



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudců JUDr. Viktora Kučery a JUDr. Ing. Venduly Sochorové v právní věci žalobce: **LASERPOINT & TECHNOLOGY s.r.o.** se sídlem Rudé armády 646/47, Rousínovec, 683 01 Rousínov, zast. JUDr. Janem Röslerem, advokátem, se sídlem AK Malátova 17, 150 00 Praha 5, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství** se sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 9. 2016, č. j. 38821/16/5200-11434-703000, ve věci daně z příjmů právnických osob,

t a k t o :

- I. Žaloba **s e z a m í t á .**
- II. Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

Žalobce se včas podanou žalobou domáhal zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí žalovaného (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutím (dodatečným platebním výměrům) Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj, územní pracoviště ve Vyškově (dále jen „správce daně“) ze dne 2. 10. 2015, č. j. 3661357/15/3019-50522-706483 a č. j. 3661511/15/3019-50522-706483 (dále též jen jako „dodatečné platební výměry“) a tato rozhodnutí byla potvrzena. Dodatečným platebním výměrem č. j. 3661357/15/3019-50522-706483 byla žalobci doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012 ve výši 815 670 Kč a sděleno penále ve výši 163 134 Kč. Dodatečným platebním výměrem č. j. 3661511/15/3019-50522-706483 pak byla žalobci doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2013 ve výši 49 210 Kč a sděleno penále ve výši 9 842 Kč.

II. Podstatný obsah správního spisu */průběh daňového řízení/*

Dne 2. 10. 2014 byla u žalobce zahájena daňová kontrola na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roků 2012 a 2013 a na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až prosinec 2012 a leden až prosinec 2013 (protokol o ústním jednání č. j. 3552461/14/3019-05401-709588).

Již na tomto místě je pro přehlednost potřeba uvést, že v průběhu daňové kontroly správce daně identifikoval tři (z pohledu nynějšího posouzení věci ze strany krajského soudu významné) problémové okruhy (zjištění), které vedly k popsání doměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012 a 2013.

V první řadě (kontrolní zjištění označovaná jako 1/2012 a 2/2013) šlo o nedokončené technické zhodnocení soustruhu evidovaného jako „Použitý karusel TOS Hulín“, do jehož pořizovací ceny byla jako technické zhodnocení zahrnuta částka 416 667 Kč za dodávku nového systému a pohonů (žalobce o tomto technickém zhodnocení účtoval na účtu 022), když k tomuto technickému zhodnocení nedošlo, jak správci daně sdělil sám zástupce žalobce a jak vyplynulo z předložené dohody o finančním vypořádání mezi žalobcem a dodavatelem A. Z. – částka za technické zhodnocení (vč. DPH) byla dodavatelem vrácena na účet žalobce. Žalobce ovšem v roce 2012 i 2013 uplatnil daňové odpisy vypočtené z pořizovací ceny soustruhu zvýšené právě o neuskutečněné technické zhodnocení, podle správce daně chybně. Správce daně uznal odpisy vypočtené toliko ze samotné pořizovací ceny (bez navýšení), přičemž rozdíl v roce 2012 činil 45 834 Kč a v roce 2013 92 709 Kč.

Správce daně dále zpochybnil tři faktury vystavené společností Benefit Finance Consulting s.r.o. (dále jen „BFC“) za finanční poradenství a služby dle mandátní smlouvy, jež měly vést k poskytnutí tří bankovních úvěrů (kontrolní zjištění 2/2012). Vycházel z toho, že žalobce neprokázal reálné uskutečnění předmětných služeb – nepředložil výsledky činnosti společnosti BFC při zprostředkování úvěrů (písemná dokumentace, originály indikativních nabídek), jeden z úvěrů byl nadto dle předložené smlouvy o úvěru sjednán v tentýž den,

kdy byla podepsaná mandátní smlouva a společností BFC vystavena faktura a ostatní dva úvěry dle všeho vůbec nebyly sjednány – jejich sjednání žalobce neprokázal. O společnosti BFC bylo na základě žádosti o poskytnutí informací také zjištěno, že od 28. 1. 2014 se nachází v konkurzu, s tím, že insolvenčním správcem bylo sděleno, že mu od této společnosti nebyly ani přes výzvu předány žádné doklady (ani účetní).

Třetím okruhem pak bylo zpochybnění výdajů na technické zhodnocení [zjištění 3/2012 a)] a opravy [zjištění 3/2012 b)] objektu Ivanovice – rodinného domu na adrese P. 519/28, B.-I., který žalobce v roce 2012 pořídil a který měl sloužit k podnikání (dům od roku 2011 procházel přestavbou, po které měly vzniknout dva byty k pronajímání a v suterénu domu pak provozovna žalobce). Správce daně v souvislosti s koupí domu a jeho rekonstrukcí jednak zpochybnil celkem 7 daňových dokladů zaúčtovaných v souvislosti s technickým zhodnocením objektu Ivanovice [zjištění 3/2012 a)], které tak nebylo možné zahrnout do pořizovací ceny nemovitosti; celkem se jednalo o částku 6 616 485 Kč. Dále správce daně zpochybnil rovněž daňové doklady související s opravami předmětného objektu [zjištění 3/2012 b)] v rozsahu 3 258 683 Kč. Rekonstrukce byla prováděna zejména společností NHtools, s. r. o. (dále jen „NHtools“) především na základě smlouvy o dílo, z níž byla v průběhu daňové kontroly předložena pouze její první strana a ve které byla cena díla sjednána na částku 3 459 433 Kč. V roce 2012 přitom z krycího listu, přiloženého k uvedené smlouvě, nebylo fakturováno žádné plnění, když žalobcem bylo předloženo dalších 9 různých krycích listů rozpočtu a náklady na rekonstrukci objektu Ivanovice (včetně oprav) v roce 2012 činily 9 947 389 Kč.

V případě zjištění 3/2012 a) byly zpochybněny faktury od společnosti NHtools na stavební práce (faktury č. 1211000002, 121100128, 121100127), stavební materiál (č. 121100146), na zajištění projektové dokumentace (č. 121100142 a 121100144) a od společnosti BAT service s.r.o. (dále jen „BAT service“), na stavební práce v interiéru objektu (č. 121100122). Uvedené daňové doklady byly zpochybněny na základě řady různých důvodů, jako je několikanásobné překročení sjednané ceny díla, dále to, že k fakturám předložené položkové rozpočty nekorespondovaly s předmětnou smlouvou o dílo (není jasné, na jakou smlouvu se dodavatel v textu těchto faktur odkazuje), že během místního šetření nebyla realizace některých prací vůbec zjištěna nebo šlo o práce zjevně nesouvisející s rekonstrukcí domu (umakartové jádro) či práce, které uskutečněny vůbec být nemohly (kácení dřevin, když na pozemku žádné dřeviny nebyly); dále došlo ke zpochybnění proto, že žalobce nebyl schopen předložit stavební deník za rok 2012 či kvůli skutečnosti, že na některých předložených krycích listech byla uvedena sazba DPH ve výši platné v roce 2013, jež v roce 2012 být známa nemohla.

V případě zjištění 3/2012 b) byly zpochybněny dvě faktury NHtools, na nichž bylo uvedeno, že se vztahují k jiné stavbě – zakázce „Pístovice“ – (faktury č. 121100040 a 121100126), kdy podle žalobce mělo jít o chybu fakturantky. Sám však nepředložil žádné dokumenty, jako soupis prací či předávací protokol. K fakturám č. 121100292 a 121100293 vystaveným také NHtools za stavební práce (sanaci rohu) byly předloženy 4 různé krycí listy, když dle sazeb DPH byly dva z roku 2011 a dva z roku 2013. Při místním šetření dne 31. 3. 2015 jednatel žalobce ani nebyl schopen říci, jakého rohu se sanace týkala. Konečně

pak k faktuře č. 121100259 na stavební materiál vystavené společností BFC, žalobce nepředložil žádné doklady a ani se k ní blíže nevyjádřil.

Pokud jde o průběh daňové kontroly, žalobce při zahájení a v jejím průběhu postupně předkládal rozličné doklady, především v návaznosti na (i) ústní jednání před správcem daně (jednání dne 30. 10. 2014 a 27. 11. 2014, kde byly projednávány vymezené obchodní případy včetně technického zhodnocení soustruhu a faktur od společností BFC a NHtools) a (ii) výzvy k prokázání skutečností, vyzývající žalobce mj. k předložení zásadních podkladů, na které odkazovaly faktury uvedených společností (výzvy ze dne 20. 1. 2015, č. j. 3099887/15/3019-60561-709588 a ze dne 26. 1. 2015, č. j. 310042/15/3019-60561-709588). V rámci daňové kontroly správce daně uskutečnil také místní šetření v objektu Ivanovice; k prokázání svých tvrzení navrhl žalobce i výslech svědků M. P., P. R. (ad zjištění 2/2012) a M. K. (ad zjištění 3/2012), které správce daně rovněž provedl. Správce daně uzavřel, že jak ve vztahu k fakturám společnosti BFC, tak společností NHtools a BAT service ani přes doplňované podklady (vč. částečné smluvní dokumentace, technické dokumentace, fotografií či výslechů svědků) stále přetrvaly důvodné pochybnosti o faktickém uskutečnění deklarovaných nákladů, především co do prokázání rozsahu, termínu, místa a skutečně vynaložených částek.

Na základě projednání zpráv o daňové kontrole za jednotlivá zdaňovací období (č. j. 2414587/15/3019-60561-709588 a č. j. 2414616/15/3019-60561-709588) pak byly vydány předmětné dodatečné platební výměry, proti kterým podal žalobce odvolání, v němž především v souvislosti s problematikou důkazního břemene a jeho přenosu v daňovém řízení zpochybňoval postup správce daně, který podle něj nijak nezpochybnil věrohodnost, průkaznost, úplnost nebo správnost jeho účetnictví a který rozhodl o doměření daně, přestože žalobce předložil účetnictví, ale také smlouvy a další listinné podklady a navrhl svědky. Žalovaný pak v rámci odvolacího řízení provedl doplnění dokazování, když byl vyslechnut V. H., jednatel společností NHtools a současně bývalý spoluvlastník objektu v Ivanovicích, který žalobci prodal. Následně žalovaný odvolání zamítl a zcela aproboval závěry správce daně ohledně neunesení důkazního břemene žalobcem, který tak neprokázal svá tvrzení. K prokázání těchto skutečností přitom podle žalovaného nevedl ani výslech V. H.

III. Obsah žaloby

Proti tomuto rozhodnutí žalovaného podal žalobce správní žalobu, do níž v zásadě vtělil hlavní části svého odvolání. Její podstatou je tak především polemika žalobce s rozložením důkazního břemene v předmětném daňovém řízení a skutečnost, že žalobce v tomto řízení předložil veškeré správcem daně požadované doklady, listiny a svědecké výpovědi. Podle žalobce přitom správce daně sám neprováděl důkazní řízení, resp. ve spise není dohledatelný jediný doklad o provedeném důkazním řízení. Stejně tak ve spise nelze nalézt žádný dokument, kterým by správce daně prohlásil účetnictví žalobce za nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné. Správce daně vůbec neprovedl testy uznatelnosti nákladů, např. dle schémat žalobcem předložených. V žalobě se také objevila námitka, že ve věci nedošlo k zahájení doměřovacího řízení, což znamená, že dodatečné platební výměry vůbec nemohly být vydány.

Konkrétní dílčí námitky k jednotlivým zjištěním správce daně pak žalobce rozdělil do následujících bodů:

K odpisu technického zhodnocení soustruhu (zjištění 1/2012 a 2/2013) žalobce namítal, že nedošlo k technickému zhodnocení soustruhu, ale jeho znehodnocení, tj. šlo o zmařenou investici. Pokud účetní jednotka zastaví modernizaci, při likvidaci se vzniklé náklady odepíše na vrub účtu 548 – ostatní provozní náklady. Žalobce nesouhlasil se správcem daně, že náklady na pořízení hmotného majetku se podle Českých účetních standardů účtují na účet 042 – pořízení HM a na účet 022 – samostatné movité věci se účtují až po dokončení a uvedení HM do užívání. Předmětný soustruh byl totiž zařazen do užívání v roce 2012 a vyloučení odpisu tak žalobce považuje za akt svévole.

Ve vztahu ke zjištění 2/2012 žalobce upozornil na skutečnost, že k prokázání svých tvrzení navrhl svědeckou výpověď P. R., bývalé jednatelky společnosti BFC. Ta vypověděla, že na jednotlivé případy dohlížela, spolupracovala na průběhu financování a podala konkrétní informace. Uvedla, že věří, že jednatelem žalobce byly předány vyhotovené písemnosti dle mandátních smluv.

Pokud jde o technické zhodnocení a opravy objektu Ivanovice, zjištění 3/2012 a) – technické zhodnocení a 3/2012 b) – opravy, žalobce k bodu a) předložil faktury, které vystavila společnost NHtools, navrhl výslech svědka M. K., zaměstnance subdodavatele prací, jehož výpověď byl doložen rozsah a objem stavebních prací. Svědek odkázal také na položkový rozpočet a stavební deník, který správci daně zaslal. Skutečnost, že během stavebních prací došlo k navýšení nákladů, je při rekonstrukčních pracích poměrně běžná. K bodu b) žalobce uvedl, že v části týkající se zakázky v Pístovicích vysvětlil, že tato zakázka byla ukončena v roce 2011 a že šlo o chybu fakturantky. K daňové uznatelnosti dalších nákladů týkajících se společnosti NHtools pak žalobce odkázal na dožádání tohoto subjektu, které správce daně s odkazem na nedořešenou delegaci místní příslušnosti této společnosti neprovedl.

S ohledem na vše uvedené proto žalobce navrhl, aby krajský soud napadené rozhodnutí zrušil.

IV. Vyjádření žalovaného

Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě především odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí. K podstatě věci (prokázání rozhodných skutečností) žalovaný s odkazem na § 92 odst. 2 a § 86 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), konstatoval, že byť žalobce předkládal důkazní prostředky (faktury, návrhy na provedení výslechu svědků aj.), neprokázal jimi svá tvrzení. Konkrétně v případě zjištění 1/2012 a 2/2013 neprokázal žalobce tvrzení, že se jednalo o zmařenou investici či že technické zhodnocení soustruhu bylo dokončeno a uvedeno do provozu. V případě zjištění 2/2012 a 3/2012 žalobce neprokázal faktickou realizaci fakturovaných prací, služeb a dodávek zboží deklarovaným dodavatelem (příp. prostřednictvím jeho subdodavatelů), v deklarovaném rozsahu a období a za deklarované částky. Žalobce v žalobě de facto rozporuje provádění dokazování žalovaným a jeho hodnocení a snaží se přenést svoji důkazní povinnost ohledně svých tvrzení na žalovaného. Žalovaný však řádně zdůvodnil

své důvodné pochybnosti, které mu vyvstaly v souvislosti s tvrzením žalobce (viz výzvy k prokázání skutečností a protokol o seznámení s výsledkem kontrolního zjištění). Důkazní břemeno tedy žalovaný přenesl zpět na žalobce a bylo na něm, aby jej unesl, tedy aby svá tvrzení prokázal.

K odpisu technického zhodnocení soustruhu (zjištění 1/2012 a 2/2013) žalovaný poukázal na § 29 odst. 3 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění rozhodném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o daních z příjmů“), podle kterého technické zhodnocení zvyšuje vstupní cenu (dále jen „zvýšená vstupní cena“) příslušného majetku v tom zdaňovacím období, kdy je technické zhodnocení 1) dokončeno a 2) uvedeno do stavu způsobilého k obvyklému užívání, přičemž uvedené žalobce neprokázal. O vyloučeném rozdílu mezi odpisem soustruhu z nezvýšené (původní) vstupní (pořizovací) ceny a odpisem ze zvýšené vstupní ceny (tedy zvýšené o nerealizované technické zhodnocení soustruhu) nelze hovořit jako o zmařené investici, když na odpisy hmotného majetku dopadá § 24 odst. 2 písm. a) a dále § 26 až § 33 zákona o daních z příjmů. Podle žalovaného nebyl žalobce oprávněn účtovat nedokončené technické zhodnocení přímo na účet 022 a ze zvýšené vstupní ceny vypočítat odpisy majetku.

Výdaje za finanční poradenství a služby (zjištění 2/2012) nebyly správcem daně uznány, neboť žalobce neprokázal faktickou realizaci deklarovaného finančního poradenství a služeb dle ověřovaných faktur.

K námitce týkající se technického zhodnocení a oprav objektu Ivanovice (zjištění 3/2012), konkrétně pak toho, že žalobce k unesení svého důkazního břemene odkázal mj. i na dožádání u společnosti NHtools, žalovaný uvedl, že tímto se žalobce pokoušel neoprávněně přenést důkazní břemeno ohledně prokázání faktické realizace fakturovaných prací na správce daně. V průběhu odvolacího řízení přitom žalovaný provedl výslech jednatele NHtools, pana V. H. a vydal výzvu k poskytnutí informací podle § 57 odst. 1 a § 93 odst. 4 daňového řádu, kterou vyzval korporaci NHtools k poskytnutí informací týkajících se stavebních prací a dodávek materiálu na zakázce „Pístovice“ v roce 2012 a 2013. Svědecká výpověď však nebyla osvědčena jako důkaz prokazující, že ověřovaná plnění byla bezpochyby provedena v rozsahu, termínu, místě a za částky uvedené na fakturách vystavených korporací NHtools, stejně jako důkazní prostředky předložené korporací NHtools v rámci odpovědi.

Na základě uvedeného žalovaný nepovažoval žalobcem vznesené námitky za důvodné, a proto navrhl, aby krajský soud žalobu zamítl.

V. Posouzení věci krajským soudem

Napadené rozhodnutí žalovaného krajský soud přezkoumal v řízení podle části třetí, hlavy II, dílu 1, § 65 a násl. s. ř. s. v mezích uplatněných žalobních bodů, ověřil přitom, zda rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (ex offio), a vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodnutí žalovaného správního orgánu, přičemž dospěl k závěru, že žaloba **není důvodná**.

V souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. rozhodl, aniž by nařizoval jednání, neboť žalobce ani žalovaný nevyjádřili svůj nesouhlas s projednáním věci bez nařízení jednání (žalovaný výslovně souhlasil) a krajský soud neshledal potřebu provádět, resp. doplňovat dokazování, když žalobce v podané žalobě žádné důkazy ani nenavrhoval.

Podstatou projednávané věci bylo především posouzení otázky přenosu důkazního břemene mezi daňovým subjektem (žalobcem) a správcem daně a jeho unesení oběma stranami (zejména ad zjištění 2/2012 a 3/2012). Do jisté míry samostatným problémem pak bylo posouzení vyloučení odpisu technického zhodnocení soustruhu (zjištění 1/2012 a 2/2013) a s tím související problematika účtování a tzv. zmařených investic.

Nejprve se však krajský soud musel zabývat dílčí procesní námitkou žalobce, podle kterého nedošlo k zahájení doměřovacího řízení, a proto nebylo možné vydat dodatečné platební výměry. Tato námitka je naprosto nedůvodná. V této souvislosti krajský soud odkazuje na vypořádání této námitky v napadeném rozhodnutí (str. 14), v němž žalovaný zcela případně upozornil na protokol o zahájení daňové kontroly, v němž je výslovně uvedeno, že je zahájeno doměřovací řízení (zahájením daňové kontroly došlo k zahájení doměřovacího řízení z moci úřední ve smyslu § 91 odst. 1 s přihlédnutím k § 143 odst. 3 daňového řádu).

Jako nedůvodné posoudil krajský soud i námitky žalobce vztahující se k neuznání odpisu technického zhodnocení soustruhu (ad zjištění 1/2012 a 2/2013). V prvé řadě je potřeba zdůraznit, že není pochyb, že technické zhodnocení (dodání nového řídicího systému a pohonů) nebylo dokončeno. To vyplývá z předložené dohody o finančním vypořádání a žalobce to také sám potvrdil. V žádném případě tak žalobce nebyl oprávněn pro účely odepisování zvyšovat pořizovací cenu předmětného soustruhu o náklady na jeho modernizaci (technické zhodnocení). Ve shodě se žalovaným odkazuje krajský soud na znění § 29 odst. 3 zákona o daních z příjmů, podle něhož technické zhodnocení zvyšuje vstupní cenu (a zároveň u majetku odpisovaného podle § 32 i zůstatkovou cenu) příslušného majetku v tom zdaňovacím období, kdy je technické zhodnocení dokončeno a uvedeno do stavu způsobilého k obvyklému užívání. Jak uvedeno, předmětné technické zhodnocení dokončeno nebylo (a nebylo ani uvedeno do stavu způsobilého k obvyklému užívání), proto nemohlo vstupovat do pořizovací ceny soustruhu pro účely stanovení odpisů. Pokud tedy správce daně výši odpisů počítal z pořizovací ceny soustruhu nezvýšené o nedokončené technické zhodnocení a žalobcem nárokovanou výši poměrně snížil, postupoval v souladu se zákonem.

S uvedeným samozřejmě souvisí i otázka nesprávného účtování předmětné modernizace soustruhu na účtu 022 (samostatné movité věci a soubory movitých věcí), jež měla být podle správce daně (i s odkazem na České účetní standardy) účtována na účtu 042 (pořízení hmotného majetku). Žalobce s tímto nesouhlasil (předmětný soustruh byl podle něj v roce 2012 zařazen do užívání a používán jako zdroj příjmů) a namítal, že správce daně měl vzít do úvahy § 7 odst. 11 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. K tomu předně krajský soud uvádí, že správce daně nezpochybňoval zařazení samotného soustruhu, ale jen jeho technické zhodnocení, které nebylo dokončeno. Takové technické zhodnocení přitom nemůže být

považováno za dlouhodobý hmotný majetek ani podle účetních předpisů, a to právě podle § 7 odst. 11 uvedené vyhlášky. Podle tohoto ustanovení se dlouhodobým hmotným majetkem „*stávají pořizované věci uvedené do stavu způsobilého k užívání, kterým se rozumí dokončení věci a splnění technických funkcí a povinností stanovených zvláštními právními předpisy pro užívání (způsobilost k provozu). Obdobně se postupuje v případě technického zhodnocení.*“ (pozn. podtržení doplněno krajským soudem).

Rovněž námitku žalobce, že se jednalo o tzv. zmařenou investici, považuje krajský soud za naprosto irelevantní. Zmařené investice lze chápat jako nedokončené investice, které byly zastaveny v důsledku změny okolností – podnikatelský záměr se např. z důvodu změny podmínek na trhu ukázal jako nerentabilní. Náklady vynaložené na takovéto nedokončené investice (pokud byly objektivně vynaloženy za účelem dosažení, zajištění a udržení příjmů) přitom obecně lze uplatnit jako náklady daňově uznatelné (obdobně srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 10. 2009, č. j. 2 Afs 180/2006-64, publ. pod č. 1984/2010 Sb. NSS). V daném případě ovšem není zřejmé, jaké náklady by vlastně žalobce v souvislosti s modernizací soustruhu (dle jeho tvrzení zmařenou investicí) likvidoval. Z předmětné dohody o finančním vyrovnání s dodavatelem A. Z. totiž vyplývá, že veškeré náklady, které na tuto modernizaci žalobce vynaložil a zaplatil, mu byly vráceny zpět na jeho bankovní účet. Z tohoto pohledu tak žalobci žádné náklady v souvislosti s předmětnou modernizací nevznikly, resp. žalobce žádné takovéto náklady neprokázal.

Pokud jde o námitky k dalším zjištěním a unesení důkazního břemene žalobcem (a s tím související problematiky přenosu důkazního břemene mezi daňovým subjektem a správcem daně obecně), žalobce v této souvislosti setrval převážně v rovině obecných tvrzení. Krajský soud přitom zdůrazňuje, že obsah, rozsah a kvalita žaloby předurčují obsah, rozsah a kvalitu následného soudního rozhodnutí (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004-54 nebo ze dne 18. 7. 2013, č. j. 9 Afs 35/2012-42).

K námitce, že se ve správním spise nenachází jediný dokument dokládající vedení dokazování (důkazního řízení) tak krajský soud toliko uvádí, že již ze shora popsaného průběhu daňové kontroly – včetně provedení výslechů svědků či místního šetření – a obsahu správního spisu, je zřejmé, že správce daně důkazní řízení vedl. Jeho výsledky pak shrnul ve zprávách o daňové kontrole. V této souvislosti je potřeba také říci, že ze správního spisu jsou rovněž zřejmé pochybnosti správce daně ohledně konkrétních faktur předložených žalobcem. Ty byly vymezeny jednak ve výzvách k prokázání skutečností a následně – rozsáhleji a konkrétněji – také při seznámení žalobce s kontrolními zjištěními. Žalobce tak měl zcela jasnou představu o pochybnostech správce daně ve vztahu ke všem jednotlivým zjištěním (a fakturám).

Vymezením pochybností pak správce daně přenesl důkazní břemeno zpět na žalobce. V této souvislosti krajský soud (obdobně jako žalovaný) zdůrazňuje, že pokud jde o rozložení důkazního břemene v daňovém řízení, je dle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu (dříve § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků), 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). 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“ (pozn.: zvýraznění podtržením 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.

V posuzované věci správce daně předně vyžadoval doložení podkladů, na které jednotlivé faktury v souvislosti se zprostředkováním úvěrů, resp. s rekonstrukcí objektu Ivanovice odkazovaly (mandátní smlouvy, resp. smlouvy o dílo či příslušné položkové rozpočty a technické dokumentace). Následně pak správce daně snesl i konkrétní pochybnosti k fakturám od společnosti BFC, jakož i NHtools a BAT service, jak jsou ve stručnosti popsány v bodě II. odůvodnění tohoto rozsudku a podrobně pak ve zprávách správce daně o daňové kontrole. Dle názoru krajského soudu tak správce daně přenesl důkazní břemeno na žalobce zcela důvodně. Proto také nemůže obstát námitka žalobce, že vynaložení nákladů doložil svým účetnictvím.

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.: zvýraznění doplněno krajským soudem).

Je to daňový subjekt (žalobce), kdo si nárokuje daňové uznání nákladů, proto je naprosto logické, že musí prokázat jejich faktické uskutečnění, resp. prokázat, že jde o náklady daňově uznatelné. Dle ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů se výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro účely stanovení základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem. 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).

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 porřízení zboží nebo služeb daňovým subjektem nepochybné, pak správce daně v důsledku neunesení důkazního břemene daňovým subjektem nemusí výdaj uznat*“ (pozn.: zvýraznění potvrzením doplněno krajským soudem).

Hodnotí-li krajský soud unesení důkazního břemene žalobcem dle takto naznačených východisek, je zřejmé, že žalobce požadavkům 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 (ani ve svém souhrnu) však nedokládají faktické vynaložení nákladů přesně takovým způsobem, jak vyplývá z předložených daňových dokladů a tvrzení žalobce. V podané žalobě žalobce konkrétně (mimo obecného odkazu na své účetnictví – k tomu viz výše) namítal, že vynaložení nákladů doložil svědeckými výpověďmi; ve vztahu k fakturám společnosti BFC šlo o dvě svědecké výpovědi (obchodního ředitele BFC M. P. a jednatelky P. R.), v případě rekonstrukce objektu Ivanovice pak o výpověď stavbyvedoucího M. K.

Pokud jde o výpovědi M. P. a P. R. (dříve I. P. K.), z obou těchto výpovědí vyplynuly základní způsoby fungování společnosti BFC, jakož i to, že tato společnost se žalobcem spolupracovala a vyřizovala pro něj bankovní úvěr. Ani jeden ze svědků však nebyl schopen říci nic bližšího k žalobci poskytovaným zprostředkovatelským službám a jejím výstupům

(zhotoveným podkladům) s tím, že tyto služby poskytovali jednotliví zaměstnanci. Sami ke konkrétním dotazům správce daně ohledně předmětných faktur (zprostředkování tří úvěrů) uvedli, buď že neví (nepamatují si), případně, že věří, že služby byly poskytnuty řádně a podklady (jako vyhodnocení nabídek) byly žalobci předány. Paní R. dokonce ani jednoznačně nepotvrdila, že mandátní smlouvy či vystavené faktury sama podepsala, pouze uvedla, že se domnívá, že ano. Skutečnost, že faktura a mandátní smlouva na zprostředkování úvěru za 6 000 000 Kč (viz shora) byly podepsány ve stejný den jako smlouva na tento úvěr (přestože, jak sama uvedla, sjednání úvěru trvá nejméně měsíc) vysvětlila tak, že smlouva byla zřejmě podepsána dodatečně kvůli dovolené.

Z uvedeného je zřejmé, že tyto svědecké výpovědi o faktickém poskytnutí fakturovaných služeb nevypovídají nic konkrétního, proto i ve světle dalších zjištění správce daně nemohly být osvědčeny jako důkaz tvrzení žalobce. Lze samozřejmě připustit, že výpovědi byly ovlivněny i větším časovým odstupem od doby, kdy tato plnění měla být uskutečněna, to však nelze dávat k tíži nejen žalobci, ale také ani správci daně. Tuto skutečnost bylo nutné brát toliko jako fakt, ze kterého museli jak žalobce, tak správce daně vycházet a bylo na žalobci, aby svá tvrzení prokázal jiným způsobem.

Ani v případě rekonstrukce objektu Ivanovice (zjištění 3/2012) krajský soud nepochybně, že žalobce v této souvislosti předložil řadu důkazů vč. fotografií stavby, výkresů dokumentace stavby či stavebního deníku. Samo předkládání důkazních prostředků ovšem ještě nepředstavuje unesení důkazního břemene – prokázání předmětných skutečností. Správce daně přitom všechny předložené důkazní prostředky vyhodnotil a vždy odůvodnil, proč je neosvědčil jako důkaz (nebyl předložen stavební deník právě za rok 2012, z fotografií nebylo zřejmé datum pořízení a některé byly i z jiné stavby atd.). Pokud jde o svědeckou výpověď M. K., kterou jako jedinou v podané žalobě žalobce výslovně zmínil, svědek přiblížil svou pozici na stavbě – působil jako stavební mistr a byl zaměstnancem subdodavatele prací společnosti NHBAU s.r.o. Svědek dále hovořil o potřebě víceprací z důvodu nutnosti sanace základů sousedního domu a odhadl, že oproti původnímu projektu došlo k navýšení rozpočtu o 80 % (jak uvedl správce daně, celkové navýšení dle předložených faktur však bylo o více než 300 %). K provedeným pracím – stavebním úpravám – svědek blíže odkázal na položkový rozpočet a stavební deník, který také přislíbil předložit. Soud tedy uzavírá, že předmětná výpověď potvrdila tvrzené skutečnosti toliko ve zcela obecné rovině, není z ní zřejmý přesný rozsah prací, doba kdy byly prováděny, ani skutečně vynaložené částky. Rovněž ani o dodaném materiálu svědek neuvedl nic konkrétního. Pokud jde o stavební deník, ten byl skutečně následně předložen, nicméně, jak již soud opakovaně uvedl, nebyl v něm zachycen rok 2012.

V žalobě se dále uvádí, že zakázka „Pístovice“ uváděná na fakturách (viz shora) byla ukončena v roce 2011 – jednalo se tak o chybu fakturantky. Toto tvrzení je však naprosto nedostatečné. Na zřejmé pochybnosti správce daně týkající se uvedení jiné stavby v daňových dokladech, nelze reagovat pouze odvoláním se na chybu fakturantky. Pokud šlo pouze jen o chybu fakturantky, pak by jistě nemělo žalobci dělat potíže prokázat faktické vynaložení předmětných nákladů tak, jak měly být dle jeho tvrzení vynaloženy; to žalobce neučinil. Nepřípadná je i zmínka žalobce ohledně toho, že k prokázání skutečností v souvislosti s fakturami společnosti NHtools navrhoval správci daně dožádání tohoto subjektu, jež správce

daně neučinil z důvodu nedořešené delegace místní příslušnosti společnosti NHtools. Tuto skutečnost měl brát žalobce jako fakt, který jej nezavazuje důkazního břemene a k prokázání svých tvrzení měl navrhnout jiné důkazy. Nadto je potřeba říci, že žalovaný v rámci doplnění odvolacího řízení provedl výslech jednatele společnosti NHtools V. H. a společnosti NHtools zaslal i výzvu k poskytnutí informací ohledně zakázky „Pístovice“ (výzva ze dne 15. 2. 2016, č. j. 534971/16/3019-60561-709588); ani tyto důkazní prostředky přitom podle žalovaného nepotvrdili realizaci ověřovaných prací ve fakturovaném rozsahu.

Pro pořádek krajský soud závěrem dodává, že vzhledem k tomu, že žalobce vynaložení shora uvedených nákladů náležitě neprokázal, bylo bezpředmětné i provádění testu uznatelnosti takových nákladů dle jím předložených schémat. Je potřeba zdůraznit, že podstatou celé věci bylo neunesení důkazního břemene ze strany žalobce, nikoli otázka daňové uznatelnosti nákladů jako takové.

VI. Závěr a náklady řízení

S ohledem na vše shora uvedené proto krajský soud rozhodl podle § 78 odst. 7 s. ř. s. tak, že podanou žalobu jako nedůvodnou zamítl.

O náhradě nákladů řízení krajský soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce ve věci úspěšný nebyl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníkovi řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní agendy nevznikly.

P o u č e n í : 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.

V Brně dne 8. 2. 2018

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu