



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky a soudců JUDr. Ing. Venduly Sochorové a JUDr. Petra Polácha ve věci

žalobce: **Lapertas, a.s.**
sídlem Vídeňská 183/124, 619 00 Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 7. 2017, č. j. 29842/17/5300-21444-700333

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Dne 13. 8. 2014 byly u žalobce za níže uvedená zdaňovací období zahájeny daňové kontroly daně z přidané hodnoty na nevyměřenou daň v rozsahu všech přijatých plnění. V rámci daňových kontrol prováděných Finančním úřadem pro Jihomoravský kraj (dále jen „prvostupňový správce daně“) dospěl tento k neuznání odpočtu daně z různých plnění za zdaňovací období měsíce března roku 2014 v celkové částce 34 952 Kč, za zdaňovací období měsíce dubna roku 2014 v celkové částce 59 693 Kč, za zdaňovací období měsíce

května roku 2014 v celkové částce 302 500 Kč a za zdaňovací období měsíce června roku 2014 v celkové částce 72 062 Kč.

2. Prvostupňový správce daně odepřel žalobci nárok na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu z plnění (pořízení motocyklů, automobilů, jejich oprav, služeb vedoucích k jejich pořízení a pořízení pohonných hmot) fakturovaných ze strany dodavatelů COPERCHIO, s.r.o. (daňový doklad ev. č. FP1000140068, ev. č. FP1000140075, ev. č. FP1000140084, ev. č. FP1000140077 a ev. č. FP1000140081), CALIBER CARS s.r.o. (ev. č. FP2500140004, ev. č. FP2500140005 a ev. č. FP2500140009) a CCS Česká společnost pro platební karty s.r.o. (ev. č. FP2500140006 a ev. č. FP2500140008). Důvodem pro neuznání nároku na odpočet daně za příslušná zdaňovací období byla skutečnost, že odvolatel neprokázal použití přijatých zdanitelných plnění v rámci své ekonomické činnosti (v případě daňového dokladu ev. č. FP2500140009, že žalobce k uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty neprokázal, že se plnění uskutečnilo v souladu s předloženým daňovým dokladem).
3. Žalobce se proti tomuto rozhodnutí bránil odvoláním, které žalovaný napadeným rozhodnutím ze dne 10. 7. 2017, č. j. 29842/17/5300-21444-700333, jako nedůvodné zamítl a prvostupňové platební výměry potvrdil. V odůvodnění zejména uvedl (tímto souhlasil s prvostupňovým správcem daně), že žalobce neprokázal, že předmětná plnění použil ke své ekonomické činnosti (resp. v 1 případě, že se plnění uskutečnilo v souladu s předloženým daňovým dokladem). Žalobce tak neměl neprokázat oprávněnost nároku na odpočet daně dle ust. § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále také jako „zákon o dani z přidané hodnoty“).

II. Obsah žaloby

4. Žalobce namítá, že napadené rozhodnutí žalovaného spočívá na nesprávném zjištění skutečností potřebných pro správu daně a jejich nesprávném hodnocení a v souvislosti s tím na neosvědčení důkazních prostředků prokazujících tvrzení žalobce jako důkazů. Žalobce rozporoval tvrzenou neprůkaznost knih jízd ve smyslu prokázání užití vozidel pro ekonomickou činnost. Uvedl, že chyby v knihách jízd byly, ovšem byly minoritní, prvotní evidence je vedena osobami, užívajícími vozidla žalobce, tedy zejména pracovníky údržby, od kterých nelze očekávat administrativní preciznost. Dle žalobce tak měly být knihy jízd dostatečným podkladem pro prokázání užití vozidel v rámci ekonomické činnosti žalobce. Žalovaný svým postupem, tedy opakovaným vznášením pochybností a nedostatečným zjištěním skutečného stavu, překročil své povinnosti, porušil práva žalobce a reálně žalobci znemožnil prokázat svá tvrzení.
5. Žalovaný v rozporu se zákonem nepovažuje za výkon ekonomické činnosti dle zákona o DPH prodej majetku (alespoň za předpokladu, že majetek nebyl před prodejem využit k ekonomické činnosti). Sám žalovaný uvádí (např. bod 37 napadeného rozhodnutí o odvolání) existenci možnosti úpravy nároku na odpočet dle § 78 zákona o DPH, potvrzuje, že došlo k následnému prodeji majetku, ze kterého byl nárokován (dle žalovaného neoprávněně) odpočet na DPH a připouští možnost uskutečnění ekonomické činnosti s časovým odstupem (např. bod 30 napadeného rozhodnutí o odvolání). Přitom však žalovaný rozhodl, že v případě, kdy žalobce pořídil majetek, tento majetek nevyužil v kalendářním roce (2014) k výkonu ekonomické činnosti (resp. dle tvrzení žalovaného toto

použití neprokázal) a v následujícím roce (2015) tento majetek prodal, nevznikl žalobci v roce 2014 žádný nárok na odpočet DPH na vstupu. Žalovaný nezjistil řádně skutečnost a postupoval v rozporu se zákonem o DPH i daňovým řádem. V případě, že by v roce 2014 došlo k použití majetku rovněž pro účely nesouvisející s výkonem ekonomických činností, bylo by povinností žalobce krátit nárok na odpočet DPH na vstupu. V případě, že v roce 2015 došlo k prodeji majetku, pak nepochybně došlo k použití tohoto majetku k výkonu ekonomické činnosti. Žalovaný však nepřiznal žalobci nárok na odpočet vůbec. A to např. s tvrzením, že žalobce neprokázal, že majetek (motocykl) byl určen k budoucímu použití pro ekonomickou činnost (bod 40 napadeného rozhodnutí o odvolání), přestože prodej motocyklu byl evidentně prokázán.

