



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Daniela Spratka, Ph.D., a JUDr. Zory Šmolkové ve věci

žalobce: **AG MOTORSPORT s. r. o., v likvidaci**
sídlem Podvihovská 101/11, 747 70 Opava - Komárov
zastoupeného advokátkou JUDr. Hanou Reclíkovou
sídlem Masařská 323/6, 746 01 Opava

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 5. 2018, č. j. 24754/18/5200-11431-706871,
ve věci daně příjmů právnických osob

takto:

I. Žaloba se **zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Shodu s prvopisem potvrzuje

Odůvodnění:

I. Vymezení předmětu řízení

1. Žalobou ze dne 14. 6. 2018 se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“), dodatečný platební výměr za zdaňovací období od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2010 ze dne 5. 3. 2014, č. j. 730175/14/3216-24801-807123, jímž byla žalobci doměřena daň z příjmů právnických osob ve výši 755 820 Kč a stanoveno penále ve výši 151 164 Kč.

II. Žalobní body

3. Žalobce namítá, že během daňové kontroly předložil celou řadu důkazních prostředků, které ve vzájemných souvislostech prokázaly, že náhradní díly, služby a ostatní dodávky (např. formy) byly skutečně dodány. Toto dodání náhradních dílů a provedení služeb bylo doloženo zejména účetními doklady (přijaté faktury, dodací listy), čestnými prohlášeními dodavatele, svědeckou výpovědí dodavatele a pana M.L., fotodokumentací a důkazy o nájmu podnikatelských prostor dodavatele na ulici Polní v Brně.
4. Žalobce nesouhlasí s hodnocením výpovědi a předložených čestných prohlášení svědka P. C. Podle žalobce nelze dovodit, že by společnost C. P. autoservis s. r. o. v předmětném daňovém období nefungovala a nemohla poskytovat fakturovaná plnění, jejichž uskutečnění žalovaný popírá. Výpověď svědka je podle žalobce shodná s předloženými čestnými prohlášeními a žalovaný jejich existenci a obsah bagatelizuje. Tato prohlášení rovněž odstraňují rozpornost svědkem poskytnuté výpovědi a vysvětlují neurčitosti v ní obsažené. Správci daně byl předložen splátkový kalendář na rok 2010 včetně příjmových pokladních dokladů, kterými byl prokázán nájemní vztah mezi společnostmi FAMKO, spol. s r. o. a C. P. autoservis na adrese Plotní 33, Brno a fotodokumentace zařízení. Žalovaný přesto dospěl k závěru, že společnost C. P. autoservis neměla prostory a vybavení k provádění své činnosti. Ačkoliv byla tato společnost od roku 2008 bez jednatelů, o likvidaci bylo rozhodnuto až 21. 6. 2017. Na žalobce tak jsou kladena přísnější kritéria než na příslušné orgány státní moci, když Finanční úřad pro Jihomoravský kraj byl ve vztahu k firmě C. P. autoservis s. r. o. dlouhodobě nečinný. Tento finanční úřad se podle žalobce dopustil pochybení při rušení registrace dodavatele k DPH, v jehož důsledku byla společnost dodavatele v rozhodném období a také po něm stále plátcem této daně.
5. Závěry žalovaného o neprokázání pořízení náhradních dílů dodavatelem nemají vliv na splnění důkazní povinnosti žalobce a takové dokazování je nad rámec jeho povinností. Není povinností žalobce zkoumat závazkové vztahy svého dodavatele. I přesto žalobce předložil smlouvy společnosti C. P. autoservis se společnostmi TDI 07 a. s. (dále jen „TDI 07“) a SILVER FISH s. r. o. (dále jen „SILVER FISH“). Skutečnost, že správce daně při místním šetření na adrese sídla společnosti TDI 07 nenašel prostory ke skladování, nemá podle žalobce žádnou výpovědní hodnotu. Obdobně žalobce konstatuje i k závěru správce daně o společnosti SILVER FISH, která byla od roku 2012 v likvidaci, a podle vyjádření likvidátora byl bývalý jednatel nekontaktní. Bývalý jednatel této společnosti a současný předseda představenstva společnosti TDI 07 M. L. byl vyslechnut a potvrdil obchody s náhradními díly a další okolnosti spolupráce s P. C.
6. Nesprávný je i závěr správce daně o tom, že dodavatel neprovedl deklarované služby (opravy a výroba dílů kapotáže) z důvodu náročnosti a specifčnosti oprav závodních vozů.

K takovým závěrům si správce daně měl nechat zpracovat znalecký posudek. Z informací sdělených žalobcem v průběhu řízení vyplývá, že obsluhu motorů je schopna zajistit celá řada servisů. Skutečnost, že v roce 2013 zvolil žalobce jiný způsob obsluhy svého závodního vozu, není důkazem opaku, takové závěry není možné dovodit ani ze sdělení Autoklubu České republiky. Správci daně byly předloženy důkazy o tom, že jeho dodavatel v roce 2010 vstupoval i od jiných obchodních vztahů, jeho servis byl vybaven k poskytování deklarovaných služeb, nelze proto souhlasit se závěrem, že dodavatel neexistoval anebo nemohl poskytnout účtované služby.

7. Pokud jde o vyloučení nákladů na pronájem motokárové dráhy, žalobce uvádí, že správce daně nevzal v potaz specifický charakter činnosti žalobce, kterým je poskytování reklamních ploch na závodním vozidle. Zprostředkování atmosféry závodu pro obchodní partnery žalobce považuje za prostředek k jejich zajištění a udržení, tedy za reklamu.
8. V závěru žalobce v obecné rovině poukazuje na relevantní právní úpravu a ustálenou judikaturu, zejména v souvislosti s problematikou zjišťování skutkového stavu, unesení důkazního břemene v daňovém řízení a zásady volného hodnocení důkazů, ochrany dobré víry daňového subjektu a navrhuje zrušit žalobou napadené rozhodnutí včetně dodatečného platebního výměru.

III. Vyjádření žalovaného

9. Žalovaný konstatuje, že žalobní námitky jsou obdobné jako námitky odvolací, s nimiž se vypořádal v napadeném rozhodnutí. Žalobce se podle žalovaného nepodloženě domnívá, že důkazní břemeno unesl předložením daňových dokladů. Žalovaný odkazuje na ustanovení § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), podle něhož se pro zjištění základu daně odečtou výdaje na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve výši prokázané poplatníkem, přičemž rozhodující je faktická stránka věci. Veškeré důkazy přitom žalovaný hodnotil v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů a platnými právními předpisy.
10. Tvrzení žalobce, že P. C. vystupoval aktivně za společnost C. P. autoservis, je v rozporu s údaji v obchodním rejstříku. Jeho svědecká výpověď není vágní, jak se žalobce domnívá, svědek jednoznačně odpověděl na dotazy správce daně a na významu výpovědi nemění nic ani čestná prohlášení. Skutečnost, že společnost C. P. autoservis neměla zaměstnance a nevedla účetnictví, vypovídá o tom, že společnost nemohla poskytnout deklarovaná plnění. Po žalobci nebylo požadováno, aby byl nepřetržitě přítomen opravám vozidla, předložené fotografie nebytových prostor a jiných vozidel však uskutečnění deklarovaných plnění neprokazují.
11. Žalovaný dále shrnuje, že v dané situaci byly žalobci prezentovány dostatečné pochybnosti o uskutečnění plnění, v řízení tak bylo pouze na něm, aby jejich realizaci prokázal, přičemž tak neučinil. Okolnosti registrace dodavatele žalobce k DPH nejsou předmětem tohoto řízení, znalecký posudek nebylo potřeba provádět, neboť správce daně pouze identifikoval skutečnosti zakládající vážné pochyby o způsobilosti dodavatele k provedení prací.

12. K námitce vyloučení nákladů na pronájem motokárové dráhy ze základu daně žalovaný uvádí, že řádně odůvodnil, proč jsou odlišné od výdajů na pronájem školící místnosti, a proč nelze spatřovat věcnou souvislost mezi těmito výdaji a ekonomickou činností žalobce. Nelze je tedy podle ustanovení § 25 odst. 1 zákona o daních z příjmů uznat za náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Žalobce nijak takovou příčinnou souvislost nedoložil, naopak sám uvedl, že se jednalo o „poděkování“ partnerům. V závěru navrhuje žalovaný žalobu zamítnout.

IV. Zjištěný skutkový stav

13. Z rozhodovací činnosti je zdejšímu soudu známo, že o totožných daňových povinnostech již soud rozhodoval ve věci vedené pod sp. zn. 22 Af 3/2015, kde rozsudkem ze dne 30. 11. 2017 napadené rozhodnutí žalovaného zrušil podle ustanovení § 76 odst. 1 písm. c) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). V nyní projednávané věci jsou stěžejní podstatou sporu uskutečnění a tvrzené okolnosti oprav závodních automobilů žalobce. Tyto opravy měly být podle předložených dokladů realizovány společností C. P. Autoservis, za kterou bez jakéhokoliv formálního oprávnění (pozice jednatele, zmocnění apod.) jednal pan P. C. Zejména v důsledku této skutečnosti se žalovaný zabýval obchodními vztahy společnosti C. P. Autoservis a jejích dodavatelů, společností SILVER FISH a TDI 07 (společně též „subdodavatelé žalobce“) a praktickými okolnostmi realizace oprav závodních automobilů.
14. Prvotní pochybnosti o poskytnutí služeb a dodávek autodílů podle deklarovaných dokladů správci daně vznikly zjištěním, že dodavatelská společnost C. P. autoservis, s níž žalobce uzavřel smlouvu o dílo s vymezenou platností od 1. 1. 2006 do 31. 10. 2006 (předmětem daňového řízení byl kalendářní rok 2010), nemá od roku 2008 jednatele a v roce 2006 jí byla zrušena registrace k DPH. Tyto pochybnosti byly žalobci řádně správcem daně sděleny. Žalobce následně předložil čestné prohlášení P. C. ze dne 11. 10. 2012, navrhl jeho výslech a dále navrhl předložit doklady společnosti C. P. autoservis a provést místní šetření v provozovně společnosti.
15. Na základě předložených dokladů společnosti C. P. autoservis dožádal správce daně prověření obchodních případů se subdodavatelem žalobce. Z dožádání bylo zjištěno, že společnost SILVER FISH byla od roku 2012 v likvidaci, insolvenční správce uvedl, že nemá žádné obchodní doklady k dispozici. V případě společnosti TDI 07 její současný předseda představenstva uvedl, že o účetnictví společnosti nic neví. Ve vztahu k těmto dvěma společnostem byl také proveden výslech svědka P. L., který byl v roce 2010 jednatelem společnosti SILVER FISH a současně předsedou představenstva společnosti TDI 07. Tento svědek jen v obecné rovině připustil, že zná společnost C. P. autoservis, připustil vystavení jemu předložených faktur a obecně uvedl, že této společnosti dodával autodíly. Správce daně dále dotazy prostřednictvím evidence VIES zjistil, že díly, které měli subdodavatelé dodávat žalobci, tito nakupovali ve výrazně nižší hodnotě (v případě SILVER FISH) případně je v zahraničí vůbec nenakupovali (TDI 07 a C. P. autoservis). Správce daně se poté pokusil zcela bezúspěšně vyhledat některé z údajně prodávaných autodílů podle katalogových čísel. Na základě těchto zjištění dospěl žalovaný k závěru, že nebylo prokázáno dodání náhradních dílů ze strany subdodavatelů žalobce. Žalobcem uplatněné výdaje za koupi těchto dílů a s nimi spojené opravy tak správce daně a žalovaný neuznali pro neprokázání faktického uskutečnění.

16. Dále je mezi stranami spor o náklady vynaložené na reklamu spočívající v pronájmu motokárové dráhy pro obchodní partnery žalobce, které žalovaný a správce daně vyloučili v souladu s ustanovením § 25 zákona o daních z příjmů jako výdaje na reprezentaci, u nichž není možné zařazení mezi výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů.
17. Ve svém rozsudku č. j. 22 Af 3/2015-48 dospěl zdejší soud k závěru, že ze strany žalovaného došlo k zamlčení podstatné části výpovědi svědka P. C. a konstatoval následující: „Je dále zcela neobhajitelné zamlčení části výpovědi svědka C. uvedené pod písm. b) shora. Tato část navíc podle soudu není v žádném rozporu s částí uvedenou pod písm. a). Svědek logicky vysvětlil, že společnost C. P. autoservis s. r. o. sama žádnou činnost nevyvíjela a existovala jen formálně, avšak svědek sám – aniž by k tomu byl řádně oprávněn – jménem této společnosti obchody uzavíral, realizoval a o tom vystavoval i faktury. Svědek tedy neuváděl, že by společnost sama činnost vyvíjela (jak dovozuje žalovaný), naopak uvedl, že sám bez příslušných oprávnění uzavíral na jméno této společnosti obchody. Krajský soud tedy uzavírá, že žalovaný při hodnocení důkazů vůbec nevyhodnotil (zcela ignoroval) část výpovědi svědka C. uvedenou shora pod písm. b) a z vzájemně si neodporujících částí výpovědí svědků C. a L. vytvořil tak intenzivní vzájemný rozpor, že z něj učinil závěr o nevěrohodnosti těchto výpovědí.“

V. Právní posouzení

18. Krajský soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
19. Předně soud konstatuje, že v nyní projednávané věci žalovaný odstranil nedostatky svého předchozího rozhodnutí, na které soud poukázal v již zmiňovaném rozsudku č. j. 22 Af 3/2015-48. Část výpovědi svědka P. C. žalovaný nezamlčel, ale její obsah náležitě vyhodnotil v návaznosti na celou řadu dalších zjištěných skutečností. Dále soud dodává, že žalobní námitky se, jak již konstatoval žalovaný, převážně shodují s námitkami odvolacími.
20. Krajský soud se zcela ztotožňuje se závěry žalovaného o neunesení důkazního břemene obsaženými v odst. 40 napadeného rozhodnutí. Z popisu zjištěného skutkového stavu uvedeného zejména v odst. 14 a 15 tohoto rozsudku jednoznačně vyplývá, že důkazní břemeno ohledně uskutečnění zdanitelných plnění totiž za stávající důkazní situace stále náleží žalobci. Prvotní pochybnosti byly založeny zjištěním zcela nejasného fungování společnosti C. P. autoservis (přičemž zjištění popsána v odst. 21 napadeného rozhodnutí k založení pochybností zcela postačují), žalobcem předložené doklady této společnosti vedly k subdodavatelským společnostem, od kterých se uskutečnění obchodů se společností C. P. autoservis ověřit nepovedlo a následně nebyl ani dohledán původ autodílů, které měly být předmětem obchodů.
20. K těmto výše uvedeným skutečnostem žalobce toliko namítá, že není jeho povinností zkoumat závazkové vztahy svého dodavatele. S tím lze v obecné rovině souhlasit, avšak v daném případě, zejména s ohledem na skutečnost, že se jedná o daňové povinnosti žalobce, je na základě výše popsaných skutečností žalobce stále tím, kdo nese důkazní břemeno a má povinnost prokázat uskutečnění zdanitelných plnění nad rámec prostého předložení dokladů ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. K tomuto okruhu námitek tak soud poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2014, č. j. 8 Afs 71/2013-41 „Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů

nebo faktur, totiž zpravidla sama o sobě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila. ... Prokáže-li správce daně v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) d. ř. důvodné pochybnosti o tom, že ve vztahu k tvrzením uvedeným v daňovém přiznání je účetnictví daňového subjektu věrohodné, úplné, průkazné nebo správné, přesouvá se v takovém případě důkazní břemeno opět na daňový subjekt, který musí svými dalšími tvrzeními podloženými důkazy pochybnosti správce daně rozptýlit.“ Nemožnost jakéhokoliv ověření obchodů ze strany subdodavatelů a zjištění týkající se neexistence samotných autodílů (chybějící doklady a vyhledávání dílů v databázích, viz odst. 15 tohoto rozsudku) zakládají natolik silné pochybnosti, že je nelze vyvrátit obecnými tvrzeními svědka P. L., na jehož výpověď se žalobce odvolává.

21. Na rozdíl od závěrů žalovaného obsažených v rozhodnutí, které zdejší soud rozsudkem č. j. 22 Af 3/2015-48 zrušil, kde žalovaný stavěl nedůvěryhodnost výpovědi svědka P. C. na marginálních rozporech s obsahem výpovědi svědka M. L., se tentokrát žalovaný zcela správně zabýval zásadními rozpory výpovědi svědka C. a výše popsanými skutečnostmi souvisejícími s dodáním autodílů. Žalovaný konstatoval v odst. 33 napadeného rozhodnutí rozpor ve výpovědi a čestném prohlášení, tento rozpor však zjevně není nosným důvodem pro neuznání nákladů. Žalovaný dále pracoval s variantou, podle které měl díly a opravy zajistit P.C. a tuto variantu následně konfrontoval s výše popsanými okolnostmi týkajícími se možností faktické realizace oprav na žalobcem a svědkem uvedené adrese, okolnostmi podnikání subdodavatelů žalobce a konečně původu autodílů.
22. Z tohoto odůvodnění dále vyplývá, že námitka žalobce týkající se hodnocení rozporů čestných prohlášení svědka P. C. není důvodná. Předně, tyto rozpory nejsou, jak je výše popsáno, nosnými důvody napadeného rozhodnutí, dále o významu čestného prohlášení v daňovém řízení byl žalobce vyrozuměn již v odst. 25 a 34 napadeného rozhodnutí. Soud v této věci odkazuje na závěry uvedené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 5. 2006, č. j. 1 Afs 77/2005-43, kde soud konstatoval, že: *„Čestným prohlášením tedy nemůže být nikdy proveden důkaz: skutečnost jím nemůže být prokázána – pouze osvědčena.“* V rámci výpovědi je pak podle ustanovení § 96 odst. 4 daňového řádu správce daně před výsledkem povinen poučit svědka o možnosti odepřít výpověď, o povinnosti vypovídat pravdivě a nic nezamlčovat a o právních následcích podané nepravdivé nebo neúplné výpovědi. Vzhledem k této skutečnosti pak lze souhlasit se závěrem o srovnatelně vyšším významu svědecké výpovědi. Jak již bylo výše uvedeno, právě tato svědecká výpověď neobstála v konfrontaci s dalšími důkazy.
23. Podle krajského soudu nelze dále žalovanému vytknout závěr o tom, že nájemní smlouva a fotografie vozů (které nepaří žalobci) a autodílny neprokazují uskutečnění fakturovaných oprav.

Nedůvodná je i námitka neprovedení znaleckého posouzení ve věci technických možností provedení oprav. Z obsahu výpovědi P. C. vyplývá, že opravy měly být prováděny za provizorních podmínek, z vyjádření předsedy technické komise FAS ČR naopak vyplývá, že k fakturovaným službám je zapotřebí vybavení přinejmenším standartní úrovně. Tyto skutečnosti však opět nejsou samostatně důvodem pro neuznání žalobcem předložených faktur, ve světle dalších důkazů. Tato skutečnost však toliko dále nad rámec

výše uvedeného přispívá k nedůvěryhodnosti svědka P. C. a společně s dalšími důkazy poukazuje na neuskutečnění oprav a dodávek dílů.

24. Ke zdanitelným plněním za pronájem motokárové dráhy soud dále konstatuje, že se ztotožňuje se závěry žalovaného. Ve smlouvách týkajících se reklamy byl žalobce zavázán prezentovat výsledky závodů a předat fotografie a další materiály. Ač ze spisového materiálu vyplývá, že prezentace výsledků a pronájem dráhy za účelem uspořádání motokárových závodů se uskutečnily společně, stalo se tak jen kvůli požadavku samotného žalobce na zajištění uzavřené společnosti a z hlediska daňové uznatelnosti výdajů je tyto aktivity třeba vnímat odděleně. Náklady spojené s prezentací výsledků byly správcem daně a žalovaným zcela správně uznány jako náklady spojené s reklamními aktivitami. Naopak zprostředkování možnosti obchodním partnerům zazávodit si na motokárách v závěru závodní sezóny svou povahou za daných okolností skutečně naplňuje podstatu obdarování a správce daně tak správně zařadil tuto položku mezi náklady na reprezentaci ve smyslu ustanovení § 25 odst. 1 písm. t) zákona č. 586/1992, o daních z příjmů, ve znění účinném pro předmětné zdaňovací období. K tomuto závěru odkazuje soud blíže na závěry vyslovené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2005, č. j. 5 Afs 170/2004-59, kde se uvádí: „*I když výčet výdajů na reprezentaci v uvedeném ustanovení § 25 odst. 1 písm. t) zákona o daních z příjmů je pouze demonstrativní a zákon sám nedefinuje, co se reprezentací rozumí, dává uvedené ustanovení určitý rámec pro vymezení obsahu daného pojmu pro daňové účely a definuje jeho charakteristické rysy. Z případu zde uvedených je zřejmé, že se jedná typově o plnění určená ke spotřebě nebo obdarování konkrétní osoby, tedy plnění v daném případě stěžovatelem poskytnutá, a to ať již ve formě dopravy, vstupného nebo stravování.*“
25. Pokud se jedná o namítaná pochybení Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (odst. 4 tohoto rozsudku) soud konstatuje, že tyto námitky postrádají jakoukoliv relevanci a souvislost s žalobou napadeným rozhodnutím, a proto se jimi dále nezabýval.
26. K obecným námitkám žalobce uvedeným v odst. 8 tohoto rozsudku soud konstatuje, že v nyní projednávané věci důkazní břemeno v závěru daňové kontroly stále náleželo žalobci, správce daně i žalovaný dostatečně a logicky zdůvodnili, že tvrzené dodávky zboží a služeb realizovány nebyly a soud se s těmito závěry ztotožňuje. Námitka nepřípustného zkrácení na právech ze strany správních orgánů je zcela obecná a nekonkrétní, soudu tak není zřejmé, v čem žalobce zásah do svých základních práv spatřuje. Skutkový stav byl, co se týče důkazní povinnosti žalovaného, zjištěn dostatečně. Námitka dobré víry je rovněž nedůvodná. Žalobce je povinen si ve svých obchodních vztazích počínat s určitou mírou obezřetnosti. Kdyby tak v dané věci činil, nepochybně by disponoval dostatečným množstvím důkazů, kterými by mohl v souladu s požadavkem ustanovení § 24 daňového řádu prokázat fakticitu uskutečněných plnění.

VI. Závěr a náklady řízení

27. Vzhledem k výše popsáným skutečnostem nezbylo krajskému soudu, než žalobu v plném rozsahu zamítnout jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., když procesně úspěšnému žalovanému nevznikly v řízení žádné náklady přesahující jeho běžnou úřední činnost.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **lze** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu.

Ostrava 5. února 2020

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu