



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 Moravcova 253, 767 01 Kroměříž

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 5. 2017, č. j. 24279/16/5200-10422-706955,
ve věci daně z příjmů fyzických osob

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Včas podanou žalobou se žalobce domáhal zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí žalovaného (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto jeho odvolání a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Zlínský kraj (dodatečný platební výměr) ze

dne 6. 5. 2016, č. j. 1092777/16/3301-51521-702877 za zdaňovací období roku 2011, kterým byla žalobci doměřena daň z příjmů fyzických osob ve výši 101 400 Kč a současně mu byla uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 20 280 Kč.

2. V návaznosti na podnět Policie ČR vycházející z poznatků z trestního řízení ohledně daňových úniky spojených s nelegálním dovozem a distribucí minerálních olejů z Rakouska, jež se dotýkalo také dodavatelů žalobce – společnosti Ajizexan, s.r.o. a Zlín Express s.r.o., zahájil správce daně u žalobce daňovou kontrolu na dani z příjmů fyzických osob, dani z přidané hodnoty a dani silniční. Výsledkem této kontroly byl mj. shora citovaný dodatečný platební výměr, jenž správce daně vydal proto, neboť dospěl k závěru, že žalobce neprokázal faktické uskutečnění pořízení spedičních služeb, služby odtahu a zapůjčení vozidla a úklidových služeb od dodavatele společnosti Zlín Express s.r.o. způsobem deklarovaným na příslušných daňových dokladech. Původní pochybnosti vycházely z nekontaktnosti uvedených dodavatelů, postupně k tomu přibýly pochybnosti vyplývající z výpovědí jednatelů dodavatelů V. Š. a K. M., jakož i z pochybnosti vyplývajících z evidencí žalobce.
3. V odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru žalobce navrhoval k prokázání svých tvrzení svědecké výpovědi, nicméně žalovaný uzavřel, že ani přes provedené svědecké výpovědi a ostatní důkazy se žalobci nepodařilo prokázat, že vynaložené výdaje byly výdajem na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o daních z příjmů“) – prokázat, že tyto výdaje byly skutečně vynaloženy. Proto odvolání žalobou napadeným rozhodnutím zamítl.

II. Obsah žaloby

4. V žalobě 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 faktické vynaložení těchto výdajů neprokázal, a to nepochybně jen z důvodu nekontaktnosti společnosti Zlín Express s.r.o. v důsledku protiprávního jednání některých osob, které za tuto společnost vystupovaly. Za jednání třetích osob však nemůže nést následky žalobce. Jím navržené důkazní prostředky byly jednostranně hodnoceny jako nevýhodné či irelevantní a jednotlivé pochybnosti daňových orgánů jsou vytrženy z kontextu. V dalším textu pak žalobce argumentoval k jednotlivým zdanitelným plněním, přičemž tyto námitky krajský soud přdestírá přímo v rámci jejich vypořádání v příslušné části odůvodnění tohoto rozsudku.
5. V obecné rovině lze uvést, že své námitky žalobce opírá především o svědecké výpovědi svých zaměstnanců (svědkyně S., H. a J.), spolupracovníka – mechanika (svědek J.), resp. zástupce dodavatele (svědek Š.), provedených v návaznosti na odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru; ty podle žalobce v návaznosti na další podklady daňovou uznatelnost (faktické vynaložení) výdajů potvrzují. Zároveň žalobce ohledně svědka Š. (jednatel společnosti Zlín Express, s.r.o. a dřívější jednatel společnosti Ajizexan, s.r.o.) namítal, že k některým částem jeho výpovědi správce daně a žalovaný přihlíželi a k jiným nikoliv. Žalobce připomněl, že v trestním řízení vypovídal svědek Š. nikoliv v postavení svědka, ale obhajoval své postavení obviněného. Nadto žalobce připomněl, že v návaznosti na závěry žalovaného navrhl zopakování některých svědeckých výpovědí, jež

však provedeny nebyly. Tyto, jako i ostatní dříve navržené důkazy, proto žalobce navrhl provést v řízení před soudem.

6. Žalobce namítl i nezákonnost průběhu daňové kontroly, jíž předně spatřoval v délce jejího provádění, přičemž žalobce ani svědci nebyli s odstupem 5 či 6 let schopni objektivně zodpovědět dotazy správce daně na jeho detailní dotazy.
7. Pochybení správce daně spatřoval žalobce dále ve skutečnosti, že ani v jedné z výzev k prokázání skutečností nebyly konkretizovány pochybnosti správce daně tak, aby žalobce mohl unést důkazní břemeno. V této souvislosti také žalobce zopakoval, že pouhá nekontaktnost dodavatelů nemůže důvodné pochybnosti založit.
8. V souvislosti se způsobem vedení daňové kontroly žalobce namítl, že správce daně po něm vyžadoval informace, jež nejsou běžně zjišťované a již vůbec ne uchovávané; nevztahuje se na ně ani záznamní povinnost. Nedoložení těchto informací pak správce daně vyhodnotil jako neunesení důkazního břemene, ačkoliv způsob unesení důkazního břemene je věcí daňového subjektu (žalobce).

III. Vyjádření žalovaného

9. V písemném vyjádření k žalobě žalovaný vylíčil dosavadní průběh daňového řízení a vymezil se vůči vznesené žalobní argumentaci, přičemž především odkázal na obsah správních spisů a žalobou napadené rozhodnutí. Žalovaný odmítl, že by při hodnocení důkazů postupoval v rozporu se zákonem. Po řádně provedeném hodnocení důkazů dospěl žalovaný k závěru, že se žalobci nepodařilo prokázat, že náklady na nákup předmětných služeb jsou výdaje na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu ust. § 24 odst. 1 ZDP. Žalovaný odmítl, že by přikládal význam jen částí výpovědi svědka Š., resp. že by přihlížel jen k jeho výpovědi v trestním řízení. V případě pana B. se jednalo o místní šetření, jehož účelem bylo ověření poskytování úklidových služeb žalobci; nejednalo se o výslech svědka. 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 v daňovém řádu neplyne její časové omezení. Délka daňové kontroly je omezena pouze lhůtou pro stanovení daně, a ta překročena nebyla. Délka kontroly byla dána složitostí případu a součinností žalobce. Nedůvodnou je rovněž námitka, že žalobci nebyly v průběhu daňové kontroly sděleny pochybnosti správce daně. Žalobce byl výzvou ze dne 29. 5. 2014 vyzván k prokázání, že náklady za předmětné služby byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 ZDP. Žalobci byla doručena i výzva ze dne 16. 1. 2015, kterou byl vyzván k prokázání tvrzení uvedených v reakci na výzvu ze dne 29. 5. 2014. Žalobce byl v průběhu daňové kontroly seznámen s pochybnostmi správce daně a bylo mu zřejmé, které skutečnosti správce daně požaduje prokázat.
10. Skutečnost, že obchodní společnost Zlín Express, s.r.o. je nekontaktní, nebyla důvodem pro neuznání předmětných nákladů. Tímto důvodem bylo neunesení důkazního břemene žalobcem a neprokázání, že předmětné služby byly poskytnuty tak, jak je deklarováno na dokladech. Nekontaktnost ale zcela jistě může vyvolat a prohloubit důvodné pochybnosti správce daně. K námitce neoprávněného 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 jím tvrzené náklady posouzeny jako uznatelné ve smyslu ust. § 24 odst. 1 ZDP.

IV. Replika žalobce

11. V replice ze dne 10. 11. 2017 žalobce zopakoval, že daňové orgány hodnotily důkazy jednostranně a dospěly k paušálnímu závěru, že žalobce ani v jednom případě neprokázal nákup služeb uskutečněných v roce 2011 od společnosti Zlín Express, s.r.o. Důvod snahy žalovaného doměřit žalobci daň za každou cenu spočívá ve skutečnosti, že společnost Zlín Express, s.r.o. zřejmě přestala být od roku 2012 kontaktní. Jediným společníkem a jednatelem společnosti Zlín Express, s.r.o. se na přelomu let 2011 a 2012 stala občanka Ukrajiny, ovšem žalobce o této personální změně neměl tušení. V obchodním rejstříku byla změna zapsána až dne 13. 2. 2012, tj. po ukončení spolupráce mezi ním a společností Zlín Express, s.r.o. Jestliže uvedená společnost nevyrovnala své závazky vůči správci daně, nemůže za to být trestán žalobce.
12. Žalobce dále ještě doplnil, že závěr o účelnosti hodnocení důkazu podporují i zprávy v médiích, podle nichž jsou prémie úředních osob finanční správy navázány na doměrky daně podnikatelům. Nelze proto vyloučit, že v tomto případě byly osoby motivovány doměřit daň žalobci „hlava nehlava“.