6. Žalobce se dále vyjádřil k jednotlivým nárokům na odpočet DPH. Nárok na odpočet daně na vstupu – v případě motocyklu YAMAHA XV 1100 - žalobce prokázal, že skutečně přijal toto zdanitelné plnění. Žalobce tvrdil, že účelem pořízení tohoto majetku byl jeho následný prodej, tj. výkon ekonomické činnosti; z uvedeného důvodu byl tento majetek používán pouze minimálně. Tento majetek byl pořízen za účelem jeho budoucího prodeje, byla předložena i kniha jízd. Žalovaný však ve svém odůvodnění k rozhodnutí v této věci obsáhle popisuje údajné chyby ve vedení knih jízd a způsob úhrady kupní ceny tohoto majetku, čímž odůvodňuje nepřiznání nároku na odpočet daně na vstupu. Podle žalovaného je správné, že správce daně nepředjímal případnou změnu použití obchodního majetku v následujících obdobích. Takto však žalovaný zcela popřel princip možného budoucího využití (budoucího prodeje) tohoto majetku. Odůvodnění rozhodnutí žalovaného v této věci je nesrozumitelné (odkaz na vedení knih jízd, které se věci netýkají) a tudíž i nepřezkoumatelné. Pořízení majetku a jeho následné držení za účelem jeho dalšího prodeje bez využití pro vlastní účely považuje žalovaný za výlučné použití pro neekonomickou činnost, a to zcela v rozporu se zákonem o DPH. Žalovaný přitom žádným způsobem neprokázal, že by žalobce použil tento majetek pro neekonomickou činnost.

7. Nárok na odpočet daně na vstupu – pořízení motocyklů:

- a. motocykl APRILIA PT ATLANTIC 500: žalovaný uvádí, že žalobce skutečně prodal předmětný motocykl, nicméně jednalo se o motocykl, který nepoužíval ke své ekonomické činnosti (resp. žalobce údajně neprokázal využití k ekonomické činnosti) a poukazuje na administrativní pochybení při evidenci obchodního majetku (datum vyřazení na protokolu) - žalovaný v rozporu se zákonem o DPH nepovažuje prodej majetku za výkon ekonomické činnosti - v rozporu se zákonem o DPH podmiňuje uznání nároku na odpočet DPH na vstupu při následném prodeji tohoto majetku využitím tohoto majetku pro ekonomickou činnost - žalovaný v rozporu s daňovým řádem nadřazuje formální stav (nevidování majetku v evidenci drobného majetku, chybu v evidenci obchodního majetku) stavu skutečnému, kdy nepochybně skutečně tento majetek byl ve vlastnictví žalobce a tedy i součástí obchodního majetku žalobce od jeho pořízení (nabytí vlastnictví) až do prodeje tohoto majetku (převodu vlastnictví) - žalovaný v rozporu s daňovým řádem požaduje prokázání budoucího záměru – prodeje v roce 2014, za situace, kdy je prokázáno, že tento majetek byl v roce 2015 skutečně prodán

- b. motocykl KTM 65SX: žalobce předložil žalovanému fotodokumentaci použití tohoto majetku, nicméně žalovaný tvrdí, že nebylo prokázáno, že se skutečně jedná o předmětný motocykl, žalovaný tedy nedůvodně zpochybňoval předložené důkazní prostředky a nezjistil dostatečně skutečný stav a bez řádného odůvodnění neosvědčil navržené důkazní prostředky jako důkazy.
8. Nárok na odpočet daně na vstupu – pořízení vozidel:
- a. Chevrolet Corvette: žalovaný zpochybňuje způsob zaplacení kupní ceny, přičemž skutečnost zda a jakým způsobem byla kupní cena zaplacená, nemá žádný vliv na vznik nároku na odpočet daně na vstupu za situace, kdy je prokázáno, jako v tomto případě, že zdanitelné plnění – dodání vozidla, bylo skutečně uskutečněno, nepřipustným způsobem vznášel opakovaně pochybnosti, čímž reálně znemožnil prokázat žalobci využití vozidel k ekonomické činnosti, v odvodnění napadeného rozhodnutí o odvolání (bod 44) obecně argumentuje údajnou neprůkazností knih jízd, avšak nijak neuvádí, jakým způsobem se tato neprůkaznost týká předmětného vozidla, v důsledku čehož je odůvodnění této části napadeného rozhodnutí o odvolání nepřezkoumatelné, i přes následný prokázaný prodej vozidla žalovaný považuje vozidlo za využitě výlučně k neekonomické činnosti (neboť nebylo prokázáno, že před prodejem vozidla bylo používáno k výkonu ekonomické činnosti – bod 45 napadeného rozhodnutí o odvolání), a to v rozporu se zákonem o DPH I se skutečným stavem, který navíc sám žalovaný zjistil
 - b. Chevrolet Camaro: žalovaný zpochybňuje způsob zaplacení kupní ceny, přičemž skutečnost zda a jakým způsobem byla kupní cena zaplacená, nemá žádný vliv na vznik nároku na odpočet daně na vstupu za situace, kdy je prokázáno, jako v tomto případě, že zdanitelné plnění – dodání vozidla, bylo skutečně uskutečněno, nepřipustným způsobem vznášel opakovaně pochybnosti, čímž reálně znemožnil prokázat žalobci využití vozidla k ekonomické činnosti, v odvodnění napadeného rozhodnutí o odvolání (bod 44) obecně argumentuje údajnou neprůkazností knih jízd, avšak nijak neuvádí, jakým způsobem se tato neprůkaznost týká předmětného vozidla, v důsledku čehož je odůvodnění této části napadeného rozhodnutí o odvolání nepřezkoumatelné.
9. Nárok na odpočet daně na vstupu – opravy vozidel Chevrolet Corvette a Chevrolet Camaro. V návaznosti na shora v bodě 3 tohoto článku žaloby uvedené důvody žalovaný neuznal nárok žalobce na odpočet daně na vstupu z přijaté opravy vozidel. Jak je uvedeno shora, žalovaný obecně argumentuje údajnou neprůkazností knih jízd, avšak nijak neuvádí, jakým způsobem se tato neprůkaznost týká předmětných vozidel, v důsledku čehož je odůvodnění této části napadeného rozhodnutí o odvolání nepřezkoumatelné. Žalovaný navíc u vozidla Chevrolet Corvette i přes následný prokázaný prodej vozidla považuje vozidlo za využitě výlučně k neekonomické činnosti (neboť nebylo prokázáno, že před prodejem vozidla bylo používáno k výkonu ekonomické činnosti – bod 45 napadeného rozhodnutí o odvolání), a to v rozporu se zákonem o DPH i se skutečným stavem, který navíc sám žalovaný zjistil.

10. Nárok na odpočet daně na vstupu – pořízené pohonné hmoty: Jak je uvedeno shora, žalovaný obecně argumentuje údajnou neprůkazností knih jízd, avšak nijak neuvádí, jakým způsobem se tato neprůkaznost týká předmětných vozidel, v důsledku čehož je odůvodnění této části napadeného rozhodnutí o odvolání nepřezkoumatelné, navíc žalovaný chybně vyhodnotil použití vozidel k ekonomické činnosti, jak je uvedeno shora.
11. V doplnění žaloby pak žalobce navrhl k prokázání svých tvrzení provést důkazy. K prokázání použití plnění výlučně za účelem výkonu ekonomických činností navrhl žalobce provést svědecké výpovědi celkem 8 svědků.

III. Vyjádření žalovaného

12. Žalovaný uvedl, že není sporné, že žalobce doložil formálně správné daňové doklady a unesl své primární důkazní břemeno, neboť v průběhu jednotlivých daňových kontrol za předmětná období předložil prvotní daňové doklady, které správce daně vyhodnotil po formální stránce jako bezvadné.
13. Dále uvedl k jednotlivým přijatým plněním, že u nich nebylo prokázáno využití k ekonomické činnosti žalobce, a proto nemohl být přiznán nárok na odpočet daně. V podrobnostech žalovaný odkázal na žalobou napadené rozhodnutí a dále zopakoval závěry uvedené v tomto rozhodnutí.

IV. Replika žalobce

14. V replice k vyjádření žalovaného žalobce uvedl, že s jistou nadsázkou konstatuje, že jistě může pouze pro účely správy daní a prokazování svých tvrzení ve zcela nesmyslném (byť v žalovaném požadovaném) rozsahu dokumentovat každé své jednání, opatřovat ke každému jednání několik důkazních prostředků, zaměstnat další osoby, které budou kontrolovat vedené evidence a opatřovat důkazní prostředky. Ovšem s vynaložením zcela zbytečných nákladů a snad i namísto soustředění žalobce na výkon podnikatelské činnosti. Postup správce daně, který detailně kontroluje každý doklad, včetně dokladů na ty nejnižší hodnoty, který jako zcela zásadní hodnotí chybu zaměstnance, jenž se „upíše“ při evidování své pracovní jízdy o několik kilometrů (a v reálném životě prostě zaměstnanci mnohdy nutně doplňují knihu jízd zpětně, jak z důvodu jejich opomenutí, tak i z důvodu pracovního vytížení), který požaduje prokázání že majetek, jenž je mu předveden, je skutečně majetkem, o němž je účtováno apod., je evidentním zneužitím moci, porušením základních zásad daňového řízení a snad až šikanou.
15. Dále žalobce poukazoval na šikanózní postup správce daně, kdy byl neúměrně zatěžován daňovými kontrolami, detailní kontrolou každého daňového dokladu, byť znějícího na sebenížší částku. Kromě toho, že tím došlo ze strany správce daně ke zcela jasnému porušení zásady ekonomie daňového procesu, neboť se pracovníci správce daně věnovali prověřování dokladů a transakcí bez reálného daňového dopadu, žalobci i společností ve skupině tak kvůli zcela zbytečnému zatížení ze strany správce daně vznikaly jak přímé náklady, tak i nepřímé škody. To vše za situace, kdy správce daně, FÚ pro Jihomoravský kraj, prověřoval transakce u obou společností ve skupině, tj. pokud jedna ze společností ve skupině nepochybně prokázala uskutečnění vzájemné transakce, byly zcela totožné úkony vedeny i vůči druhé

společnosti ve skupině, která pak prokazovala uskutečnění vzájemné transakce zcela totožnými důkazními prostředky. Přitom každý úvodní úkon správce daně ve věci znamenal zadržení uplatněného nároku na odpočet daně, mnohdy na léta. Např. u společnosti Icbreality s.r.o. je nárok na odpočet daně zadržován již od 4. 5. 2016 (datum zahájení postupu k odstranění pochybností), tedy 21 měsíců a správce daně i přes urgence a stížnosti kontrolované společnosti na nečinnost pouze po 14 měsících zaslal této společnosti v průběhu odvolacího řízení výzvu k odstranění pochybností ve dvou na první pohled zcela jasných věcech, evidentně pouze k zakrytí své nečinnosti, což ovšem povede např. k provedení svědeckých výpovědí a dalšímu zbytečnému prodlužování řízení. Celkem je pak ve skupině zadržováno správcem daně 3 449 883 Kč.

16. Ve zbytku žalobce setrval na svých závěrech uvedených v žalobě, tj. zejména na tom, že prokázal, že předmětná vozidla a další přijatá plnění s nimi související, využil v rámci své ekonomické činnosti.

V. Obsah nařízeného jednání před soudem

17. V rámci jednání před soudem účastníci setrvali na svých dosavadních procesních stanoviscích. Soud k důkazu provedl žalobcem předložený Dobropis FV1000160103 z 31. 12. 2016 a související fakturu FV 1000140079 ze dne 30. 6. 2014, sdělení Hasičského záchranného sboru Jihomoravského kraje, územního odboru Znojmo z 19. 5. 2014 a listinu „Stav a zdůvodnění tachometrů správcem daně“. K těmto důkazům se soud vyjadřuje níže. Pokud jde o návrhy na výslech svědků, k těmto návrhům se soud vyjadřuje v odst. [36] a [37] odůvodnění tohoto rozsudku.

VI. Posouzení věci krajským soudem

18. Žaloba byla podána včas [§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)], osobou k tomu oprávněnou. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích uplatněných žalobních bodů, jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti, a dospěl přitom k závěru, že žaloba není důvodná.
19. Vzhledem k tomu, že žalobce v podané žalobě uplatnil námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, krajský soud se nejprve zabýval otázkou, zda je napadené rozhodnutí způsobilé soudního přezkumu. Případná nepřezkoumatelnost správního rozhodnutí (ať už pro jeho nesrozumitelnost či pro nedostatek důvodů) je totiž vadou natolik závažnou, ke které krajský soud přihlíží z úřední povinnosti (ex offio) a pro kterou by muselo být rozhodnutí žalovaného dle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. zrušeno.
20. V této souvislosti žalobce namítal, že se žalovaný v napadeném rozhodnutí přezkoumatelným způsobem nevypořádal s možným využitím majetku k jeho budoucímu ekonomickému použití (např. prodeji). Krajský soud na úvod připomíná, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí může nastat z důvodu jeho nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí. V případě nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů pak soud posuzuje, zda se žalovaný v rozhodnutí vypořádal se všemi žalobcem uplatněnými okolnostmi a zda srozumitelným způsobem uvedl, jaké skutečnosti vzal při svém rozhodování za prokázané a kterým naopak nepřisvědčil, jakými úvahami byl ve

svém rozhodování veden, o které důkazy opřel svá skutková zjištění a které důvody jej vedly k vyslovení závěrů obsažených ve výsledném rozhodnutí.

21. Vychází-li krajský soud z výše uvedených úvah, jakož i ze základních zásad vztahujících se k obsahovým náležitostem odůvodnění rozhodnutí, pak je zřejmé, že žalobou napadené rozhodnutí tyto základní obsahové náležitosti nepostrádá. V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný stručně popsal dosavadní průběh řízení, uvedl, co žalobce předložil v rámci daňové kontroly za důkazní prostředky a dospěl přitom k závěru, že předložené důkazní prostředky nemohou zejména prokázat, že přijatá zdanitelná plnění byla použita pro účely uskutečňování zdanitelného plnění na výstupu, tj. pro ekonomickou činnost, nebyla tedy doložena přímá a bezprostřední souvislost s uskutečněním zdanitelného plnění na výstupu. Z uvedeného proto vyplývá jasně popsáný důvod, proč žalobci neměl vzniknout nárok a odpočet daně z přidané hodnoty. Z rozhodnutí seznat, jakými úvahami byl žalovaný ve své rozhodovací činnosti veden, jakými skutečnostmi se zabýval a jaké důvody jej vedly k vyslovení závěrů obsažených ve výsledném rozhodnutí. Z rozhodnutí jsou patrné závěry, které žalovaný ve vztahu k zákonnosti napadeného rozhodnutí zaujal a na základě jakých konkrétních skutečností k nim dospěl, stejně jako je z něj patrné, jak žalovaný rozhodl, o čem rozhodl, proč tak rozhodl a koho tím zavázal. Namítanou nepřezkoumatelnost rozhodnutí proto krajský soud v daném případě neshledal, a proto mohl přistoupit k věcnému přezkumu v žalobě uplatněných námitek.
22. V dané věci žalobce doložil formálně správné primární daňové doklady, což v dané věci není sporné. Správci daně však vznikly pochybnosti ohledně správnosti a úplnosti předložených dokladů a to ve smyslu ust. § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty.
23. Předmětem sporu byla zejména otázka, zda přijatá zdanitelná plnění byla použita pro účely uskutečňování zdanitelného plnění, tj. pro ekonomickou činnost.
24. V projednávané věci měl žalovaný pochybnosti, zda nárok na odpočet daně uplatněný na základě přijatých faktur byl uplatněn v souladu s § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, tedy především zda žalobce plnění deklarovaná v označených fakturách skutečně použil pro uskutečnění své ekonomické činnosti (jednalo se zejména o použití vozidel k jeho ekonomické činnosti). Tuto svoji důkazní povinnost dle finančních orgánů žalobce neunesl, prvostupňový správce daně, stejně jako žalovaný, uzavřeli, že žalobce nárok na odpočet daně z přidané hodnoty z předmětných přijatých plnění neprokázal, že jej uplatnil v souladu s ust. § 72 zákona o dani z přidané hodnoty a v případě plnění dle daňového dokladu ev. č. FP2500140009 taktéž v souladu s ust. § 73 zákona o dani z přidané hodnoty, neboť neprokázal, že se přijaté plnění uskutečnilo v souladu s předloženým daňovým dokladem. Krajský soud uvádí, že přijatá plnění spočívala v pořízení motocyklů (YAMAHA XV 1100 3LP, APRILIA PT ATLANTIC 500 a KTM 65SX), automobilů (CHEVROLET COTVETTE A CHEVROLET CAMARO), oprav citovaných automobilů, v úhradě služeb se zajištěním pořízení vozidla a pořízením pohonných hmot, přičemž v podrobnostech soud odkazuje na strany 8 až 17 žalobou napadeného rozhodnutí.
25. Jak vyplynulo ze skutkových okolností projednávané věci, žalobce předložil v průběhu daňového řízení kupní smlouvy, knihy jízd, doklady za poskytnuté služby za účelem

pořízení vozidla a doklady o čerpání pohonných hmot. Po zvážení těchto důkazů jej správce daně vyzval k prokázání, že veškerá zdanitelná plnění související s provozem (a pořízením) vozidel použil pro svoji ekonomickou činnost v souladu s ust. § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Soud souhlasí s názorem žalovaného, že důvodné pochybnosti spočívají zejména v absenci relevantních důkazních prostředků, které by prokázaly naplnění podmínek uplatnění nároku na odpočet a že v dané věci došlo k přenesení důkazního břemene výzvami správce daně zpět na žalobce. Ten reagoval např. tvrzeními, že např. chyby v knihách jízd jsou zaviněny nepozorností apod., přičemž však nepředložil žádné důkazní prostředky, kterými by mohl propojit přijatá zdanitelná plnění s jeho ekonomickou činností. Správce daně tak nepovažoval jeho vyjádření za dostačující k prokázání tvrzených skutečností a vyslovil pochybnost o způsobu vedení dosud předložených knih jízd a údajích v nich uvedených a o tom, zda žalobce veškeré uplatněné nároky na odpočet daně z přidané hodnoty v souvislosti s pořízením a provozem jmenovaných vozidel použil právě a pouze pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Správce daně uvedl, že bylo např. třeba, aby žalobce uvedl v souvislosti s uplatněnými nároky, kde byl, u koho a kdy, s kým jednal, a o čem a jak to použil pro uskutečnění své ekonomické činnosti apod.

26. S výše uvedenými požadavky na věrohodnost a zejména průkaznost knih jízd krajský soud souhlasí. Z žalobcem předložených knih jízd lze zjistit skutečně omezené informace, jde zejména o datum a čas, kdy bylo firemní vozidlo využito, odkud a kam měla být cesta uskutečněna (pouze města, bez dalších konkrétností), důvod cesty (ve většině případů „kontrola nemovitostí“, „údržba budovy“ apod.), kolik kilometrů byla najeto služebně a soukromě a stavy tachometru. Zdejší soud se po zvážení shora nastíněných skutečností přiklonil k závěru žalovaného, že žalobce neprokázal, že by jeho cesty uváděné v knize jízd bezpochyby souvisely s uskutečňovanou ekonomickou činností nebo že měly přímou vazbu na tuto činnost. Lze samozřejmě přisvědčit názoru žalobce, že zákon o dani z přidané hodnoty ani jiné daňové předpisy nepředepisují k doložení užití motorového vozidla pro ekonomickou činnost plátce povinnost vést knihu jízd. Tato okolnost však daňový subjekt nezbavuje jeho důkazní povinnosti, tedy povinnosti prokázat, že mu motorové vozidlo sloužilo pro ekonomickou činnost.
27. Žalobce svoje důkazní břemeno neunesl. V této souvislosti krajský soud odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2012, č. j. 2 Afs 9/2012 - 24, dle něhož „*je principem daňového řízení povinnost daňového subjektu tvrdit veškeré významné skutečnosti pro stanovení základu daně a výše daně a k tomu také náleží povinnost veškerá tvrzení prokázat.*“ Povinností žalobce bylo, aby svoje tvrzení doložil řádnými důkazy. Tuto povinnost však nesplnil. Jeho pasivitu nelze ospravedlňovat tvrzením, že v daňovém řízení to byl naopak správce daně, kdo měl důkazní břemeno nést. Krajský soud přisvědčil názoru žalovaného, který je v souladu s názorem Nejvyššího správního soudu, viz rozsudek ze dne 31. 5. 2011, č. j. 8 Afs 5/2011 - 130, z něhož vyplývá, že „*Nejvyšší správní soud setrvává na stanovisku, že jakkoliv z § 73 odst. 1 zákona o DPH vyplývá, že prokazování nároku na odpočet daně prvotně záležitostí dokladovou, je současně třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním... Pokud daňový subjekt před správcem daně uplatnil nárok na odpočet daně, je k jeho výzvě povinen uplatněný nárok jednoznačně prokázat. Platí tedy, že daňový doklad není sám o sobě poukázkou na vznik nároku na odpočet daně... Vzniknou-li správci daně pochybnosti o správnosti údajů na tomto dokladu, respektive*

pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění či naplnění jiných zákonných podmínek pro uplatnění odpočtu daně, ztrácí daňový doklad důkazní hodnotu předvídanou v § 73 odst. 1 zákona o DPH a nárok na odpočet daně je třeba prokazovat dalšími způsoby předvídanými daňovým řádem.“

28. Dle krajského soudu žalobce neprokázal relevantními důkazními prostředky, že cesty vykazované v knize jízd souvisely s jím uskutečňovanou ekonomickou činností nebo že by měly přímou vazbu na uskutečňovanou činnost. Pokud totiž žalobce chtěl prokázat oprávněnost uplatněných odpočtů na dani z přidané hodnoty, byl povinen správci daně jednoznačně a konkrétně prokázat, jakým způsobem přijaté plnění (jak pohonné hmoty, tak vozidla, případně výdaje na jejich nákup a opravy) použil pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Např. jaké konkrétní jízdy realizoval a jak tyto jízdy byly použity pro jeho ekonomickou činnost. Žalobce tedy měl povinnost doložit, kdy, kam konkrétně, s kým a za jakým konkrétním účelem realizoval tu kterou cestu příslušným vozidlem, jak tato cesta či osobní vozidlo sloužily pro tu kterou konkrétní ekonomickou činnost (vlastní zdanitelná plnění apod.) žalobce a tyto skutečnosti byl následně povinen prokázat relevantními důkazními prostředky. Například i pouhými parkovacími lístky, vstupenkami, uzavřenými smlouvami, sděleními s jakými konkrétními obchodními partnery jednal, v jaké věci a s jakým výsledkem bylo jednáno apod. Tím by umožnil správci daně, aby si případně, přetrvávaly-li by jeho pochybnosti, mohl tvrzení žalobce potvrdit nebo vyvrátit (např. dožádáním). Žádné takové konkrétní důkazy ani relevantní tvrzení však žalobce správci daně nepředestřel. Pokud jednotlivé služební cesty žalobce nekonkretizoval – kde konkrétně a zejména s kým (jakou firmou či konkrétní osobou) mělo být jednáno, dostal se tak sám do důkazní nouze. Krajský soud dospěl k závěru, že žalobcem předložené důkazy (zejména knihy jízd) nikterak neprokazují, že přijatá zdanitelná plnění použil pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Žalobce nedoložil, resp. neprokázal, k jakým konkrétním uskutečněným zdanitelným plněním se přijatá zdanitelná plnění vztahují. Neprokázal tedy, že přijatá zdanitelná plnění použil v rámci své ekonomické činnosti, neboť nepředložil takové důkazní prostředky, které by jednoznačně propojily přijatá plnění s ekonomickou činností žalobce. Pro vznik nároku na odpočet daně z přidané hodnoty totiž musí žalobce prokázat, že přijal určité konkrétní zdanitelné plnění osobou, která ji poskytla, a současně musí prokázat souvislost tohoto přijatého zdanitelného plnění s jím uskutečněným konkrétním zdanitelným plněním, což žalobce neprokázal. Jak vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 12. 2007, č. j. 1 Afs 80/2007 – 60, nepostačuje tedy samotné prokázání poskytnutí výdajů na pracovní cesty, ale současně musí subjekt prokázat nebo navrhnout provedení důkazů, které by jednoznačně prokázaly, že ony pracovní cesty byly provedeny za účelem dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů (pozn. Krajského soudu v Brně: v poukazovaném rozsudku se jednalo o daň z příjmů fyzických osob, nicméně konstrukce zákona o dani z přidané hodnoty požaduje obdobně materiální průkaz výdajů k ekonomické činnosti daňového subjektu).
29. Krajský soud k námitce ohledně prodeje motocyklu APRILIA PT ATLANTIC 500 jako předmětu ekonomické činnosti uvádí, že se plně ztotožňuje s názorem žalovaného, který byl vyčerpávajícím způsobem popsán v žalobou napadeném rozhodnutí (zejména body 39 až 40). Lze zopakovat, že obecně by bylo možno prodej majetku považovat za ekonomickou činnost, nicméně v případě žalobce se jednalo o motocykl, který nebyl

využíván pro ekonomickou činnost (žalobce využití pro ekonomickou činnost nijak neprokázal). Motocykl sice byl zaúčtován ke dni 22. 4. 2014 (pořízen již dne 1. 3. 2014), nicméně nebyl uveden v soupise drobného majetku, jelikož došlo k jeho vyřazení z obchodního majetku žalobce ke dni 19. 6. 2014 (tj. dva měsíce poté, co měl být tento motocykl zničen při požáru dne 18. 4. 2014). Za povšimnutí stojí i skutečnost, že tento motocykl byl do obchodního majetku žalobce zařazen až několik dní poté, co měl být zničen při požáru. Zničení tohoto motocyklu při požáru dne 18. 4. 2014 doložil žalobce u nařízeného jednání před soudem sdělením Hasičského záchranného sboru Jihomoravského kraje, územního odboru Znojmo ze dne 19. 5. 2014, přičemž žalobce dále předložil fakturu FV 1000140079 s datem vystavení 30. 6. 2014, kterou byla P. V. fakturována ze strany žalobce škoda na předmětném motocyklu. Soud neprovedl důkaz výsledkem svědka P. V., jenž měl dle žalobce prokázat poškození motocyklu požárem (viz odst. 7 repliky žalobce ze dne 19. 2. 2018), neboť podstatné nebylo prokázání požáru motocyklu, ale jeho použití pro ekonomickou činnost žalobce. Nebyl ani doložen právní důvod umístění motocyklu do předmětné garáže. Sama okolnost, že k prodeji v roce 2015 skutečně došlo, neprokazuje, že motocykl byl určen k budoucímu využití pro ekonomickou činnost nebo k této činnosti sloužil.

30. Obdobným způsobem přistupuje krajský soud ke zdanitelnému plnění (pořízení) vozidla Chevrolet Corvette, u něhož žalobce tvrdil jeho prodej po havárii. U tohoto vozidla nebyl prokázán provoz v rámci ekonomické činnosti žalobce (např. průkazně vedenými knihami jízd) a co se týká prodeje za účelem zisku, tato tvrzení lze hodnotit jako nedoložená, přičemž lze plně souhlasit se žalovaným, že pokud vozidlo bylo havarované a jako takové prodáno, tak žalobce neprokázal, že bylo prodáno jako vozidlo, jež žalobce využíval k ekonomické činnosti, či jej pořídil za tímto účelem. K tomu žalovaný uvedl, že pokud by přistoupil na tvrzení žalobce o prodeji předmětného vozidla, a tedy, že v rámci tohoto prodeje došlo k uskutečnění ekonomické činnosti, připadalo by v úvahu, za stanovených podmínek, užití ust. § 78 zákona o dani z přidané hodnoty. Ani v takovém případě by však žalobce neměl nárok na odpočet daně v předmětném zdaňovacím období, neboť v daném roce neprokázal, že vozidlo pořídil za účelem ekonomické činnosti a až v průběhu řízení za stavu, kdy neunesl důkazní břemeno ohledně prokázání provozování vozidla v rámci ekonomické činnosti, přesunul svoje tvrzení do roviny tvrzení nákupu vozidla za účelem jeho následného prodeje (jak sám tvrdí, jeho hlavní činnost spočívala ve správě nemovitostí). Stejně pak krajský soud hodnotí zdanitelné plnění spočívající v pořízení dalších vozidel. V podrobnostech pak lze odkázat na žalobou napadené rozhodnutí, v němž jsou srozumitelně a podrobně uvedeny důvody, na jejichž základě správní orgány dospěly k závěru o neprokázání použití předmětných vozidel k ekonomické činnosti žalobce. Soud s ohledem na výše uvedené uzavírá, že přisvědčil v hodnocení věci žalovanému a tuto žalobní námitku shledal nedůvodnou.

31. Dále ke zdanitelnému plnění pořízení motocyklu KTM 65SX doplňuje soud následující. Žalobce správci daně předložil fotodokumentaci, kterou chtěl prokázat, že byl motocykl používán k ekonomické činnosti jako reklamní banner. Lze souhlasit se žalovaným, že z těchto fotografií není zřejmé, že se skutečně jedná o předmětný motocykl (např. nezachyceno VIN motocyklu), není zřejmé, kde byla fotografie pořízena a zdali jde o veřejnosti přístupný prostor, na kterém by mohl tento motocykl plnit funkci reklamy (na fotografiích stojí motocykl v rohu neidentifikovatelné neupravené místnosti). Tyto

fotografie dle zdejšího soudu skutečně nemohou prokázat, že žalobce používal v roce 2014 předmětný motocykl ke své ekonomické činnosti, a proto žalobní námitku ohledně tohoto plnění shledal nedůvodnou.

32. Žalobce dále namítal, že skutečnost, jak měla být zaplacená kupní cena vozidel Chevrolet Corvette a Chevrolet Camaro (jednostranným zápočtem pohledávek a závazků), není v dané věci podstatná. K tomu krajský soud uvádí, že lze dát žalobci za pravdu do té míry, že způsob zaplacení kupní ceny nemá obecně vliv na vznik nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, avšak žalobce byl povinen, chtěl-li unést důkazní břemeno, prokázat, že tato vozidla byla použita v rámci jeho ekonomické činnosti. Žalobce však nedoložil tvrzený způsob úhrady vozidel (jednostranný zápočet pohledávek a závazků), což uvedl také žalovaný v napadeném rozhodnutí a doplnil, že doklad o takové úhradě nelze vzít jako důkaz o prokázání použití vozidel k ekonomické činnosti žalobce. Ke knihám jízd lze uvést, že opět nenaplněly konkrétně nutná k prokázání užití vozidel v rámci ekonomické činnosti žalobce. K opravám, resp. k přijatým plněním spočívajícím v opravách těchto vozidel krajský soud uvádí, že jestliže nebylo prokázáno, že samotná vozidla byla využívána v rámci ekonomické činnosti žalobce, pak ani jejich opravy a další navazující plnění nemohly být z logiky věci osvědčeny jako plnění související s ekonomickou činností žalobce. Co se týká samotných knih jízd, ty samozřejmě s opravami jako takovými zdánlivě fakticky nesouvisí, ovšem pokud žalobce mj. neprůkaznými knihami jízd neprokázal užití těchto vozidel v rámci jeho ekonomické činnosti, pak ani jejich opravy nemohly být osvědčeny jako související s ekonomickou činností žalobce. Z napadeného rozhodnutí tyto závěry logicky plynou, je nepochybné, že právě takto žalovaný svoji argumentaci myslel a konstruoval.
33. V případě daňového dokladu ev. č. FP2500140009 (pořízení služby spojené se zajištěním pořízení vozidla) lze konstatovat, že žalobce pro uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty neprokázal, že se plnění uskutečnilo v souladu s předloženým daňovým dokladem. Přijaté plnění mělo spočívat v poskytnutí služby spojené se zajištěním pořízení vozidla, přičemž na daňovém dokladu bylo dle žalobce uvedeno nesprávné datum uskutečnění zdanitelného plnění. Sám žalobce tuto skutečnost uznal a ze spisového materiálu nevyplývá žádný relevantní důkaz, kterým by žalobce mohl prokázat, že datum uskutečnění zdanitelného plnění spadalo do jednoho z řešených zdaňovacích období.
34. Situace, kdy se žalobce v rámci daňového řízení ocitl v důkazní nouzi, nebyla zaviněna správcem daně, žalobce na kvalifikované a konkrétní výzvy k prokázání skutečností nereagoval dostatečným způsobem. Přednostní snahou žalobce mělo být, aby důkazní prostředky předkládal a navrhoval v nalézací fázi řízení, tedy v době, kdy byly u něho prováděny daňové kontroly, neboť jejich cílem je správné stanovení daně. Právě v této fázi je daňový subjekt nadán mnoha právy, mj. předkládat v průběhu kontroly důkazní prostředky, příp. navrhopvat předložení důkazních prostředků, které on sám nemá k dispozici apod. K unesení důkazního břemene však nedošlo ani v rámci odvolacího řízení. Z vylíčeného obsahu správního spisu nemůže dát soud za pravdu žalobci ani v námitkách týkajících se byrokratického či šikanózního výkonu oprávnění správců daně ve vztahu k žalobci. Z obsahu daňového spisu vyplývá, že došlo k zahájení daňových kontrol na dani z přidané hodnoty za předmětná zdaňovací období, přičemž žalobce byl dotazován a byly prověřovány mj. skutečnosti vztahující se k žalobcem uplatněným nárokům na odpočet daně z přidané hodnoty. Na základě shora vylíčených skutečností a

úvah byl žalobce správně vyzván výzvami k prokázání skutečností nutných k ověření vzneseného nároku, přičemž žalobce na výzvy dostatečně nereagoval. Není pravdou, že by správce daně bezdůvodně a opakovaně vznášel nekonkrétní pochybnosti a žádal předložení dalších a dalších důkazních prostředků, jak tvrdí žalobce. Výzvy k prokázání skutečností byly vydány v souladu s ust. § 92 odst. 4 daňového řádu, přičemž není zřejmé, jak by měl tento postup souviset s tvrzeným neférovým jednáním ze strany správce daně. Žalobcem vznesené námitky v rámci jeho procesního podání reagujícího na písemné vyjádření žalovaného k žalobě ve vztahu k jiným společnostem, s nimiž žalobce spolupracuje, nemají přímý vztah k nyní projednávané věci, navíc jde o námitky uplatněné po zákonné dvouměsíční lhůtě určené k případnému rozšiřování původních žalobních námitek uplatněných ve lhůtě. Nelze ani správci daně vyčítat, že by se tento nemohl zabývat také menšími (či dle žalobce až zanedbatelnými) plněními, neboť oprávněním správce daně je prověřit jakoukoliv obchodní transakci. Zadržování odpočtů žalobci v jiných zdaňovacích obdobích či u jiných subjektů není předmětem zde řešeného případu, navíc tyto námitky nebyly v původní žalobě uplatněny.

35. V rámci doplňujícího procesního podání ze dne 31. 10. 2017 žalobce navrhl k prokázání použití vozidel za účelem výkonu ekonomických činností a nároků na odpočet daně na vstupu - pořízení pohonných hmot svědeckou výpověď Bc. M. D., P. V., Mgr. D. D., J. B., R. D., Ing. V. Ch., P. V. a V. K. Žalobce dále v rámci doplňujícího procesního podání ze dne 19. 2. 2018 navrhl výslech svědka P. V. v souvislosti s přijatým zdanitelným plněním – pořízením motocyklu APRILIA PT ATLANTIC 500. Jak vysvětlil v odst. 24 odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí žalovaný, spočívalo na žalobci důkazní břemeno ve smyslu ust. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Jak je shora uvedeno, žalobce nesplnil svou zákonnou povinnost unést důkazní břemeno před správním orgánem, přičemž taková skutečnost nemůže být dávana k tíži správci daně či žalovanému. Daňový subjekt je odpovědný za to, že jím předložené důkazní prostředky budou konkrétní a budou prokazovat jeho tvrzení. Daňové řízení, resp. dokazování v jeho průběhu totiž není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí a rovněž unést důkazní břemeno na něj přešlé. Pokud daňový subjekt v daňovém řízení neunese důkazní břemeno, které jej stíhá, znamená to, že se z jím tvrzených skutečností nevychází. Soud rozhodující ve správním soudnictví rozhodnutí daňového orgánu pouze přezkoumává; je na daňovém subjektu, aby v rámci daňového řízení navrhl a označil či předložil až do jeho skončení relevantní důkazní prostředky (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, sp. zn. 5 Afs 147/2004, ze dne 9. 2. 2005, sp. zn. 1 Afs 54/2004 či Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 7. 2. 2003, č. j. 15 Ca 609/2000 – 17 - Sb. NSS 551/2005, či Krajského soudu v Ostravě ze dne 26. 6. 2003, č. j. 22 Ca 421/2002 – 35 - Sb. NSS 39/2003). V rámci přezkumu správních rozhodnutí platí zásada subsidiarity a minimalizace zásahů soudu do správního řízení. Účastník správního řízení by měl zásadně vyčerpat všechny prostředky k ochraně svých práv, které má ve své procesní dispozici a teprve po jejich marném vyčerpání by se měl obrátit na správní soudy s žalobou. Soudní přezkum správních rozhodnutí je totiž koncipován až jako následný prostředek k ochraně subjektivních veřejných práv, který nemůže nahrazovat prostředky nacházející se uvnitř veřejné správy. Není možné, aby se žalobce pokoušel napravit v řízení soudním svoji liknavost během správního řízení a teprve v řízení před správními soudy navrhoval provedení nových důkazů s tím, že skutkový stav neměl být ve správním řízení správcem daně zjištěn dostatečně.

36. V případě žalobcem navrhovaných svědků se jedná o důkazní návrhy žalobcem neuplatněné v rámci daňového řízení bez toho, aniž by žalobce současně tvrdil, že a z jakého důvodu nebylo možné uvedené důkazní návrhy předložit již v rámci daňového řízení. Pokud žalobce nebyl schopen prokázat propojení přijatelných zdanitelných plnění se svojí ekonomickou činností v rámci daňového řízení, zejména neurčitostí pracovních cest, lze navíc zcela objektivně pochybovat o hypotetické věrohodnosti navržených svědků, jenž by si zpětně po pěti letech měli pamatovat konkrétní z daných cest.
37. Soud k důkazu neprovedl žalobcem navržené listiny vztahující se k subjektu Icbreality, s.r.o., neboť jak bylo uvedeno, tyto námitky s věcí nyní projednávanou přímo nesouvisí a námitky byly uplatněny po zákonem stanovené lhůtě. Ze stejného důvodu soud neprovedl ani důkaz žalobcem předloženým protokolem o zahájení daňové kontroly u daňového subjektu COPERCHIO, s.r.o. Dále také soudem nebyly provedeny důkazy výdajovými podkladními doklady a paragony od společnosti Bauhaus (č. l. 51 soudního spisu), neboť tyto doklady se přímo k projednávané věci nevztahují a pokud jimi chtěl žalobce prokázat, že se správce daně zabýval i výdaji nižší hodnoty, jedná se o právo správce daně prověřovat veškeré pro věc rozhodné skutečnosti. Soud dále rovněž neprovedl důkaz žalobcem navrženým dobropisem FV1000160102 ze dne 31. 12. 2016 a související fakturu FV1000140080 ze dne 30. 6. 2014, týkající se předpisu škody na movité věci – soláriu ERGO 20, neboť tyto listiny pro posouzení předmětné věci nejsou rozhodné; totéž se týká obdobných listin ve vztahu k předpisu škody na movité věci – běžeckém trenážéru. Co se týká listiny nadepsané jako „Stav a zdůvodnění tachometru správcem daně“, soud uvádí, že správcem daně zjištěné údaje týkající se vykázaných kilometrů u některých jízd nebyly podstatným důvodem pro zamítnutí odvolání žalobce žalovaným (viz odst. 44 na str. 14 žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného).
38. Krajský soud proto uzavírá, že žalovaný postupoval správně, dospěl-li k závěru, že žalobce nesplnil podmínku pro oprávněné uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, zakotvenou v ust. § 72 zákona o dani z přidané hodnoty. Žalobce neprokázal použití předmětných zdanitelných plnění v rámci své ekonomické činnosti, resp. neprokázal, že předmětné plnění se uskutečnilo v souladu s předloženým daňovým dokladem. V takovém případě žalobci jím uplatněný nárok na odpočet daně nepřísluší.

VII. Závěr a náklady řízení

39. Krajský soud tak na základě všech výše uvedených skutečností a úvah neshledal žalobu důvodnou, proto ji podle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
40. Výrok o náhradě nákladů řízení vyhází z ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., z něhož vyplývá, že žalobce, který neměl ve věci úspěch, nemá vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení před soudem. Žalovanému správnímu orgánu žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly. Krajský soud proto rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat do dvou týdnů po jeho doručení kasační stížnost. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních právních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno dne 26. 9. 2019

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu