



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky a soudkyň Mgr. Ing. Veroniky Baroňové a JUDr. Ing. Venduly Sochorové ve věci

žalobce: **F. P.**
zastoupen advokátem Mgr. Františkem Kelem
sídlem Sportovní 451, Tlumačov

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 5. 2017, č. j. 24272/16/5200-10422-706955

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce se podanou žalobou domáhal zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno prvostupňové rozhodnutí (dodatečný platební výměr) Finančního úřadu pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 6. 5. 2016 č. j. 1090901/16/3301-51521-702877, kterým byla žalobci doměřena daň z příjmů fyzických

osob za zdaňovací období roku 2010 ve výši 168 270 Kč a současně vznikla povinnost uhradit penále ve výši 33 654 Kč.

2. V návaznosti na podnět Policie ČR vycházející z poznatků z trestního řízení ohledně daňových úniků spojených s nelegálním dovozem a distribucí minerálních olejů z Rakouska, které se dotýkalo také dodavatelů žalobce – společností AJIZEXAN s.r.o. (dále jen „dodavatel nebo společnost AJIZEXAN“) a ZLÍN EXPRESS s.r.o. (dále jen „dodavatel nebo společnost ZLÍN EXPRESS“), správce daně zahájil u žalobce daňovou kontrolu na dani z příjmů fyzických osob, dani z přidané hodnoty a dani silniční. Výsledkem takto provedené daňové kontroly byl mj. shora označený dodatečný platební výměr, který správce daně vydal na základě závěrů, že žalobce ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2010 neprokázal faktický nákup 136 ks pneumatik, 1.000 l motorového oleje, 4 ks navigace, kompletního motoru, turba a dalších náhradních dílů pro vozidlo Volkswagen, kompletního motoru a turba pro vozidlo Mercedes Benz, kompletní zadní nápravy pro vozidlo Nissan, vše od dodavatele AJIZEXAN, a tedy neprokázal, že se jedná o výdaje daňově uznatelné ve smyslu § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o daních z příjmů“).
3. Prvotní pochybnosti správce daně vycházely z nekontaktnosti uvedených dodavatelů, ke kterým se postupně přidaly také pochybnosti vyplývající z výpovědí jednatelů těchto dodavatelů, V. Š. a K. M., jakož i pochybnosti vyplývající z žalobcem vedeného účetnictví.
4. V odvolání žalobce navrhoval k prokázání svých tvrzení svědecké výpovědi, nicméně žalovaný uzavřel, že ani přes provedené svědecké výpovědi se žalobci nepodařilo prokázat, že výdaje na nákup zboží byly výdajem na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tedy prokázat, že tyto výdaje byly skutečně vynaloženy způsobem deklarovaným na účetních dokladech. Proto odvolání žalobou napadeným rozhodnutím jako nedůvodné zamítl.

II. Obsah žaloby

5. V žalobě směřující proti tomuto rozhodnutí žalobce zdůraznil, že v průběhu daňového řízení navrhl množství důkazních prostředků prokazujících daňovou uznatelnost uplatněných výdajů; žalovaný však paušálně uzavřel, že žalobce vynaložení těchto výdajů neprokázal, a to nepochybně jen z důvodu nekontaktnosti společnosti AJIZEXAN v důsledku protiprávního jednání některých osob, jež za tuto společnost vystupovaly. Za jednání těchto třetích osob však nemůže nést následky žalobce. Jím navržené důkazní prostředky byly jednostranně hodnoceny jako nevěrohodné či irelevantní a jednotlivé pochybnosti daňových orgánů vytrženy z kontextu. V dalším pak žalobce argumentoval ve vztahu k jednotlivým plněním, přičemž tyto námitky krajský soud pro stručnost odůvodnění podrobněji rozvádí až v rámci jejich vypořádání v části VI.2 odůvodnění tohoto rozsudku.
6. V obecné rovině lze uvést, že své námitky žalobce opírá především o svědecké výpovědi svých zaměstnanců (svědkové V., S., H. a I.), spolupracovníka-mechanika (svědek J.), resp.

zástupce dodavatele (svědek Š.), provedených ve vazbě na obsah odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru; ty podle názoru žalobce ve spojení s dalšími podklady vynaložení těchto výdajů a jejich daňovou uznatelnost potvrzují. Zároveň žalobce ohledně svědka V. Š. (jedenatel společnosti ZLÍN EXPRESS; dřívější jedenatel společnosti AJIZEXAN) namítal, že k některým částem jeho výpovědi správce daně a žalovaný přihlíželi a k jiným nikoli. Žalobce připomněl, že v trestním řízení svědek Š. vypovídal nikoli v postavení svědka, ale obhajoval se v postavení obviněného. Obdobně daňové orgány pokládaly za věrohodnou výpověď K. M. (jednatele společnosti AJIZEXAN), kterou tento učinil v trestním řízení, tedy zřejmě v době svého trestního stíhání, avšak výpovědi ostatních svědků nikoli. Nadto žalobce připomněl, že v návaznosti na učiněné závěry žalovaného navrhl také zopakování některých svědeckých výpovědí, jež však provedeny nebyly.

7. Žalobce namítal i nezákonnost průběhu daňové kontroly, kterou předně spatřoval v nepřiměřené délce jejího provádění, což znamenalo, že žalobce po pěti, šesti letech již nebyl objektivně schopen zodpovědět např. dotazy, jakým konkrétním vozidlem bylo uskutečněno dodání zboží.
8. Pochybení správce daně žalobce spatřoval také ve skutečnosti, že ve výzvách k prokázání skutečností nebyly konkretizovány pochybnosti správce daně o jednotlivých dokladech tak, aby žalobce mohl unést důkazní břemeno, např. kladením otázek svědkům. Své pochybnosti správce daně vyspecifikoval až ve zprávě o daňové kontrole. Tím bylo žalobci znemožněno vyvrátit pochybnosti správce daně a unést tak důkazní břemeno. V této souvislosti žalobce zopakoval, že pouhá nekontaktnost dodavatelů nemůže důvodné pochybnosti založit.
9. V souvislosti se způsobem vedení daňové kontroly pak žalobce namítal, že správce daně po něm vyžadoval informace, které nejsou běžně zjišťovány a už vůbec ne uchovávány; a nevztahuje se na ně evidenční povinnost. Nedoložení těchto informací přitom správce daně vyhodnotil jako neunesení důkazního břemene, ačkoli způsob unesení důkazního břemene je věcí daňového subjektu (žalobce).

III. Vyjádření žalovaného

10. Žalovaný se s námitkami žalobce neztotožnil. Zdůraznil, že on i správce daně postupovali v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů podle § 8 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), přičemž uzavřeli, že se žalobci nepodařilo prokázat, že výdaje na nákup předmětného materiálu a zboží jsou výdaji ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Daňovou uznatelnost neprokázaly ani svědecké výpovědi, které vykazují rozpory s listinnými důkazními prostředky předloženými žalobcem, jakož i s jeho tvrzeními. K prokázání uskutečnění výdajů nepostačí pouze předložení formálně bezvadných dokladů, ale je třeba, aby deklarovaný stav byl v souladu se stavem skutečným. Žalovaný odmítl, že by přikládal význam jen částem výpovědi svědka Š., resp. že by přihlížel jen k jeho výpovědi v trestním řízení. Dále připomněl, že v případě pana M. vycházel z jeho podání vysvětlení před policejním orgánem ke svému působení ve společnosti AJIZEXAN; ten proto nebyl v postavení obviněného a byl poučen, že je povinen vypovídat pravdu a nic nezamlčovat.