V. Obsah nařízeného jednání

13. V průběhu nařízeného jednání setrvali zástupci účastníků na svých dosavadních procesních stanoviscích. Soud zamítl provedení důkazů navržených žalobcem (k tomu viz blíže v další části odůvodnění tohoto rozsudku).

VI. Posouzení věci krajským soudem

14. 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. Soud přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích uplatněných žalobních bodů, jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti. Dospěl přitom k závěru, že žaloba není důvodná.
15. Soud předesílá, že věci týchž účastníků týkajících se daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010 a daně z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec – říjen a prosinec 2010 a březen – květen, červenec, listopad a prosinec 2011 projednával zdejší soud pod sp. zn. 30 Af 52/2017 a 30 Af 54/2017.

VI. a) Podstatný obsah správního spisu (zjištění daňových orgánů)

16. V dané věci přišel prvotní podnět správci daně od Policie České republiky, vycházející z poznatků z trestního řízení týkajících se daňových úniků spojených s nelegálním dovozem a distribucí minerálním olejů z Rakouska, v němž bylo vyšetřováno celkem 12 obviněných (mj. R. a J. K., A. a R. T. a V. Š.). Posledně citovaná osoba byla v době od 12.

5. 2010 do 14. 11. 2011 jednatelem společnosti Zlín Express s.r.o.; policie poskytla správci daně protokol o jeho výsledku, v němž uvedl, že o svém jednatelectví a jeho zániku ve společnosti Zlín Express s.r.o. nic neví. Společnost Zlín Express s.r.o. je v likvidaci a její jednatelekou a společníkem je paní S. Ch. z Ukrajiny. Společnost Zlín Express s.r.o. je dlouhodobě nekontaktní, se správcem daně nespolupracuje, písemnosti jsou doručovány uplynutím lhůty a daňová přiznání k dani z příjmů společnost nepodávala. Výzvou ze dne 29. 5. 2014, č. j. 1261617/14/3301-05406-705637 byl žalobce správcem daně vyzván k prokázání, že náklady za předmětné služby jsou výdaji ve smyslu ust. § 24 ZDP. Žalobce na výzvu reagoval písemným vyjádřením s připojením listin, kterými chtěl své tvrzení prokázat. Jelikož správce daně neosvědčil tyto důkazy jako takové, které by doložily tvrzení žalobce, vyzval žalobce další výzvou, a to ze dne 16. 1. 2015 k prokázání žalobcových tvrzení. Rovněž na tuto výzvu žalobce reagoval vyjádřením a předložením důkazů, ovšem ani tyto důkazy správce daně neosvědčil jako takové, které by prokázaly uznatelnost výdajů žalobce ve smyslu posledně citovaného ustanovení ZDP. Správce daně seznámil zástupkyni žalobce p. L. S. dne 25. 4. 2016 s výsledkem kontrolního zjištění, na což tato 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.

17. V odvolání proti prvostupňovému správnímu rozhodnutí žalobce především navrhoval provedení svědeckých výpovědí, jež by podle něj měly potvrdit uznatelnost jednotlivých výdajů. Z těchto svědeckých výpovědí vyplynulo (ve stručnosti) následující: účetní žalobce L. S. vypověděla, že zná společnost Zlín Express s.r.o., zná p. Š. a T. S těmito osobami ale nikdy nejednala, ani jednání s nimi nebyla přítomna. Z faktur, které účtovala, jí bylo známo, že od společnosti Zlín Express s.r.o. žalobce pořizoval spediční služby, úklidové služby, odtah a zapůjčení vozidla, jakož i nákup vozidel Volkswagen a Man. Uvedla dále, že k předání hotovosti dodavateli docházelo většinou v kanceláři žalobce, předávala ji ona nebo žalobce. Soud předesílá, že věci týčž účastníků týkajících se daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010 a daně z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec – říjen a prosinec 2010 a březen – květen, červenec, listopad a prosinec 2011. Konkrétně nevěděla, kdo hotovost předával a přebíral, ani kdo podepisoval jednotlivé pokladní doklady. V některých případech je přebíral p. Š., jindy řidiči dodavatele. Potvrdila, že ohledně odtahu vozidla kontaktovala p. Š.; k jeho osobě také uvedla, že ví, že si přišel převzít klíče a kódy kvůli úklidovým službám.
18. Svědkyně V. H. vypovídala ke spedičním službám, uvedla, že u žalobce pracovala jako dispečerka – zajišťovala vytěžování vozidel, přičemž od společnosti Zlín Express s.r.o. přebírala nějaké zakázky na mezinárodní přepravu zboží. Občas v této souvislosti telefonovala s p. Š., který byl pravděpodobně dispečerem.
19. Z výpovědi svědka M. I., který byl jako řidič u žalobce zaměstnán v letech 2009 – 2011 vyplynulo, že zná společnost Zlín Express s.r.o., pro kterou dělali přepravy. Vypověděl, že byl u předání zapůjčeného vozidla Volkswagen Crafter, které předával p. Š. Zároveň vypověděl, že neví nic o jednáních s dodavateli, o placení apod.
20. Svědek K. J. vypověděl, že dlouhodobě zná žalobce i společnost Zlín Express s.r.o. Pro žalobce prováděl opravy; pokud jde o nákup služeb od společnosti Zlín Express s.r.o., uvedl, že k tomu nic neví.

21. Svědek M. Š. vypověděl, že byl zaměstnán ve společnosti Zlín Express s.r.o. na pozici dispečera v období od r. 2005 do 2013. K jednání za společnost byl ústně pověřen p. Š. a byl jediným, kdo jednal se žalobcem. Svědek potvrdil plnění spedičních služeb (přeprava přeprav) na základě smlouvy, plnění úklidových služeb, odtah vozidla i půjčení vozidla Volkswagen Crafter. Dále svědek potvrdil, že platbu v hotovosti za spediční služby přebíral přímo on.
22. V daňovém spise se dále nachází reakce OSSZ Zlín a MSSZ Brno na výzvy správce daně, z nichž vyplývá, že svědek Š. byl jako zaměstnanec společnosti Zlín Express s.r.o. nahlášen v letech 2008 - 2010, tudíž nikoliv v roce 2011, kdy měla proběhnout obchodní spolupráce žalobce s touto společností.
23. Následně byl žalobce seznámen se zjištěnými skutečnostmi a hodnocením svědeckých výpovědí, jež podle žalovaného neprokázaly daňovou uznatelností předmětných výdajů.

VI. b) Daňová uznatelnost výdajů ve světle zjištění daňových orgánů

24. 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 přiznání (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 (srov. 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 popsaným 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.

25. 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.: podtržení doplněno).
26. Je to daňový subjekt (žalobce), kdo si nárokuje daňové uznání výdajů, proto je naprosto logické, že musí prokázat jejich faktické uskutečnění, resp. prokázat, že jde o náklady daňově uznatelné. Daňový subjekt přitom nese důkazní břemeno ohledně prokázání skutečnosti, že předmětný výdaj (náklad) v daném zdaňovacím období skutečně vynaložil a že tento souvisí s dosažením, zajištěním a udržením příjmů (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 2. 2005, č. j. 2 Afs 90/2004 - 70).
27. Bylo tak na žalobci, aby předložil takové důkazní prostředky, které by prokázaly skutečné vynaložení tvrzených nákladů včetně prokázání 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.: podtržením doplněno).
28. Hodnotí-li krajský soud unesení důkazního břemene žalobcem podle takto naznačených východisek, je zřejmé, že žalobce požadavku zákona a soudní judikatury nedostal. Je pravdou, že v průběhu daňového řízení předkládal důkazní prostředky, ovšem žádné z nich (ani ve svém souhrnu) nedokládají faktické vynaložení nákladů přesně takovým způsobem, jak vyplývá z předložených daňových dokladů a tvrzení žalobce.
29. V projednávané věci došlo nejprve ke zpochybnění předložených dokladů (faktury, ale také dokladů o zaplacení) primárně z důvodu nekontaktnosti dodavatele žalobce

společnosti Zlín Express s.r.o. K těmto pochybnostem pak v průběhu daňového řízení přibývají další pochybnosti vyplývající z poznatků Policie ČR, výpovědi jednatele společnosti Zlín Express s.r.o. Š., nesrovnalosti s účetnictvím, příp. tvrzeními žalobce, jakož i dílčí pochybnosti týkající se tvrzených obchodních případů (viz např. odst. 28 žalobou napadeného rozhodnutí).

30. Dříve než se bude zabývat případy jednotlivých uplatněných výdajů, krajský soud podotýká, že shora podrobně popsaná zjištění správce daně významně zpochybňují přijetí zdanitelných plnění od společnosti Zlín Express s.r.o. deklarovaným způsobem jako celku. Celkový širší kontext věci, kdy společnost Zlín Express s.r.o. (i společnost Ajizexan, s.r.o.) byly zapojeny do rozsáhlé daňové trestné činnosti nutně zakládá pochybnosti též o skutečném průběhu transakcí této společnosti se žalobcem. Tyto trestné právní kontace jsou úzce spojeny i s výpovědi jednatele společnosti p. Š. Jeho výpověď v daňovém řízení je naprosto nevěrohodná, neprůkazná, neboť svědek si jednotlivými odpověďmi zcela odporoval – nejdříve např. vyloučil vystavování jakýchkoliv dokladů, poté potvrdil, že faktury týkající se žalobce byly vystaveny. Nebyl schopen říci nic bližšího k účetnictví společnosti. Obecně jistě nelze vyloučit, že vedle trestné činnosti může společnost vykonávat standardní legální podnikatelskou činnost, z výpovědi jednatele společnosti Zlín Express s.r.o. však vyplývají silné pochybnosti vůbec o celkové činnosti společnosti, přičemž rozhodně nelze oddělit jakousi pomyslnou bezproblémovou část jejího podnikání.
31. Lze připustit, že jeho výpověď mohla být vyvolána snahou umenšit svou roli v celém daňovém podvodu, to však význam pochybností správce daně nesnižuje. Žalobci jistě nelze klást k tíži jednání dodavatele, nicméně výpověď jeho jednatele pochybnosti o daňových dokladech žalobce objektivně zakládají, ten je proto musel brát jako fakt a nároky a daňovou uznatelnost výdajů bylo třeba prokázat jinými důkazními prostředky. Pokud žalobce namítal, že správce daně, potažmo žalovaný, přihlédl jen k části výpovědi V. Š., krajský soud k tomu uvádí, že jeho výpověď je nevěrohodná jako celek. To však neznamená, že by vnitřně rozporná a „mlžící“ výpověď jednatele dodavatele, který by měl mít nejlepší přehled o činnosti společnosti, nemohla zakládat pochybnosti o skutečném průběhu jednotlivých transakcí. Dané pochybnosti pak samozřejmě dopadají na všechny výdaje, byť míra prokázání těchto transakcí je různá.
32. Ani výpovědi ostatních svědků v daňovém řízení uvedené pochybnosti plně nerozptýlily. Lze se ztotožnit s hodnocením žalovaného, že tyto výpovědi jsou buď nevěrohodné, nebo z nich nevyplývají žádné bližší konkrétní skutečnosti. Jako nevěrohodnou je potřeba hodnotit výpověď M. Š., s ním žalobce ohledně dodávek služeb jednal. Svědek sice obecně potvrdil dodávku jednotlivých plnění, jakož i přebírání hotovosti od žalobce, ovšem byly zjištěny významné rozpory v případě jeho tvrzení, že měl být zaměstnancem společnosti Zlín Express s.r.o. do roku 2013 (tj. i v roce 2011, kdy měla proběhnout touto společností poskytovaná plnění). Ze zprávy OSSZ Zlín a MSSZ Brno bylo totiž zjištěno, že svědek byl u této společnosti evidován jako zaměstnanec jen do 30. 6. 2010. Pokud dále svědek uváděl, že byl pověřen ústně p. Š., je otázkou, proč žalobce ve svém vyjádření v reakci na výzvu správce daně ze dne 22. 10. 2014, č. j. 1738475/14/3301-05406-705637 (ve věci daně z přidané hodnoty za zdaňovací období mj. březen-květen, červenec, listopad a prosinec 2011 – řešeno zdejším soudem pod sp. zn. 30 Af 54/2017). 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 měl tedy u sebe zcela zbytečně. Nadto je krajskému soudu z jeho rozhodovací činnosti pod posledně citovanou spisovou značkou známo, že ve věci týkající se daně z přidané hodnoty v období červenec – říjen a prosinec 2010 a březen – květen, červenec, listopad a prosinec 2011 byly zjištěny příjmové pokladní doklady, jež měl podle svého tvrzení svědek Švach sám podepisovat, nicméně tyto podpisy se zcela odlišují od podpisu svědka obsaženého na protokolu o jeho svědecké výpovědi.

33. Pokud jde o ostatní výpovědi, ty neobsahovaly k uplatněným výdajům žádné bližší informace (svědkové J. nebo H.), případně v obecné rovině potvrdily faktický nákup služeb, nebylo však možné z nich jednoznačně dovodit, že dodávky proběhly přesně tak, jak je uvedeno v daňových dokladech (že byly poskytnuty v dané rozsahu a za uvedené ceny). Svědkyně S. plnění potvrdila pouze na základě toho, že jí byly známy z vystavovaných faktur. Samotného jednání s dodavatelem se nikdy neúčastnila. K placení dodávek pak jen v obecné rovině uvedla, že hotovost předával žalobce nebo ona, nic bližší si už nepamatovala. Ve světle výše uvedených skutečností jako i dalších dílčích pochybností, zejména pak v podobě rozporu s účetnictvím žalobce, nebylo možné na jejich základě uznat uplatněné výdaje jako výdaje ve smyslu ust. § 24 odst. 1 ZDP, byť je zřejmé, že určité dodávky skutečně proběhly. Dlužno dodat, že pochybnosti ve věci dokreslují i opakované změny tvrzení žalobce v průběhu daňového řízení.
34. Soud nepochybně, že svědci si několik let od jednotlivých obchodních případů nemohou pamatovat všechny konkrétní detaily, nicméně to je negativní stránka tohoto druhu důkazního prostředku, neboť lidská paměť není neomezená. Je však věcí a rizikem daňového subjektu, jaké důkazní prostředky k prokázání svých tvrzení zvolí. 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 (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2006, č. j. 2 Afs 154/2005 – 245 a ze dne 25. 4. 2018, č. j. 2 Afs 345/2017 – 35), včetně např. řádně vedené skladové dokumentace či fotodokumentace. Žalobce na jakékoli obstarávání dalších podkladů uskutečněných dodávek rezignoval.
35. S vědomím těchto východisek uvádí krajský soud k jednotlivým výdajům následující. V roce 2011 žalobce zahrnul do daňově účinných nákladů náklady z faktur za poskytování spedičních služeb od společnosti Zlín Express, s.r.o. v celkové výši 421 000 Kč. Podle tvrzení žalobce měly obchody vztahující se k fakturám za spediční služby spočívat v přenechání zakázek (přeprav) a poskytování informací a kontaktů v autodopravě. Vedle faktur a pokladních dokladů žalobce podle napadeného rozhodnutí předložil i smlouvu o poskytování spedičních služeb. Podepsání smlouvy potvrdili i svědkové Š. a S., uskutečňování přeprav pak v obecné rovině svědkové I., H. a Š. Přesto se krajský soud ztotožňuje s žalovaným, že pochybnosti správce daně vyvráceny nebyly. Vedle pochybností obecně o činnosti dodavatelské společnosti k tomu v tomto případě přibývá i příslušná část výpovědi svědka Š., který v rozporu s tvrzením žalobce vypověděl, že spediční služby spočívaly v zajišťování přepravy zboží (svědek sám zboží vozil), nikoliv v předávání (zprostředkování) zakázek. Bez ohledu na existenci smlouvy jsou tak ohledně reálné povahy předmětného plnění relevantní pochybnosti. Na tom nic nemění ani výpověď svědkyně H., která potvrdila, že ve věcech jednotlivých přeprav jednala s dispečerem dodavatele M. Š. Nejenže tato výpověď zůstala ve zcela obecné rovině bez konkrétních poznatků a rozsahů zdanitelných plnění, ale ani komunikace s M. Š. nepotvrzuje, že služba byla poskytnuta právě společností Zlín Express, s.r.o. Další

pochybnosti vyvolávají rozpory v tvrzení žalobce, který původně uváděl, že díky těmto službám došlo k výraznému nárůstu výnosů, čemuž ale neodpovídá účetnictví žalobce, neboť vzhledem k roku 2010 je pouze nepatrný nárůst výnosu z přepravy. Následně proto žalobce tvrdil, že spediční služby zabránily poklesu jeho výkonů. Další nesrovnalosti jsou pak uvedeny v odst. 28 žalobou napadeného rozhodnutí na straně 5.

36. Dalším zpochybněným případem byl odtah porouchaného vozidla Volkswagen LT, RZ 3Z8 4219 ze Španělska. Zde správce daně mimo obecných pochybností o činnosti společnosti Zlín Express, s.r.o. vznesl pochyby i o obsahu samotného daňového dokladu, kde je místo odtahu uveden Madrid. Ze souvisejících listin (přepravní list, zakázka na přepravu, list CMR), přitom vyplývá, že vozidlo mělo přepravovat náklad jen do města Abadiano, jež se nachází cca 400 km severněji; přesto se vozidlo při zpáteční cestě ze severu Španělska do České republiky ocitlo v Madridu. Žalobce se v žalobě odvolával na výpovědi svědků S. a Š. Pokud jde o návštěvu obchodního centra, k tomu žalobce nepředložil žádné důkazy a zůstaly jen v rovině tvrzení. I kdyby však skutečně navštívil Madrid, neměnilo by to nic na ostatních pochybnostech o poskytnutí plnění právě společnosti Zlín Express s.r.o. K výpovědi svědkyně S. soud uvádí, že ta potvrdila jednání s M. Š. o odtahu vozidla, nicméně vzhledem k pochybnostem, zda jmenovaná společnost Zlín Express, s.r.o. vůbec zastupoval, nelze z ní získat žádné relevantní poznatky. Tím méně pak lze přihlížet k výpovědi M. Š.
37. S poruchou a odtahem vozidla ze Španělska pak souviselo zapůjčení vozidla Volkswagen Crafter namísto vozidla porouchaného. K tomu žalobce vedle faktury a pokladního dokladu předložil též předávací protokol a navrhl i výslech svědků. Fyzické předání vozidla potvrdili svědkové Š. a I., svědkyně S. potvrdila vystavení faktury a úhradu v hotovosti. Samotné předání vozidla ještě ovšem neznamená, že toto vozidlo dodala společnost Zlín Express, s.r.o. Pokud svědkové I. a S. potvrzovali zapůjčení danou společností, bylo tomu tak pouze proto, že M. Š. se společností Zlín Express, s.r.o. spojovali, příp. že na tuto společnost vystavovali fakturu. Z toho všeho nelze dovodit, že právě společnost Zlín Express, s.r.o. vozidlo skutečně zapůjčila (zejména viz pochybnosti o působení M. Š. v této společnosti).
38. Obdobné závěry dopadají na poskytování úklidových služeb ve 4. čtvrtletí roku 2011. Zde žalobce nad rámec daňového a pokladního dokladu předložil ještě smlouvu o dílo ze dne 30. 9. 2011, jež měla být podepsána V. Š. Provádění určitých úklidových služeb potvrdil ještě M. Š. Ve shodě s tímto svědkem pak i svědkyně S. vypověděla, že si M. Š. přišel převzít klíče a kódy k provozovně žalobce. K jednání s M. Š. či placení však nic konkrétního neuvedla. Žalobce dále k výsledku místního šetření u p. B., který v jiných obdobích žalobci úklidové služby poskytoval, namítal, že se daného šetření, kde byl p. B. vyslechnut, nemohl účastnit a klást mu otázky; nicméně i z jeho výpovědi bylo potvrzeno, že v předmětné době p. B. sám úklidové práce žalobci neposkytoval.
39. Ani tyto důkazní prostředky neprokázaly poskytnutí úklidových prací společností Zlín Express, s.r.o. v rozsahu uvedeném na daňových dokladech. Vzhledem ke všem shora popsáným okolnostem věci nelze podle krajského soudu přihlížet ani ke smlouvě o dílo, ani k výpovědi svědků Š. a Š. Svědkyně S. potvrdila pouze převzetí klíčů a kódů M. Š., což ovšem o tom, zda a kým byly úklidové práce skutečně provedeny, nevypovídá nic. Tvrzení p. B. pak v dané věci nepřineslo žádné poznatky, neboť ten pouze potvrdil, že sám práce neprováděl. Z toho ovšem nelze dovozovat, kdo a jak je provedl. Pokud jde o námitku, že jeho výslechu v rámci místního šetření se žalobce nemohl účastnit, tato

skutečnost nemůže mít dopad na zákonnost napadeného rozhodnutí. Žalovaný v napadeném rozhodnutí toliko dovodil, že v rámci místního šetření bylo pouze zjištěno, že M. B. skutečně v období 4. čtvrtletí roku 2011 úklidové práce pro žalobce neposkytoval.

VI. c) K postupu správce daně při daňové kontrole

40. Ve vztahu k průběhu daňové kontroly žalobce předně namítal její nadměrnou délku. K této námitce soud ve shodě s žalovaným 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 začíná běžet znovu (§ 148 odst. 3 daňového řádu). Tuto lhůtu daňové orgány dodržely. Průběh a délku daňové kontroly ovlivňuje složitost věci, míra spolupráce daňového subjektu, dožádání jiných správců daně, příp. dožádání do ciziny atd. Ani z tohoto pohledu nebyla délka daňové kontroly jakkoliv excesivní. Daňová kontrola se týkala více druhů daní, stejně tak prověřovala velké množství transakcí, jež měly být uskutečněny společnostmi Ajizexan, s.r.o. a Zlín Express, s.r.o., jakož i jiných obchodních případů. Délka daňové kontroly nadto nemohla mít žádný přímý dopad na zákonnost napadeného rozhodnutí, jež krajský soud v tomto 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 svědky navrhnout již dříve.
41. K námitce, že správce daně ve výzvách ani při jiném úkonu nespecifikoval své pochybnosti, na něž by mohl žalobce reagoval, soud předně uvádí, že v obou shora zmiňovaných výzvách správce daně přesně identifikoval jednotlivá sporná plnění, jakož i skutečnosti, jež by měl žalobce doložit (průběh jednání, způsob placení, dodávku, dopravu...). Z těchto výzev bylo možné dovodit, čeho se pochybnosti správce daně týkají. Dále je třeba 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 tak musel mít jasné povědomí o povaze všech pochybností správce daně tak, aby na ně mohl náležitě reagovat. Zástupkyně žalobce však 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 ještě v průběhu daňové kontroly prokázat dalším 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 provedeny až v rámci odvolacího řízení, neboť je žalobce navrhl až v odvolání.
42. K poslední z námitek, podle níž správce daně požadoval předložení takových údajů, jejichž uchovávání není běžné, natož povinné, uvádí krajský soud následující. Tyto údaje – např. kdo podepisoval při převzetí hotovosti pokladní doklady – správce daně nepožadoval v tom smyslu, že by snad jejich neprokázání vedlo k závěru o neunesení důkazního břemene a tím neuznání tvrzených výdajů, ale jako skutečnosti, jimiž by žalobce mohl vyvrátit jeho pochybnosti. Jinými slovy, žalobce skutečně není povinen tyto údaje uchovávat, nicméně pokud by je správci daně sdělil, mohlo by to vést k uznatelnosti

předmětných výdajů. Pokud je k dispozici neměl, neznamená to současně, že by všechny okolnosti uskutečnění předmětných transakcí nemohl prokázat i jinak, to se mu však nepodařilo. Ani ze zprávy o daňové kontrole, ani z napadeného rozhodnutí nevyplývá, že by výdaje nebyly uznány proto, že žalobce neprokázal jednotlivé požadované údaje.

VII. Shrnutí a závěr

43. Lze tedy shrnout, že jak hodnocení důkazních prostředků, tak i další postup správce daně, potažmo žalovaného, byl souladný se zákonem a odpovídal zjištěnému skutkovému stavu. Průběh jednotlivých transakcí byl kombinací předestřených okolností zastřen natolik, že nejen formální doklady, ale i ostatní předložené důkazy nemohly obstát. Výpovědi svědků byly buď nevěrohodné, nebo ne natolik konkrétní a průkazné, aby zcela jednoznačně vyvrátily závažné pochybnosti správce daně. Dovolávat se proto daňových dokladů za situace, kdy pochybnosti správce daně byly podloženy shora popsány zjištěními, není možné. Pro úplnost je třeba dále uvést, že pokud žalobce na několika místech v žalobě navrhoval opakované výsledky některých ze svědků, jednalo by se o důkaz nadbytečný, neboť svědci již k okolnostem jednotlivých dodávek vypovídali, a to za přítomnosti žalobce i jeho zástupce, jenž jim také kladl otázky. Vzhledem k povaze položených otázek správce daně i žalobce lze pochybovat, že by mohli vypovědět něco nového, navíc s odstupem dalšího času.
44. Na základě výše uvedených závěrů krajský soud neshledal podanou žalobu důvodnou, proto ji postupem podle ust. § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

VIII. Náklady řízení

45. Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., podle něhož 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. Soud proto rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku pod bodem II. tohoto rozsudku.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. 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 zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu