáno rozvržení důkazního břemene v daňovém řízení (srov. rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 30. 3. 2015, č. j. 15 Af 388/2012-39, dostupný na www.nssoud.cz). Soud pochopitelně nepřehlédl, že se k některým zakoupeným movitým věcem vyjádřil i svědek

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

L. K., nicméně žalobce tomuto svědkovi kladl návodné otázky typu „... *pamatujete si dodávku vysoušeče Remington – fén?*“ nebo „*[d]ošlo k dodávce kobereců na vybavení interiéru vozidel?*“ nebo „*[k] uchycení zakrývacích plachet na korbu nákladních vozidel bylo zapotřebí osadit dřevěnou část. Použili jste k této úpravě motorovou pilu?*“, a proto k veškerým odpovědím tohoto svědka na žalobcovy návodné otázky nelze přihlížet, což se týká všech nákupů provozního materiálu.

29. Soud tedy shrnuje, že ani žalobcem v žalobě zmiňované výpovědi svědků L. K., L. R. a J. S. nepostačovaly k prokázání daňové uznatelnosti výdajů za zboží a služby údajně poskytnuté dodavateli Autodíly Špindler a Argis, ani oprávněnost výdajů na nákupy výše specifikovaného provozního materiálu, resp. že výdaje za tyto služby a zboží byly vynaloženy za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Soud se neztotožnil ani s názorem žalobce, že se daňové orgány zabývaly jeho důkazními návrhy pouze formálně a že rezignovaly na náležité zjištění skutkového stavu. Veškeré rozhodné skutečnosti byly řádně zjištěny a jsou podrobně popsány ve zprávě o daňové kontrole. Soud dále nezjistil, že by se daňové orgány dopustily žalobcem tvrzených pochybení při hodnocení důkazů a že by rezignovaly na správné zjištění a vyměření daně. Daňové orgány naopak postupovaly v souladu s § 8 daňového řádu a daň z příjmů žalobci doměřily plně v souladu se zákonem, aniž by porušily jakákoli jeho práva včetně práv ústavních. Odkaz na nález Ústavního soudu ze dne 6. 12. 2006, sp. zn. IV. ÚS 48/05, dostupný na nalus.usoud.cz, považuje zdejší soud za nepřipadný.
30. S ohledem na výše uvedené soud vyhodnotil žalobu v mezích uplatněných žalobních bodů jako nedůvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
31. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch a žalovanému náklady řízení nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, ani jejich náhradu nepožadoval, proto soud vyslovil, že žádný z účastníků nemá na náhradu nákladů řízení právo.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat **kasační stížnost** ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, sídlem Moravské náměstí 611/6, 657 40 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 nejbližší 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.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

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.

Ústí nad Labem 7. dubna 2020

Mgr. Václav Trajer, v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

(K.ř.č. 1 - rozsudek)