11. K námitce nepřiměřené délky daňové kontroly žalovaný uvedl, že ta byla zahájena dne 10. 6. 2013 a ukončena dne 25. 4. 2016, přičemž z úpravy obsažené v daňovém řádu neplyne její časové omezení. Délka provádění daňové kontroly je omezena pouze lhůtou pro stanovení daně, která v nynější věci překročena nebyla (§ 148 odst. 3 daňového řádu). Délka kontroly byla dána složitostí případu a součinností žalobce. Skutečnost, že svědci vypovídali až s odstupem pěti, šesti let byla dána mj. tím, že žalobce navrhl jejich svědecké výpovědi až v podaných odvoláních.
12. Jako nedůvodnou žalovaný hodnotil rovněž námitku, že žalobci nebyly v průběhu daňové kontroly sděleny pochybnosti správce daně. Žalobce byl výzvami vyzván k prokázání daňové uznatelnosti výdajů z konkrétních dodávek, jejichž pořízení žalobce deklaroval od společnosti AJIZEXAN a dne 23. 11. 2015 se za účasti žalobce konal výslech svědka Š., při němž se řešilo jeho působení ve společnostech AJIZEXAN a ZLÍN EXPRESS. Dne 25. 4. 2016 byl pak žalobce prostřednictvím své zmocněnkyně seznámen s výsledky kontrolních zjištění, na což zástupkyně žalobce uvedla, že námitky budou uplatněny až v odvolání. Není tedy pravdou, že by žalobce byl s pochybnostmi správce daně poprvé seznámen až ve zprávě o daňové kontrole. Pokud jde o význam nekontaktnosti dodavatelů, ta nebyla důvodem pro neuznání předmětných výdajů (tím bylo neunesení důkazního břemene), nekontaktnost však vyvolala či následně prohloubila důvodné pochybnosti správce daně (srovnej k tomu např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 5. 2015, č. j. 9 Afs 181/2014 - 34).
13. K žalobcem namítanému neoprávněnému rozsahu požadovaných informací žalovaný uvedl, že je samozřejmě věcí žalobce, jakým způsobem své důkazní břemeno unese. Musí si být ale vědom toho, že pokud nebude disponovat průkaznými důkazními prostředky, nemusí mu být výdaje uznány. Je proto v zájmu žalobce, aby nad rámec svých běžných obchodních potřeb a zvyklostí shromažďoval a uchovával důkazy, které dokládají a potvrzují jeho tvrzení.

IV. Replika žalobce

14. Žalobce reagoval na vyjádření žalovaného podáním repliky, v níž zopakoval, že daňové orgány hodnotily důkazy jednostranně a dospěly k paušálnímu závěru o neprokázání uznatelnosti předmětných výdajů. Důvodem přitom bylo pouze to, že společnost AJIZEXAN byla nekontaktní, následně byla převedena na tzv. „bílého koně“ (občana Bulharska) a nevyrovnala své závazky vůči správci daně. Za to ovšem nemůže být postihován žalobce.
15. Závěrem žalobce doplnil, že přesvědčení o účelovém hodnocení důkazů podporují také zprávy v médiích, dle kterých jsou prémie úředních osob Finanční správy navázány na doměrky daně podnikatelům. Nelze proto vyloučit, že i v tomto případě byly úřední osoby motivovány snahou doměřit daň žalobci „hlava nehlava“. Na podporu svého tvrzení žalobce navrhl provést k důkazu článek z Hospodářských novin ze dne 19. 10. 2017 nazvaný *„Finanční správa jde po podnikatelích. Přiznala, že vyplácí úředníkům prémie podle doměřování daní“*; a dále požadoval, aby krajský soud vznesl dotaz na správce daně a žalovaného, zda úřední osoby vystupující v rámci daňové kontroly vůči žalobci a rozhodující v jeho věci obdrželi nad rámec svého základního platu v letech 2016 a 2017

odměny, v jaké výši a z jakého důvodu; a zda správce daně eviduje za společností AJIZEXAN

a ZLÍN EXPRESS pohledávky, v jaké výši a z jakého důvodu, nebo takové pohledávky evidoval a nebyly uhrazeny, kdy mohly být vyřazeny z evidence odepsáním.

V. Ústní jednání

16. Při jednání účastníci setrvali na svých dosavadních tvrzeních a návrzích obsažených v již dříve učiněných písemných podáních, z nichž zdůraznili některé podstatné skutečnosti a body.
17. Žalobce prostřednictvím svého zástupce doplnil, že ačkoli od společnosti AJIZEXAN žádné pohonné hmoty nenakoupil, správce daně přistoupil k tomu, že z daňově uznatelných výdajů paušálně vyřadil všechny ty výdaje, které žalobce vynaložil na nákup jiného zboží (pneumatik, oleje, navigací a náhradních dílů) od jmenovaného dodavatele. Žalobce vznesl otázku, co vše musí daňový subjekt předložit (jaké důkazy a v jaké kvalitě), aby pochybnosti správce daně rozptýlil. Žalobce se domníval, že v posuzované věci správci daně předložil celou řadu důkazů, včetně 5 svědeckých výpovědí (jejichž kvalita samozřejmě odpovídala tomu, že se svědci vyjadřovali ke skutečnostem, které proběhly 5 až 6 let zpátky), ale byly zde i smlouvy, jejich uzavření svědci potvrdili. Žalobce tedy vznesl námět k úvaze, kde se nachází hranice důkazní materie, kterou je třeba finančnímu úřadu předložit tak, aby daňový subjekt dostal své důkazní povinnosti.
18. Žalovaný v rámci svého ústního vyjádření při jednání zdůraznil, že důvodem neuznání předmětných výdajů bylo neunesení důkazního břemena ze strany žalobce, který v průběhu řízení neprokázal, že by pořízení zboží bylo provedeno tak, jak bylo deklarováno na sporných dokladech. Bylo přitom zcela v kompetenci žalobce, jaké důkazní prostředky předloží k prokázání svých tvrzení, přičemž správce daně ani žalovaný nemají povinnost tyto důkazní prostředky žalobci sdělovat.

VI. Posouzení věci krajským soudem

19. 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 (§ 65 odst. 1 s. ř. s.) a jedná se o žalobu přípustnou (zejména § 65, § 68 a § 70 s. ř. s.).
20. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích uplatněných žalobních bodů, jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti, přičemž o věci samé rozhodl při jednání, neboť žalobce vyslovil s rozhodnutím věci bez jednání svůj nesouhlas. Dospěl přitom k závěru, že žaloba není důvodná.

VI.1 Podstatný obsah správního spisu /zjištění daňových orgánů/

21. Z obsahu správního spisu v nyní posuzovaném případě vyplynulo, že prvotní podnět ze dne
12. 11. 2012 směřovaný vůči správci daně vycházel z Krajského ředitelství policie Zlínského kraje, odboru hospodářské kriminality, opírající se o poznatky z trestního řízení týkajícího se daňových úniků spojených s nelegálním dovozem a distribucí minerálních

olejů z Rakouska, v němž bylo vyšetřováno celkem 12 obviněných (mj. R. a J. K., A. a R. T. a V. Š.). V rámci domovní prohlídky provedené u A. T. byly zajištěny účetní doklady společnosti AJIZEXAN vystavené na žalobce, které byly předloženy správci daně k dalším opatřením.

22. Ze správního spisu je dále patrné, že správce daně dožádal místně příslušného správce daně společnosti AJIZEXAN k ověření jejich obchodních vztahů se žalobcem. Z jeho odpovědi vyplynulo, že subjekt je nekontaktní; společnost AJIZEXAN sídlí na tzv. virtuálním sídle, od svého vzniku (8. 10. 2009) nepodává přiznání k dani z příjmů právnických osob a přiznání k DPH podává v nulové výši. Z výpisu z obchodního rejstříku společnosti AJIZEXAN bylo dále zjištěno, že jednatelem a společníkem této společnosti v roce 2010 byl nejprve V. Š. (12. 11. 2009 – 19. 5. 2010) a následně K. M. (19. 5. 2010 – 26. 8. 2011); poté se jednatelem i společníkem stal N. K. z Bulharska.
23. V návaznosti na výše uvedená zjištění správce daně vyzval žalobce nejprve výzvou ze dne 13. 3. 2014, č. j. 508582/14/3301-05406-705637, k prokázání, že výdaje za pořízení zboží od společnosti AJIZEXAN jsou výdaji ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů. Žalobce v reakci na tuto výzvu popsal svou činnost a vyjádřil se k jednotlivým dokladům od dodavatele AJIZEXAN. V reakci na výzvu ze dne 16. 10. 2014, č. j. 1727192/14/3301-05406-705637, se pak žalobce podrobněji vyjádřil ke spolupráci s uvedenou společností (ke způsobu zkontaktování a důvodu jejího výběru), kdy při výběru dodavatele prováděl osobní dotazy u známých osob, přičemž poptávku činil telefonicky, na internetu, případně osobním jednáním; za dodavatele vždy jednala osoba prokazující se výpisem z obchodního rejstříku a mající u sebe razítko společnosti. K předávání zboží (vykládkám) docházelo v provozovně žalobce Prštne zástupcem dodavatele, jemuž byla předána hotovost (buď žalobcem nebo účetní L. S.) a zástupce dodavatele pak opatřil pokladní doklad razítkem a svým podpisem. Žalobce se také mj. blíže vyjádřil k nutnosti pravidelné výměny pneumatik a oleje na jím provozovaných vozidlech (2x Iveco Daily, 2x VW LT, Nissan Atleon, od srpna 2010 ještě MB Sprinter) a k tomu předložil přehledy jízd vozidel VW LT a Iveco s poznámkami o počtu najetých kilometrů; a dále k dodávkám navigací Garmin, kompletního motoru na vozidlo VW LT, kompletnímu motoru a turba na vozidlo MB Sprinter a kompletní zadní nápravy včetně diferenciálu na vozidlo Nissan Atleon.
24. K výzvě správce daně byly dále Policií ČR poskytnuty materiály z trestního spisu R. K. a spol., a to mj. úřední záznam o podání vysvětlení K. M. a protokol o výsledku V. Š. Policie ČR rovněž uvedla, že ve věci bylo Vrchním soudem v Olomouci pravomocně rozhodnuto, přičemž z dokazování mj. vyplynulo, že společnost AJIZEXAN nevykonávala žádnou ekonomickou činnost a byla převzata K. M. a V. Š. pouze za účelem zastření daňového podvodu. Pokud jde o vysvětlení K. M., ten uvedl, že ke svému působení ve společnosti AJIZEXAN se dostal přes svého nevlastního bratra A. T. a přes schůzku s J. K.; následně pouze podepsal nějaké papíry u notáře. Co společnost dělala, mu nebylo známo – „brál na piano v Praze“. Během formálního jednání nepodepsal žádnou listinu, ani se nepodílel na žádném jednání. V. Š. do protokolu o výsledku obviněného (jeho pokračování) uvedl, že

si na působení ve společnosti AJIZEXAN nepamatuje, rovněž neví o tom, že by podepisoval nějaké prázdné dokumenty.

25. V. Š. byl dále jako svědek dne 23. 11. 2015 vyslechnut i v rámci daňové kontroly. V úvodu výsledku vypověděl, že žalobce zná tak trochu, na činnost ve společnostech ZLÍN EXPRESS ani AJIZEXAN si moc nepamatuje, nemůže předložit jejich účetnictví. Odmítl, že by tyto společnosti měly v předmětných letech nějaké zaměstnance či vystavovaly doklady.
26. Uvedená zjištění tak dle krajského soudu nepochybně zakládala důvodné pochybnosti správce daně o předložených dokladech, tedy bylo na žalobci, aby svá tvrzení o průběhu jednotlivých transakcí prokázal jiným způsobem a pochybnosti správce daně rozptýlil. Správce daně žalobce (jeho zástupkyni L. S.) dne 25. 4. 2016 seznámil s výsledkem kontrolních zjištění, na což jeho zástupkyně reagovala tak, že své námitky žalobce předloží až v odvolání. Proto s ní správce daně současně projednal i zprávu o daňové kontrole a posléze vydal dodatečný platební výměr.
27. V odvolání proti tomuto rozhodnutí žalobce především navrhoval provedení svědeckých výpovědí, jež podle něj měly potvrdit uznatelnost jednotlivých výdajů. Z těchto svědeckých výpovědí vyplynulo (ve stručnosti) následující:
28. Vyslechnutá svědkyně J. V. uvedla, že zná společnost AJIZEXAN a pana Š.; od této společnosti brali olej, pneumatiky, navigace a náhradní díly. Jako skladnice potvrdila dodávku pneumatik a oleje, u jejichž vykládky byla přítomna a tyto uložila ve skladu, ze kterého je pak postupně vydávala dle potřeby. Nikdy nebyla u žádného jednání, neví nic o případných smlouvách – dokumenty řešil žalobce.
29. Účetní žalobce, paní L. S., vypověděla, že zná obě dodavatelské společnosti, zná pana Š., Š. a T. S těmito osobami ale nikdy nejednala, ani jednání s nimi nebyla přítomna. Dále uvedla, že k předání hotovosti dodavateli docházelo většinou v kanceláři žalobce, předávala ji ona nebo žalobce. Konkrétně nevěděla, kdo hotovost předával a přebíral, ani kdo podepisoval jednotlivé pokladní doklady. V některých případech peníze přebíral pan Š., jindy řidiči dodavatele.
30. Z výpovědi svědka M. I., který byl jako řidič u žalobce zaměstnán v letech 2009 – 2011 vyplynulo, že zná společnost AJIZEXAN. Potvrdil, že byl společně s paní V. přítomen u vykládky většího množství pneumatik a oleje, jež dovezla dodávka s reklamou společnosti AJIZEXAN. Zároveň vypověděl, že neví nic o jednáních s dodavatelem, o placení apod.
31. Svědkyně V. H. vypovídala toliko k plněním od společnosti ZLÍN EXPRESS; v nyní projednávané věci je proto její výpověď bezpředmětná.
32. Svědek J. byl navržen k prokázání dodání motorů a turba na vozidla VW LT a MB Sprinter a zádní nápravy na vozidlo Nissan. Vypověděl, že je automechanikem, který spolupracuje se žalobcem. Potvrdil opravy uvedených vozidel tak, jak je uvedeno v jím vystavených dokladech. Pokud jde ovšem o nákup zboží a služeb od společnosti AJIZEXAN, uvedl, že k tomu nic neví; od AJIZEXANU možná žalobce kupoval motor.

33. V řízení byl jako svědek vyslechnut také M. Š. Ten vypověděl, že u společnosti AJIZEXAN byl zaměstnán brigádně v letech 2008 – 2010; jednatel Š. jej pověřil zastupováním společnosti ve věcech autodopravy. Svědek potvrdil spolupráci se žalobcem, jemuž AJIZEXAN dodával určité věci „*ohledně autodopravy, součástky, nějaké náhradní díly*“. V obecné rovině potvrdil dodávku pneumatik („*nějaké gumy se tam objednávaly, co si pamatuji, nějaký větší počet*“), nějaká turba, olej a nástavba, zařizovali i navigace. U většiny obchodních případů byl svědek sám přítomen, zboží se dodávalo do provozovny žalobce oproti zaplacení v hotovosti. Někdy vezl zboží přímo svědek, jindy řidič. Pokud byl u předání zboží přímo svědek, jako např. u dodávky pneumatik, tak přebíral hotovost a podepsal příjmové pokladní doklady. Ke společnosti ZLÍN EXPRESS svědek uvedl, že u ní byl zaměstnán na pracovní smlouvu v letech 2005 – 2013 jako dispečer. K jednání za společnost byl ústně pověřen panem Š. a byl jediným, kdo jednal se žalobcem. V daňovém spise se dále nacházejí odpovědi OSSZ Zlín a MSSZ Brno na výzvy správce daně, z nichž vyplývá, že svědek Š. byl jako zaměstnanec společnosti ZLÍN EXPRESS nahlášen v letech 2008 – 2010, tudíž nikoli v roce 2011, kdy měla proběhnout jednotlivá plnění poskytnutá touto společností.
34. Žalobce dále správci daně mj. předložil soupis vozidel využívaných v roce 2010 (označený jako „Důkaz č. 1“) s uvedením počtu pneumatik potřebných ke každému autu. Dle tohoto soupisu žalobce v roce 2010 spotřeboval 154 ks pneumatik. Dále předložil soupis ročního nákupu oleje („Důkaz č. 2“), z něhož vyplývalo, že nakoupil ještě dalších 300 l, a to od jiných dodavatelů, což doložil fakturami.
35. Následně byl žalobce seznámen se zjištěnými skutečnostmi a s hodnocením svědeckých výpovědí, jež podle žalovaného neprokázaly daňovou uznatelnost předmětných výdajů. Žalovaný v seznámení žalobce upozornil na rozpory s předloženým účetnictvím, konkrétně související s pořízením a spotřebou pneumatik a motorového oleje. Z účetnictví vyplynulo, že všechny pneumatiky byly zaúčtovány do přímé spotřeby (v roce 2010 měly být také spotřebovány). Vzhledem k tomu, že pneumatiky žalobce pořídil v červenci a z účetnictví vyplynulo, že v prvních sedmi měsících použil jen 2 ks pneumatik, nově nakoupených 136 ks (k nimž ještě žalobce pořídil dalších 18 ks) tak mohl využívat jen ve zbylých pěti měsících. To ovšem neodpovídalo tvrzení žalobce i svědků, že k výměně docházelo dvakrát za sezonu po najetí 20 – 25 000 km. Obdobně i všechen olej měl být spotřebován v roce 2010 – z účetnictví přitom vyplynulo, že v prvním pololetí roku 2010 žalobce spotřeboval 31 l a ve druhé polovině roku 2010 pak 1 267 l. Podle žalobce i svědků však mělo docházet k výměně oleje pravidelně po ujetí přibližně 10 000 km.
36. Žalobce následně v podání označeném jako „Doplnění II.“ k podaným odvoláním předložil tabulky obsahující přehled najetých kilometrů jednotlivých vozidel, výměn oleje a pneumatik a rovněž tabulky obsahující přehled jednotlivých jízd společně s fakturami na poskytnuté přepravy. Z celkového přehledu najetých kilometrů měly být dále podle žalobce důležité údaje o nulovém, resp. nízkém nájezdu opravovaných vozidel VW LT Nissan Atleon a MB Sprinter.

37. V podání nazvaném jako „Doplnění III.“ žalobce reagoval na provedené svědecké výpovědi, jež podle něj ve spojení s dalšími podklady prokázaly vynaložení výdajů. K pochybnostem ohledně vedeného účetnictví žalobce uvedl, že pneumatiky a olej zaúčtoval do přímé spotřeby nesprávně. Žalobce v letech 2007 – 2009 nakoupil běžné typy pneumatik, které sice zaúčtoval do přímé spotřeby, avšak spotřebovával je postupně i v roce 2010; pneumatiky dodané společnosti AJIZEXAN v roce 2010 pak spotřebovával ještě v roce 2011. V případě motorového oleje žalobce pořídil větší množství (1 200 l) v roce 2008 a postupně jej spotřebovával. Žalobce k tomu doložil fakturu o nákupu oleje a přehled faktur stran nákupu pneumatik. V doplnění dále navrhl opětovný výslech svědků Š., S. a V.

VI.2 Daňová uznatelnost výdajů ve světle zjištění daňových orgánů

38. Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů *výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně se odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy*. Pokud jde o rozložení důkazního břemene v daňovém řízení, je dle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu daňový subjekt povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v priznání (daňovém tvrzení nebo dalších podáních), nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Z četné judikatury Nejvyššího správního soudu v této souvislosti vyplývá, že daňový subjekt primárně prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy (srovnej např. již rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, či rozsudek ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86, všechna uváděná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). Avšak existence (byť i formálně bezvadných) účetních dokladů, tj. např. pokladničních dokladů či faktur, sama o sobě ještě zpravidla neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, uskutečnila na dokladech deklarovaným způsobem (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 12. 2008, č. j. 8 Afs 54/2008 - 68, a obdobně taktéž rozsudek ze dne 28. 2. 2006, č. j. 7 Afs 132/2004 - 99). Správce daně může vyjádřit důvodné pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti dokladů zachycených v účetnictví, či jiných povinných záznamů; v tomto ohledu jej však tíží důkazní břemeno ve vztahu k prokázání důvodnosti svých pochyb dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. „*Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, či dokonce jakým způsobem skutečně probíhaly, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. [...] Správce daně je zde povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neplné, neprůkazné či nesprávné.*“ (srovnej již výše uvedené rozsudky ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, a ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86, pozn.: potvrzení doplněno krajským soudem). Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsáným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých

tvrzení

a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu ke spornému případu, případně aby svá tvrzení korigoval.

39. Daňový subjekt poté sporné skutečnosti zpravidla prokazuje jinými důkazními prostředky než účetními doklady (opět srovnej již výše uvedené rozsudky ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, a ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86; shodně též např. rozsudek ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 - 73, resp. rozsudek ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008 - 100). Jak v této souvislosti Nejvyšší správní soud vyslovil ve svém rozhodnutí ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 39/2011 - 109: „Vynaložení výdajů lze osvědčit i jiným způsobem než účetním dokladem. Pokud tedy daňový subjekt jednoznačně prokáže, že deklarovaný výdaj skutečně nastal, byť za jiných okolností, než je uvedeno na daňovém dokladu, je možné jej v souladu se zásadou materiální pravdy uznat za výdaj vynaložený v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Jedná se však o krajní situaci, kdy daňový subjekt nedodržel obvyklý způsob uplatnění výdaje, předpokládaný zákonem. Pokud chce daňový subjekt eliminovat důsledky svého pochybení, musí jednoznačně a transparentně prokázat vynaložení výdaje, tedy uvést a dokázat veškeré skutečné okolnosti týkající se předmětného výdaje, které budou v souladu s ostatními zjištěnými údaji a budou vytvářet přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci. [...] V případě zjištěných nesrovnalostí v účetních dokladech daňového subjektu důkazní břemeno leží na jeho straně. Správce daně je pouze povinen nestranně vyhodnotit důkazní prostředky předložené daňovým subjektem a tvrzení ohledně shledaného nedostatku v účetnictví. Jestliže i dodatečně poskytnuté důkazy v sobě zahrnují rozpory, nemohou zhojit předchozí nedostatky. Správce daně má totiž právo požadovat po daňovém subjektu kvalitní a perfektní nápravu původně uvedených nesprávností“ (pozn.: potvrzení doplněno krajským soudem).
40. Je to daňový subjekt (zde žalobce), kdo si nárokuje daňovou uznatelnost výdajů, a proto je naprosto logické, že musí prokázat jejich reálné uskutečnění, resp. prokázat, že jde o náklady daňově uznatelné. Daňový subjekt přitom nese důkazní břemeno ohledně prokázání skutečností, že předmětný výdaj (náklad) v daném zdaňovacím období skutečně vynaložil a že tento souvisí s dosažením, zajištěním a udržením příjmů (srovnej např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 2. 2005, č. j. 2 Afs 90/2004 - 70).
41. Bylo tak na žalobci, aby předložil takové důkazní prostředky, které by prokázaly skutečné vynaložení tvrzených výdajů včetně prokázání jejich rozsahu, místa, období a přesné výše vynaložených částek. Z výše citované judikatury Nejvyššího správního soudu totiž současně vyplývá, že byť v konkrétní věci sice může být nesporné, že daňový subjekt konkrétní zboží či služby skutečně pořídil, sama tato skutečnost ještě nevede k uznatelnosti takto uplatněného výdaje. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v již výše citovaném rozhodnutí ze dne 27. 1. 2012, č. j. 8 Afs 39/2011 - 115, daňový subjekt „musí totiž prokázat, že vynaložil výdaje právě takovým způsobem, jak tvrdil prostřednictvím předložených účetních dokladů, nebo jak dostatečně tvrdil o jinak uskutečněné transakci s věrohodným vysvětlením nesprávnosti účetních dokladů. I v situaci, kdy je samotné pořízení zboží nebo služeb daňovým subjektem nepochybné, pak správce daně v důsledku neunesení důkazního břemene daňovým subjektem nemusí výdaj uznat“ (pozn.: potvrzení doplněno krajským soudem).

42. Hodnotí-li přitom krajský soud unesení důkazního břemene žalobcem dle shora naznačených východisek, je zřejmé, že žalobce požadavku zákona a soudní judikatury nedostál. Je pravdou, že v průběhu daňového řízení předkládal důkazní prostředky v podobě listin, fotografií, či návrhů svědeckých výpovědí, žádné důkazní prostředky (a to ani ve svém souhrnu) však nedokládají faktické vynaložení výdajů přesně takovým způsobem, jak vyplývá z předložených dokladů a tvrzení žalobce.
43. V projednávané věci došlo k prvotnímu zpochybnění předložených dokladů (faktur, ale také dokladů o zaplacení zboží) primárně z důvodu nekontaktnosti dodavatele AJIZEXAN, který sídlí na virtuálním sídle a nepodává přiznání k dani z příjmů. K těmto pochybnostem pak v průběhu daňového řízení přibývaly další pochybnosti vyplývající z poznatků Policie ČR, výpovědí jednatelů V. Š. a K. M., nesrovnalostí s účetnictvím případně tvrzeními žalobce; jakož i dílčí pochybnosti týkající se některých plnění.
44. Dříve, než se krajský soud bude zabývat případy jednotlivých sporných plnění, podotýká, že shora podrobně popsaná zjištění správce daně významně zpochybňují uskutečnění, resp. průběh transakcí od společnosti AJIZEXAN jako celku. Předně, celkový širší kontext věci, kdy daná společnost (stejně jako společnost ZLÍN EXPRESS) a v nich figurující osoby byly zapojeny do rozsáhlé daňové trestné činnosti, nutně založila pochybnosti o skutečném průběhu transakcí těchto společností se žalobcem – zvláště pokud Policie ČR ve svém vyjádření uvedla, že společnost AJIZEXAN nevykonávala žádnou ekonomickou činnost a sloužila jen ke krytí daňového podvodu. Tyto trestněprávní konotace jsou samozřejmě úzce spojeny i s výpověďmi jednatelů V. Š. a K. M. Posledně jmenovaný v trestním řízení připustil jen formální jednání společnosti AJIZEXAN s tím, že sám nic nepodepisoval ani nikdy s nikým nejednal; o činnosti společnosti mu nebylo nic známo. Výpověď V. Š. v daňovém řízení je pak naprosto nevěrohodná a neprůkazná, neboť odpovědi svědka si vzájemně odporují – nejdříve např. vyloučil vystavování jakýchkoliv dokladů, následně však potvrdil, že faktury týkající se žalobce byly vystaveny. Ani jeden z jednatelů přitom nebyl schopen říci nic bližšího k účetnictví těchto společností. Krajský soud k tomu doplňuje, že v obecné rovině jistě nelze vyloučit, že vedle trestné činnosti může společnost vykonávat standardní legální podnikatelskou činnost. Z výpovědí jednatelů však vyplývají intenzivní a odůvodněné pochybnosti (např. právě v podobě absence jakéhokoliv povědomí o účetnictví) o celkové reálné činnosti obou jmenovaných společností. Lze samozřejmě připustit, že jejich výpovědi mohly být vyvolány snahou umenšit svou roli v celém daňovém podvodu, to však význam pochybností správce daně nesnížilo. Přestože žalobci jistě nelze přičítat jednání jeho dodavatelů, výpovědi jednatelů obou uvedených společností pochybnosti o daňových dokladech žalobce objektivně založily, a ten proto byl povinen oprávněnost uplatněných výdajů prokázat jinými důkazními prostředky.
45. Pokud žalobce namítal, že správce daně, potažmo žalovaný přihlédl jen k části výpovědi V. Š., krajský soud k tomu uvádí, že výpověď jmenovaného je jako nevěrohodnou nutno hodnotit jako celek. Vnitřně rozporná a „mlžící“ výpověď jednatele dodavatele, který by měl mít nejlepší přehled o činnosti společnosti, založila pochybnosti o skutečném průběhu jednotlivých transakcí, které co do svých důsledků samozřejmě dopadly také na jednotlivá plnění a uplatněné výdaje (k nim v podrobnostech viz níže), byť míra prokázání těchto

transakcí
je různá (viz níže).

46. Ani výpovědi ostatních svědků vyslechnutých v daňovém řízení pak podle krajského soudu tyto pochybnosti neodstranily. Žalovaný ve výpovědích svědků shledal rozpory s předloženým účetnictvím a v závěru napadeného rozhodnutí dále doplnil, že tyto výpovědi neprokázaly dodání zboží od deklarovaného dodavatele (žalobce netvrdil, že dodávky uskutečnil jiný subjekt) za deklarované ceny. Krajský soud se s takto provedeným hodnocením ztotožňuje a nad rámec závěrů žalovaného v této věci hodnotí – ve shodě se svými závěry učiněnými v řízení týkajícím se daně z přidané hodnoty (rozsudek ze dne 30. 5. 2019 ve věci sp. zn. 30 Af 54/2017) – jako nevěrohodnou také výpověď M. Š., který měl být klíčovou osobou, s níž žalobce ohledně dodávek zboží jednal. Svědek sice obecně potvrdil dodávky jednotlivých plnění, jakož i přebírání hotovosti od žalobce, v jeho tvrzeních se však objevují silné rozpory. Ty vyvolávají např. podpisy na příjmových podkladních dokladech, jež měl podle svého tvrzení (minimálně u pneumatik a prodeje vozidel VW a MAN) M. Š. sám podepisovat, nicméně tyto podpisy se zcela odlišují od podpisu svědka obsaženého na protokolu o svědecké výpovědi. Jestliže žalobce namítal, že doklady již byly podepsány zřejmě účetní dodavatele, toto tvrzení je v rozporu s výpovědí svědka Š., jakož i dřívějším tvrzením žalobce v odpovědi na výzvu správce daně ze dne 22. 10. 2014. Vzhledem k markantním rozdílům ve vzhledu podpisů i složení jednotlivých písmen patrných na běžný pohled, přitom krajský soud nepovažuje pro vznik pochybností za nezbytné tyto podpisy znalecky zkoumat a ustanovovat za tímto účelem znalce z oboru písmoznalectví. Rozpory byly navíc zjištěny i v případě tvrzení, že svědek byl zaměstnancem společnosti ZLÍN EXPRESS do roku 2013 (tj. i v roce 2011, kdy měla proběhnout jednotlivá zdanitelná plnění). Z odpovědí OSSZ Zlín a MSSZ Brno ovšem bylo naopak zjištěno, že svědek byl u této společnosti evidován jako zaměstnanec toliko do 30. 6. 2010. Pokud svědek dále uváděl, že byl pověřen ústně panem V. Š., je otázkou, proč žalobce ve svém vyjádření (viz k tomu bod 23. rozsudku) uváděl, že zástupce dodavatele měl vždy u sebe výpis z obchodního rejstříku a razítko společnosti. Výpis z rejstříku nemohl žádným způsobem prokázat ústní pověření k zastupování společnosti – jmenovaný by ho tedy měl u sebe zcela zbytečně.
47. Pokud se jedná o ostatní výpovědi vyslechnutých svědků, k těm krajský soud ve shodě se závěry žalovaného konstatuje, že ani ty neobsahovaly k přijetí zdanitelných plnění žádné bližší informace (svědkové J. nebo H.). Tyto výpovědi v obecné rovině sice potvrdily faktické přijetí určitého zboží a služeb, nebylo však možné z nich jednoznačně dovodit, že dodávky proběhly přesně tak a v rozsahu, jak bylo uvedeno na daňových dokladech. Svědci (zde V. a I.) tak např. potvrdili skutečnou vykládku pneumatik a motorového oleje v provozovně žalobce, svědkyně S. pak jednotlivá plnění potvrdila pouze na základě toho, že jí byly známy z vystavovaných faktur. Ve světle výše uvedených skutečností, jakož i dalších dílčích pochybností (viz níže), proto nebylo možné na jejich základě uznat uplatněné výdaje jako výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, neboť ačkoli patrně určité dodávky skutečně proběhly, pro uznání výdajů jako výdajů daňových nepostačuje, pokud daňový subjekt v obecné rovině prokáže faktickou realizaci konkrétního plnění, ale musí prokázat, že se tak stalo

způsobem uvedeným na dokladech a že je přijal od konkrétního dodavatele. V posuzované věci pak nelze odhlížet ani od toho, že pochybnosti zakládají i opakované změny v tvrzení samotného žalobce, které činil v průběhu daňového řízení, ať už jde o otázku podepisování příjmových dokladů či otázku účtování a spotřeby pneumatik a motorového oleje.

48. Krajský soud přitom nikterak nezpochybňuje, že svědci si několik let od uskutečnění jednotlivých plnění nemusejí (a ani nemohou) pamatovat všechny konkrétní detaily transakcí, kdy tato negativní stránka je z povahy věci spjata s tímto druhem důkazního prostředku, což je dáno tím, že lidská paměť není neomezená. Je však věcí a rizikem daňového subjektu, jaké důkazní prostředky k prokázání svých tvrzení zvolí a navrhne. V této souvislosti je na místě také připomenout, že každý daňový subjekt, který vstupuje do obchodních vztahů, musí zachovávat náležitou míru obezřetnosti a zajišťovat si potřebné podklady pro případ, hodlal-li by uplatnit určité výdaje např. jako odpočet daně na vstupu podle § 72 zákona o DPH (obdobně k tomu srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2006, č. j. 2 Afs 154/2005 - 245, či rozsudek ze dne 25. 4. 2018, č. j. 2 Afs 345/2017 - 35, oba dostupné na www.nssoud.cz), včetně např. řádně vedené skladové evidence či fotodokumentace. Žalobce ovšem v tomto směru na obstarání a doložení dalších podkladů o uskutečnění dodávek rezignoval, což vyústilo právě v neuznání nároku žalobce na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu.
49. V návaznosti na výše uvedená základní východiska pak krajský soud k jednotlivým přijatým zdanitelným plněním žalobce uvádí následující:
50. Pokud jde o dodávku pneumatik a motorového oleje, žalobce namítal, že žalovaný připustil, že provedené svědecké výpovědi potvrdily tvrzení žalobce, přesto uzavřel, že zde přetrvávají rozpory s předloženým účetnictvím. Ty však podle žalobce neexistují – žalobce nesprávně záúčtoval předmětné pneumatiky a olej do přímé spotřeby (tyto časově nerozlišil), nicméně obdobně žalobce postupoval i v předchozích letech, kdy také – jak doložil – nakupoval podobné objemy pneumatik a oleje a tyto pak v průběhu let (vč. roku 2010) spotřebovával. Žalobce upozornil, že ze svědeckých výpovědí svědkyň V., S., H. a svědků I., J. a Š. vyplynulo pořízení předmětného zboží. Žalobce jako důkaz předložil i evidence jízd jednotlivých vozidel, v níž je zaznamenána i výměna pneumatik a oleje. Pokud by žalovaný důkazy posuzoval v jejich vzájemné souvislosti, musel by dojít k závěru o uskutečnění nákupu pneumatik a oleje a tím také o oprávněnosti nároku žalobce na daňovou uznatelnost takto vynaložených výdajů.
51. Krajský soud k výše uvedenému předně konstatuje, že se v daném případě nejednalo pouze o rozpory s účetnictvím, ale samozřejmě také o veškeré shora uvedené skutečnosti, od nichž nelze odhlížet. Nadto žalovaný v napadeném rozhodnutí nikde neuvedl, že by svědecké výpovědi potvrdily tvrzení žalobce. Svědkové V. a I. pouze v obecné rovině potvrdili dodávku většího množství pneumatik a oleje, u jejichž vykládky byli přítomni, a dále, že zboží dovezlo vozidlo s reklamou společnosti AJIZEXAN (svědek I.). Z těchto výpovědí tak vyplynulo pouze tolik, že k určitému plnění skutečně došlo, bez existence náležitě vedené skladové evidence však nebylo prokázáno, že by proběhla přesně a v množství podle příslušného dokladu. Svědci nebyli přítomni žádnému jednání s dodavatelem ani úhradě faktur, nepřebírali žádné dokumenty; nemohli proto najisto tvrdit, že plnění dodala právě společnost AJIZEXAN; z výpovědí není zřejmý ani přesný

rozsah plnění ani skutečně vynaložené částky. Svědkyně S. i svědek J. pak dodávku pneumatik a oleje potvrdili jen ve zcela obecné rovině. Pokud jde o výpověď M. Š., ten sice faktické uskutečnění transakce potvrdil, avšak jeho výpověď je nutno z výše uvedených důvodů považovat za nevěrohodnou.

52. Žalovaný nadto přiléhavě poukázal také na rozpory těchto výpovědí s účetnictvím žalobce (viz k tomu blíže bod 35. tohoto rozsudku) a vypořádal se též s následnými doplněními tvrzení

ze strany žalobce a předloženými listinnými důkazy (tabulkami přiloženými k „Doplnění II.“ odvolání). Původně bylo zpochybněno, že by žalobce, který o zboží účtoval na účtu přímé spotřeby, v první polovině roku (zpochybněné plnění žalobce pořídil až 31. 7. 2010) spotřeboval minimum pneumatik a oleje a ve druhé pak značné množství. Žalobce připustil, že o těchto plněních účtoval chybně a nově přišel se skutkovou verzí, že obě komodity byly spotřebovávány průběžně ze zásob z minulých let a také v letech následujících, k čemuž předložil také faktury o dřívějších nákupech pneumatik a oleje. K tomuto tvrzení krajský soud uvádí, že pochybnosti vyplývající z účetnictví nejsou jedinou pochybností o průběhu obou transakcí, navíc ani tuto novou verzi nelze akceptovat bez možnosti přesné identifikace jednotlivých nákupů, naskladnění a spotřeby pneumatik a oleje v řádně vedených evidencích, jež žalobce nevedl a nepředložil. Žalobce tak o pneumatikách a oleji účtoval do účtu přímé spotřeby, aniž by evidoval skladové zásoby. Žalovaný přitom případně poukázal na právní úpravu účtování o zásobách, konkrétně na ustanovení § 9 odst. 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, dle kterého je i v případě periodického účtování způsobem B nutno zajistit *průkazné vedení evidence o zásobách tak, že budou schopny prokázat v průběhu účetního období stav zásob včetně ocenění těchto zásob podle zákona.*

53. Ani dodatečně předložené přehledy (tabulky) o provozu vozidel v roce 2010 proto nebyly s to plně prokázat daňovou uznatelnost předmětných výdajů. Předně žalobce tyto záznamy vytvořil až dodatečně v návaznosti na zjištění správce daně; nejednalo se tedy o průběžnou evidenci spotřeby či o skladovou evidenci. Žalovaný současně poukázal na rozpory v přehledech o provozu vozidel předkládaných žalobcem v průběhu daňového řízení. V původním přehledu

o provozu vozidel („Důkaz č. 1“) žalobce vyčíslil spotřebu pneumatik porízených v roce 2010

na 154 ks, přičemž v tabulkách předložených v „Doplnění II.“ odvolání žalobce vypočetl celkovou spotřebu na 128 ks pneumatik, když 50 ks bylo použito ještě ze zásob z roku 2009. Žalovaný identifikoval i nesoulad v počtu spotřebovaných pneumatik u jednotlivých vozidel (v podrobnostech k tomu viz bod 39. napadeného rozhodnutí). Z uvedeného tak lze

usuzovat, že tyto přehledy byly vytvořeny účelově s cílem „ospravedlnit“ reálnost spotřeby veškerých pneumatik, jež žalobce měl dle svého tvrzení v roce 2010 nakoupit.

54. Shora popsané rozpory v účetnictví žalovaný obdobně identifikoval rovněž u dodávky motorového oleje, o němž žalobce také účtoval do přímé spotřeby, aniž by reálně množství

1 000 l oleje mohl ve druhé polovině roku 2010 spotřebovat (v podrobnostech krajský soud pro stručnost na tomto místě odkazuje na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí). I v tomto případě žalobce korigoval svá původní tvrzení a uváděl, že motorový olej byl spotřebováván průběžně. Průběžnou spotřebu oleje ovšem dokládal právě jen dodatečně vyhotovenými přehledy (tabulkami), které nelze považovat za evidenci skladových zásob. Žalovaný k tomu dále uvedl, že z těchto přehledů vyplývá, že olej žalobce měnil průměrně po cca 8 500 km (a vedle toho ještě olej po 5 000 km dolíval), přestože dříve uváděl, že olej měnil po 10 000 km. I tento dílčí rozpor tak dotvrzuje obraz o (ne)průkaznosti žalobcem předložených přehledů. Lze tedy uzavřít, že žalobce daňovou uznatelnost výdajů na pořízení pneumatik a oleje neprokázal.

55. Zpochybněno bylo také pořízení 4 ks navigací „Garmin GPS MAP 620“ v ceně 15 990 Kč/ks, jež podle tvrzení žalobce měly být nainstalovány do jím používaných vozidel. Původně žalobce v odpovědi na výzvu uvedl, že navigace byly při prodeji vozidel v těchto ponechány. V žalobě opětovně poukázal na svědecké výpovědi svědků V., S., I. a Š.; a dále vysvětlil, že ve vozidle Mercedes Benz Sprinter navigace zůstala instalována i v době jeho prodeje, protože zde byly provedeny rozvody; tudíž bylo výhodnější zde navigaci ponechat. V dalším prodaném vozidle VW LT navigace při prodeji nebyla, tu si ponechal. To také vysvětluje, proč si v roce 2012 pořídil aktualizaci 5 ks navigací od společnosti C&C systems.
56. I v tomto případě platí, že žalobce jednoznačně neprokázal, že navigace skutečně pořídil od společnosti AJIZEXAN. Svědkové sice potvrdili nákup navigací, avšak ve zcela obecné rovině, tj. že žalobce nakoupil navigace, asi Garminy, bez jakékoliv bližší specifikace a bez toho, aby byli u nákupu přítomni (V., S.), případně potvrdili jen tu skutečnost, že navigace byly ve vozidlech užívány (I.); výpovědi svědka Š. se soud zabýval výše. Tyto svědecké výpovědi tak nemohly plně rozptýlit pochybnosti správce daně. Zvláště, pokud i v tomto případě žalobce měnil svá tvrzení ohledně toho, zda navigace prodal společně s vozidly nebo si je ponechal. Původně totiž žalobce tvrdil, že navigace ponechal při prodeji vozidel v těchto nainstalovány. K tomu žalovaný uvedl, že žalobce v roce 2011 záúčtoval prodej vozidel MB Sprinter a VW LT v ceně 40 000 Kč, resp. 50 000 Kč. Jestliže v nich byly ponechány navigace staré necelý rok, tvořila pak jejich hodnota čtvrtinu, resp. třetinu prodejní ceny vozidel. Žalobce dále doložil, že pořídil ještě 2 ks navigací „Garmin Nüvi 765T“ a 1 ks navigace „TomTom“ a v roce 2012 pořídil aktualizaci na 3 ks navigací „Garmin GPS MAP 620“ a 2 ks „Garmin Nüvi 765T“. To však v žalovaném vyvolalo další pochybnosti, neboť v případě prodeje dvou navigací Garmin v roce 2011 se na ně nemohla vztahovat aktualizace pořízená v roce 2012.
57. Nyní žalobce nově uvedl, že navigace byla ponechána pouze ve vozidle MB Sprinter (její zůstatková cena byla 2 000 Kč), tu z vozidla VW si ponechal, což také vysvětluje pořízení aktualizace 5 ks navigací. Podle krajského soudu původní pochybnosti správce daně vztahující se k ponechání relativně nových navigací při prodeji ojetých vozidel přitom nepředstavovaly nosné důvody pro neuznání předmětného výdaje, nicméně dokreslovaly ostatní zjištění. Vycházely též z výpovědí svědků, podle kterých byly navigace přenosné. Tím spíše je otázkou, proč by nainstalování rozvodů ve vozidlech bránilo přenosu navigace; a pokud žalobce nyní svá tvrzení upravil, tato změna vzniklé pochybnosti dále

prohloubila a navíc nijak nevysvětlila ponechání zánovní navigace Garmin ve vozidle MB Sprinter.

58. Zpochybněn byl rovněž nákup motoru, turba a dalších náhradních dílů (obal převodovky, diferenciál + kardan zadní nápravy, kompresor klimatizace, přední tlumič, přední nápravnice, plechový disk, čelní sklo vyhřívané + bauset) pro vozidlo VW LT. K tomu žalobce v průběhu daňového řízení uvedl, že vozidlo dne 26. 9. 2010 havarovalo a náhradní díly byly použity na opravu tohoto vozidla. Žalobce předložil zápisy likvidátora ČSOB pojišťovny ze dne 8. 10. a 13. 10. 2010, jež havárii potvrzují. Předložil také faktury vystavené firmou K. J. na opravu vozidla. Žalovaný upozornil na skutečnost, že přestože k první prohlídce došlo až 8. 10. 2010, žalobce pořídil náhradní díly již dne 30. 9. 2010; z faktury na opravu vozidla pak vyplývá, že k opravě došlo dne 13. 10. 2010, tj. ve stejný den, kdy proběhla druhá prohlídka vozidla, přičemž v zápisu je uvedeno „*možná totální škoda*“. Pořízené náhradní díly nadto podle žalovaného neodpovídají rozsahu poškození vozidla.
59. Žalobce k tomu v žalobě uvedl, že před prohlídkou likvidátorem pojišťovny vozidlo prohlédl svědek J.; ten také sepsal soupis náhradních dílů, které žalobce objednal. Bezprostředně po druhé prohlídce vozidla pak se svědkem J. dohodl cenu opravy vozidla, kterou svědek žalobci ihned vyúčtoval, byť vozidlo opravoval až následně. Žalobce zdůraznil, že opravu vozidla bez jakýchkoliv pochybností svědek K. J. potvrdil. Dále vysvětlil, že výměna čelního skla, jehož poškození není uvedeno v zápisu likvidátora, s nehodou nesouvisela, to si žalobce vyměnil svépomocí. Upozornil také na svědecké výpovědi J. V., L. S. a M. Š.
60. Krajský soud k takto uplatněné argumentaci uvádí, že k nákupu motoru a dalších náhradních dílů na vozidlo VW LT žalobce mimo fakturu a příjmový pokladní doklad ve skutečnosti žádné důkazní prostředky nepředložil. Shora uvedené listiny potvrzují toliko havárii a opravu vozidla, stejně jako svědecká výpověď K. J. Svědek vypověděl, že neví, jestli předmětné náhradní díly byly pořízeny od společnosti AJIZEXAN s tím, že žalobce „*možná motor od nich kupoval*“. Ani ostatní svědecké výpovědi nepřinesly žádné bližší poznatky, svědkyně V. a S. v zásadě jen obecně uvedly, že žalobce od společnosti AJIZEXAN pořizoval náhradní díly. Výpověď M. Š. se pak krajský soud zabýval výše. Vzhledem k tomu, že žalobce neprokázal faktické přijetí předmětných náhradních dílů od společnosti AJIZEXAN, bylo v zásadě nadbytečné zabývat se jeho vysvětlením okolností opravy daného vozidla, neboť to na závěrech soudu nemohlo ničeho změnit. Přesto nelze přehlédnout, že tyto pochybnosti jisté *ratio* mají. Pochybnosti o opravě vozidla – a tím také o použití předmětných náhradních dílů – vyvolává již poznámka likvidátora o možné totální škodě, či skutečnost, že diferenciál a kardan zadní nápravy nejsou součástí motoru, který měl být svědkem J. vyměněn. Nad rámec lze poukázat i na pochybnosti vztahující se k následnému prodeji vozidla dne 1. 2. 2011: žalobce vozidlo prodal za cenu 50 000 Kč, přičemž v roce 2010 zaúčtoval náklady na náhradní díly ve výši 236 100 Kč, opravu ve výši 28 219,60 Kč a na pořízení navigace ve výši 15 990 Kč. Necelý půl rok po této investici tak žalobce uvedené vozidlo prodal se ztrátou více než 200 000 Kč, což jistě vyvolává otázky nejen ohledně rozumnosti, ale především samotné reálnosti takto provedené opravy. Pokud jde o tvrzení žalobce, že toto vozidlo po proběhlé opravě opět havarovalo, a to svědkem Indrákem, který měl v krvi zbytkový alkohol, a proto již tato havárie nebyla

řešena s pojišťovnou ani Policií ČR, je s podivem, že žalobce tento přístup bez dalšího akceptoval.

61. Uvedené závěry pak v zásadě dopadají i na pořízení motoru a turba pro vozidlo MB Sprinter. I v této souvislosti žalobce předložil důkazy k poruše (faktura za prohlídku motoru ze dne 22. 10. 2010, fotodokumentace rozebraného motoru ze dne 25. 10. 2010) a k opravě vozidla (faktura vystavená K. J. dne 30. 10. 2010), faktické pořízení náhradních dílů od společnosti AJIZEXAN však nedoložil, a to ani provedenými výpověďmi svědků (viz výše). Prokázání poruchy, případně opravy vozidla totiž sice může vést k závěru o potřebě pořízení náhradních dílů, nevypovídá však nic o tom, zda a za jakou cenu pořízení náhradních dílů skutečně proběhlo. I v tomto případě přitom, obdobě jako u vozidla VW, žalobce v roce 2010 do výdajů zaúčtoval náklady na náhradní díly, opravu a pořízení navigace celkem za 171 076 Kč, aby jej dne 14. 7. 2011 prodal za 40 000 Kč. Jestliže uvedené žalobce vysvětloval skutečností, že s vozidlem byly od začátku velké problémy (dle jednání se servisem šlo o výrobní vadu), je podle krajského soudu vůbec otázkou, proč žalobce toto vozidlo nechal opravovat.
62. Nutno říci, že i v případě kompletní zadní nápravy a diferenciálu pro Nissan Atleon žalobce prokazoval poruchu vozidla (faktura o odtahu vozidla z Maďarska), ani to však nic nevypovídá o pořízení náhradních dílů od společnosti AJIZEXAN, a žalobce tak faktické pořízení náhradních dílů od společnosti AJIZEXAN neprokázal.

VI.3 K procesnímu postupu správce daně při daňové kontrole

63. Ve vztahu k průběhu daňové kontroly žalobce předně namítal její nadměrnou délku. K této námitce krajský soud ve shodě se závěry žalovaného uvádí, že neexistuje zákonná lhůta pro skončení daňové kontroly. Jedinou omezující podmínkou je dodržení tříleté lhůty pro stanovení daně podle § 148 daňového řádu, jež se zahájením daňové kontroly přerušuje a začínat běžet znovu (§ 148 odst. 3 daňového řádu). Tuto lhůtu přitom daňové orgány v posuzované věci dodržely. Průběh a délku daňové kontroly ovlivňuje složitost věci, míra spolupráce daňového subjektu, dožádání jiných správců daně, případně dožádání do ciziny atd. Ani z tohoto pohledu přitom krajský soud neshledal, že by v tomto případě byla délka daňové kontroly jakkoli excesivní. Daňová kontrola se dotýkala více druhu daní, stejně tak prověřovala velké množství transakcí, jež měly být uskutečněny společnostmi AJIZEXAN a ZLÍN EXPRESS, jakož i jiných obchodních případů. Délka daňové kontroly nadto nemohla mít žádný přímý dopad na zákonnost napadeného rozhodnutí, které krajský soud v tomto soudním řízení přezkoumává. Pokud žalobce namítal, že délka daňové kontroly způsobila, že svědci byli vyslýcháni až po mnoha letech, a tudíž si bližší okolnosti obchodních případů přesně nepamatovali, byl to žalobce, kdo výslech svědků navrhl až v odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru. Nic mu přitom nebránilo navrhnout výslechy uvedených svědků již dříve.
64. K námitce, že správce daně ve výzvách ani při jiném úkonu nespecifikoval své pochybnosti, na něž by mohl žalobce reagovat, krajský soud předně uvádí, že v obou výzvách
vydaných
dle § 92 odst. 4 a § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu (ze dne 13. 3. 2014, č. j. 508582/14/3301-05406-705637; a ze dne 16. 10. 2014, č. j. 1727192/14/3301-05406-705637) správce daně identifikoval jednotlivá sporná plnění, jakož i skutečnosti, jež by měl žalobce

doložit (jako způsob zkontaktování a průběh jednání s dodavatelem, dojednání obchodních a cenových podmínek konkrétních dodávek, jejich přepravy a placení, kontrola množství a kvality pořízeného zboží aj.). Z těchto výzev tak bylo možné dovodit, čeho se pochybnosti správce daně týkají. Dále je potřeba upozornit i na svědeckou výpověď V. Š., která se uskutečnila dne 23. 11. 2015. Výslechu svědka Š. se žalobce účastnil a minimálně od této doby musel mít jasné povědomí o povaze všech pochybností správce daně tak, aby na ně mohl náležitě reagovat. Se všemi učiněnými zjištěními (a tedy i pochybnostmi) správce daně byl pak žalobce (prostřednictvím své zástupkyně) seznámen před projednáním zprávy o daňové kontrole (viz protokol č. j. 952950/16/3301-61562-705637) a mohl na ně ještě reagovat. Zástupkyně žalobce přesto uvedla, že své námitky uplatní až v odvolání. Ze všech těchto skutečností vyplývá, že žalobce byl s pochybnostmi správce daně seznámen již v průběhu daňové kontroly, tyto pochybnosti byly dostatečně identifikovány a žalobce nebyl připraven o možnost svá tvrzení v průběhu daňové kontroly prokázat dalšími důkazními prostředky, tedy jiným způsobem než formálními doklady. Pokud žalobce namítal, že z důvodu pozdní identifikace pochybností nemohl klást svědkům vhodné otázky, nutno zopakovat, že svědecké výpovědi byly k návrhu žalobce prováděny až v rámci odvolacího řízení, neboť je žalobce navrhl až v podaném odvolání.

65. K poslední z námitek, dle které správce daně požadoval předložení takových údajů, jejichž uchovávání není běžné, natož povinné, krajský soud uvádí následující. Tyto údaje – např. kdo podepisoval při převzetí hotovosti pokladní doklady, registrační značky vozidel dopravujících zboží apod. – správce daně nepožadoval z toho důvodu, že by snad jejich neprokázání vedlo k závěru o neunesení důkazního břemene a tím neuznání tvrzených výdajů, ale za tím účelem, že by jimi žalobce mohl vyvrátit zjištěné pochybnosti. Jinými slovy, žalobce skutečně není povinen tyto údaje uchovávat, nicméně pokud by je správci sdělil, mohlo by to vést k uznatelnosti předmětných výdajů. Pokud žalobce tyto údaje k dispozici neměl, neznamena to současně, že by okolnosti uskutečnění předmětných transakcí nemohl prokázat i jinak, to se mu však nepodařilo. Ani ze zprávy o daňové kontrole, ani z žalobou napadeného rozhodnutí přitom nevyplývá, že by výdaje nebyly uznány proto, že žalobce neprokázal jednotlivé požadované údaje, např. registrační značky vozidel. Žalovaný se ostatně s touto námitkou pod bodem 94. odůvodnění napadeného rozhodnutí náležitě vypořádal.
66. Lze tedy shrnout, že jak hodnocení důkazních prostředků, tak i další postup správce daně, potažmo žalovaného, je možno hodnotit jako souladný se zákonem a odpovídající zjištěnému skutkovému stavu. Průběh jednotlivých transakcí byl dle krajského soudu v důsledku kombinace shora popsanych okolností zastřen natolik, že nejen formální doklady, ale ani ostatní předložené důkazy nemohly obstát a prokázat daňovou uznatelnost takto vynaložených výdajů. Výpovědi některých svědků byly posouzeny jako nevěrohodné nebo natolik obecné a neprůkazné, aby jednoznačně přispěly k usnesení důkazního břemena žalobce. Dovolávat se skutkového stavu toliko na základě formálních daňových dokladů za situace, kdy pochybnosti správce daně byly podloženy shora popsanyými zjištěními, tak nebylo možné. Pro úplnost krajský soud uvádí, že pokud žalobce v žalobě navrhoval provedení opakovaných výslechů svědků, jednalo by

se

o důkazy nadbytečné, které by již (bez doložení dalších listinných důkazů) nemohly zvrátit skutkový stav posuzované věci a nic nového přinést. Svědci se nadto k okolnostem jednotlivých plnění v předcházejícím řízení již vyjádřili, a to za přítomnosti žalobce i jeho zástupce, který jim kladl otázky, a tedy žalobci byl dán v řízení dostatečný prostor k prokázání svých tvrzení, a nebyl v tomto ohledu nijak krácen na svých právech. Ostatní důkazní návrhy vznesené žalobcem v jeho písemných podáních, na které krajský soud na tomto místě pro stručnost odkazuje, zamítl soud s odůvodněním, že provedení těchto důkazů nebylo pro posouzení důvodnosti podané žaloby nezbytné; řada těchto listin je nadto založena také ve správním spisu, z jehož obsahu a znalosti krajský soud ve své rozhodovací činnosti vychází, a proto tyto listiny nebylo nutné provádět při ústním jednání k důkazu.

67. Krajský soud pak nepřistoupil ani k provedení důkazu (navrženému žalobcem v replice k vyjádření žalovaného) novinovým článkem z internetové verze deníku Hospodářské noviny

(ze dne 19. 10. 2017) nazvaným „*Finanční správa jde po podnikatelích. Přiznala, že vyplácí úředníkům prémie podle doměňování daní*“; a nevyhověl požadavku žalobce, aby vznesl dotaz na správce daně a žalovaného, zda úřední osoby vystupující v rámci daňové kontroly vůči žalobci a rozhodující v jeho věci obdrželi nad rámec svého základního platu v letech 2016 a 2017 odměny, v jaké výši a z jakého důvodu; a zda správce daně eviduje za společnostmi AJIZEXAN a ZLÍN EXPRESS pohledávky, v jaké výši a z jakého důvodu, nebo takové pohledávky evidoval a nebyly uhrazeny, kdy mohly být vyřazeny z evidence odepsáním. Tyto okolnosti a k nim navržené důkazy totiž nejsou z hlediska posouzení důvodnosti podané žaloby relevantní.

VII. Závěr a náklady řízení

68. Na základě všech uvedených skutečností tak krajský soud neshledal podanou žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
69. Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého žalobce, který neměl ve věci úspěch, nemá vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení před soudem a žalovanému 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 30. května 2019

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu