



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Davida Rause, Ph.D. a soudců Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D. a Mgr. Petra Šebka v právní věci žalobce: **L. H.**, bytem V. 2553/16, B., zastoupený Ing. Radkem Lančíkem, daňovým poradcem se sídlem Divadelní 4, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 11.11.2015, č.j. 38404/15/5200-10421-702407, č.j. 38405/15/5200-10421-702407 a č.j. 38406/15/5200-10421-702407,

t a k t o :

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení **nepřiznává**.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se podanou žalobou domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 11.11.2015, č.j. 38404/15/5200-10421-702407, č.j. 38405/15/5200-10421-702407 a č.j. 38406/15/5200-10421-702407, kterými byly změněny dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) na daň z příjmů žalobce za zdaňovací období roku 2009, 2010 a 2011 tak, že žalobci byla

- za zdaňovací období roku 2009 doměřena daň z příjmů ve výši 476 640 Kč a současně mu vznikla zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 95 328 Kč,
- za zdaňovací období roku 2010 doměřena daň z příjmů ve výši 635 811 Kč a daňový bonus ve výši – 8 484 Kč a současně mu vznikla zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 130 323 Kč,
- za zdaňovací období roku 2011 doměřena daň z příjmů ve výši 1 167 420 Kč a současně mu vznikla zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 233 484 Kč.

I. Shrnutí žalobní argumentace

Žalobce namítá, že správní orgány dospěly k nesprávnému závěru o neunesení důkazního břemena, aniž by zkoumaly příčinu nekontaktnosti dodavatelů žalobce a neurčitosti jejich výpovědí. Dodavatelé mohli mít podle žalobce zájem na nepravdivé výpovědi z důvodu nepřiznání a neodvedení daně z příjmů. Žalovaný tak klade neurčité výpovědi k žalobcově tíži, přestože bylo prokázáno, že žalobce zboží od dodavatelů nakoupil a zaplatil bezhotovostním bankovním převodem.

Žalobce v této souvislosti zdůrazňuje, že není pochyb o fyzické existenci jeho dodavatelů; pokud tito dodavatelé zboží nepřiznali a neodvedli daň, nelze z této skutečnosti dovodit závěr o neunesení důkazního břemena, jak učinil správce daně a žalovaný. Žalovaný neshledal průkazným žádný z důkazních prostředků, přitom tvrzení ve výpovědích pouze zpochybnil, ale nevyvrátil a nezkoumal žádné relevantní skutečnosti, na základě kterých by tvrzení žalobce mohl vyvrátit.

Žalobce dále namítá, že mu byla stanovena daňová povinnost dokazováním, přestože byly vyloučeny z nákladů nákupy zboží, které musel logicky spotřebovat pro získání příjmů z prodeje. V takovém případě měla být daň stanovena podle pomůcek.

S ohledem na výše uvedené žalobce navrhuje, aby soud napadená rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Na svém procesním postoji žalobce setrval po celou dobu řízení před zdejším soudem.

II. Shrnutí vyjádření žalovaného

Žalovaný ve svém vyjádření nesouhlasí se žalobou, přičemž odkazuje na argumentaci obsaženou v odůvodnění napadených rozhodnutí. Žalovaný uvádí, že nezaložil svoji úvahu pouze na nekontaktnosti dodavatelů, a nesouhlasí s tvrzením, že důvodem pro neunesení důkazního břemena žalobcem byla skutečnost, že žalobcovi dodavatelé byli nekontaktní.

Co se týká námítky, že žalovaný vyloučil žalobci všechny náklady vynaložené v souvislosti s příjmy, k tomu žalovaný uvádí, že vyloučil žalobci pouze cca 23,5 % uplatněných výdajů.

Pokud jde o stanovení daně podle pomůcek, to v daném případě podle žalovaného nepřipadalo v úvahu.

Taktéž žalovaný setrval na svém procesním stanovisku po celou dobu řízení před zdejší soudem. Z výše uvedených důvodů navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

III. Posouzení věci

Žaloba byla podána včas (§ 72 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, dále jen „s.ř.s.“), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s.ř.s.), žaloba je přípustná (§ 65, § 68 a § 70 s.ř.s.).

Soud napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.) podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodování žalovaného a dospěl k závěru, že žaloba je nedůvodná.

Podstatou sporu je otázka, zda žalobce prokázal, že se v případě výdajů na pořízení zboží od RAGDOLL s.r.o., SLER, s.r.o., DASTOM s.r.o. a Trenholm s.r.o. jednalo o náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), zda žalobce oprávněně uplatnil odpisy při pořízení majetku od těchto společností a zda žalobci měla být daň stanovena podle pomůcek ve smyslu § 98 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“).

Správce daně dospěl k závěru, že v případě nákupů od RAGDOLL s.r.o., TRICON CZ, s.r.o. a SLER, s.r.o. v roce 2009 v celkové výši 3 088 309 Kč, od RAGDOLL s.r.o. a DASTOM s.r.o. v roce 2010 v celkové výši 3 875 263 Kč a od DASTOM s.r.o. (následně Trenza s.r.o.) a Trenholm s.r.o. v roce 2011 v celkové výši 7 287 325 žalobce neprokázal realizaci předmětných transakcí dle předložených dokladů, v deklarovaném množství a od deklarovaných dodavatelů. Jednalo se převážně o výdaje související s opravami vozidel, zejména o nákupy náhradních dílů, autopříslušenství, agregátů a dalšího zboží a služeb. Zároveň správce daně dospěl k závěru, že žalobce taktéž neoprávněně uplatnil odpisy v roce 2009 ve výši 277 770 Kč, v roce 2010 ve výši 298 177 Kč a v roce 2011 ve výši 228 415 Kč (pořízení dlouhodobého majetku od uvedených společností).

Žalovaný poté v odvolacím řízení uznal jako náklady výdaje za nákup náhradních dílů od TRICON CZ s.r.o. ve všech výše uváděných zdaňovacích obdobích a také pořízení majetku od této společnosti.

U prokazování uskutečnění výdaje je třeba trvat na souladu skutečného stavu se stavem formálním dle daňových dokladů. „*Ani doklady vystavené právně existujícím subjektem a se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být použity jako důkaz o uskutečnění skutečnosti v nich deklarované, není-li prokázáno, že k jejímu uskutečnění fakticky došlo.*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24.4.2008, č.j. 7 Afs 18/2008-48, či ze dne 26.10.2007, č.j. 8 Afs 106/2006-58). Jak vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31.5.2017, č.j. 2 Afs 160/2016-38, „*Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů lze za výdaj snižující základ daně uznat takový výdaj, který poplatník (1) skutečně vynaložil, (2) v souvislosti s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů, (3) v daném zdaňovacím období a (4) o němž tak stanoví zákon. Ne každý výdaj tedy může obstát jako daňově uznatelný (viz rozsudky*

Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 – 73, a ze dne 28. 12. 2011, č. j. 8 Afs 43/2011 – 121). Daňový subjekt je proto povinen prokázat nejen věcnou souvislost výdaje s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů, ale také to, že jím deklarovaná plnění mu byla skutečně dodána, a to v tvrzeném čase a rozsahu (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 10. 2013, č. j. 8 Afs 2/2013 – 40, či ze dne 13. 4. 2017, č. j. 10 Afs 310/2016 – 35).“ Dále podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 20.9.2017, č.j. 6 Afs 34/2017-71, „Skutečnost, že určitý doklad má všechny náležitosti účetního dokladu a je řádně zaučtován, bez dalšího neznamená, že výdaje byly do základu daně zahrnuty oprávněně ...Přestože je povinností správce daně dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňového subjektu (§ 92 odst. 2 d. ř.), daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Je tedy na daňovém subjektu, aby postupoval aktivně a důkazy navrhoval a předkládal. Správce daně je přitom povinen vycházet daňovému subjektu vstříc a dát mu prostor k uplatnění důkazních návrhů (§ 6 d. ř.).“.

Pokud jde o dodavatele žalobce RAGDOLL s.r.o., v rámci dožádání správce daně zjistil, že tato společnost nereagovala na výzvu místně příslušného správce daně k provedení místního šetření a k jednání za ni se ke správci daně nikdo nedostavil. Místně příslušný správce daně zjistil, že tato společnost ve svém sídle nemá personální ani materiální zázemí a že v něm neuskutečňuje žádnou činnost, nemá zaměstnance a nevlastní ani žádnou nemovitost. Předmětem podnikání této obchodní společnosti byly stavební práce a pronájem nemovitostí. Tato společnost dále za rok 2009 podala neúplné daňové přiznání k dani z příjmů a za roky 2010 a 2011 toto přiznání nepodala vůbec, přičemž co se týká DPH, na něj nepodávala přiznání od února 2011 a od poloviny roku 2010 společnost nehradila vlastní vykázanou daňovou povinnost. Pokud jde o bankovní účet, na který byly provedeny platby žalobce, příslušný správce daně neznal, neboť RAGDOLL s.r.o. používal a správci daně nahlásil účet jiný.

Prvostupňový správce daně dále provedl výslech J. D., který byl jednatelem RAGDOLL s.r.o. v době, kdy se deklarované dodávky měly realizovat. J. D. pouze potvrdil realizaci obchodních transakcí se žalobcem, ovšem nic bližšího k nim nesdělil. Tento svědek neznal ani neuvedl žádné dodavatele zboží, které měl RAGDOLL s.r.o. následně dodat žalobci, ani neuvedl jakýkoli kontakt na své dodavatele, přestože deklaroval dodání zboží za rok 2009 i 2010 ve výši přibližně 4 miliony Kč. Nebyl také schopen vysvětlit rozpor dodávek náhradních dílů s předmětem podnikání RAGDOLL s.r.o. Dále J. D. uvedl, že účet 35-5501710257/0100, jenž užíval pro platební styk se žalobcem, používal i pro platební styk s místně příslušným správcem daně. Tuto skutečnost však místně příslušný správce daně vyvrátil.

Co se týká dodavatele SLER, s.r.o., na základě dožádání bylo zjištěno, že jednatel této společnosti M. S. dne 10.7.2012 uskutečnění obchodních transakcí potvrdil, nicméně k nim nedoložil žádné přijaté doklady ani jejich soupis či jiný doklad, na základě kterých měl tento dodavatel zboží nakoupit a následně prodat žalobci. K výzvě místně příslušného správce daně M. S. uvedl, že tyto doklady doloží

dodatečně, neboť se nacházejí u auditorů. Žádné přijaté doklady ani evidence přijatých dokladů však již nedoručil. Místně příslušný správce daně dále zjistil, že dne 17.10.2012 došlo ke změně jednatele a sídla tohoto dodavatele žalobce.

Pokud jde o dodavatele DASTOM, s.r.o., místně příslušný správce daně v rámci odpovědi na dožádání uvedl, že předmětné obchodní případy se nepodařilo prověřit. Jednatel této společnosti T. K. poté, co místně příslušný správce daně zahájil prošetření dožádaných případů, převedl obchodní podíl v této společnosti na společnost Skarit Investment Corporation, a.s., které měl předat kompletní účetnictví. Z jednání se správcem daně se jednatel opakovaně omlouval ze zdravotních důvodů. Sídlo této společnosti bylo v době uskutečnění obchodních případů shodné se sídlem RAGDOLL s.r.o. Ohledně DASTOM s.r.o. bylo dále zjištěno, že za období roku 2010 vykázala v daňovém přiznání nulový obrát a za rok 2011 nepodala daňové přiznání vůbec. Při ústním jednání se správcem daně potvrdil T. K. spolupráci se žalobcem v oblasti dodání náhradních dílů a příslušenství a vystavení a podepsání faktur. Uvedl, že obchodní případy byly sjednávány ústně. Na další dotazy ohledně svého dodavatele náhradních dílů, specifikace dodavatele montáží, doložení kontaktu na ně, uvedení svých odběratelů (kromě žalobce), důvodu vystavení dvou rozdílných faktur ve stejný den atd. nebyl schopen uvést nic konkrétního. Uvedl, že k dopravě autopříslušenství pro žalobce používal vlastní automobil, nicméně správce daně zjistil, že tento dodavatel automobil nezaregistroval k silniční dani. T. K. si dále nepamatoval, kdo mu zpracoval podklady pro převod obchodního podílu, a nevysvětlil, proč místně příslušnému správci daně nesdělil informaci o plánovaném převodu společnosti, přestože byl se správcem daně v době převodu DASTOM s.r.o. v kontaktu.

Správce daně následně v rámci dožádání požádal místně příslušného správce daně Skarit Investment Corporation, a.s., aby prověřil z účetnictví DASTOM s.r.o. uskutečnění předmětných obchodních případů. Skarit Investment Corporation a.s. však zůstala vůči správci daně nekontaktní, písemnosti jí byly doručovány uplynutím lhůty, na adrese jejího sídla bylo registrováno 150 subjektů.

Co se týká dodavatele Trenholm, s.r.o., její jednatel odmítl s dožádaným správcem daně komunikovat. Poté tuto společnost zastupovala Ing. M. R., která byla též zmocněným zástupcem žalobce. Dodavateli Trenholm, s.r.o. byli SEVA GROUP, s.r.o. a JARKO s.r.o. Pokud jde o JARKO s.r.o., tak k této společnosti z dožádání vyplynulo, že její zástupce J. V. byl od roku 2012 ve výkonu trestu odnětí svobody. Co se týká SEVA GROUP, s.r.o., místně příslušný správce daně v rámci odpovědi na dožádání sdělil, že společnost na adrese svého sídla nesídlí a žádnou činnost neprovozuje, v sídle se nachází business centrum poskytující služby několika desítkám subjektů a společnosti byl na této adrese zrušen nájemní vztah z důvodu neplnění povinností a neplacení nájemného. Tato společnost je od října 2011 nekontaktní, se správcem daně nekomunikuje a nereaguje na výzvy a má vysoký daňový dluh. Deklarovaným předmětem podnikání SEVA GROUP, s.r.o. byly obchody s pohonnými hmotami a gumotextilními pásy.

Správce daně dále z daňové evidence žalobce za rok 2011 zjistil, že žalobce při tržbách za autodopravu ve výši 22 097 832 Kč vynaložil za nákup náhradních dílů

10 624 537 Kč, tedy že podíl výdajů na náhradní díly činil vůči tržbám 48 %. Správce daně na základě šetření u dvou jiných daňových subjektů v autodopravě, které se výši tržeb za rok 2011 blížily žalobci, zjistil, že podíl nákladů vůči výnosům byl u těchto subjektů výrazně nižší. Žalobce též dle zjištění správce daně neprováděl zjištění skutečného stavu majetku ve smyslu § 7b odst. 4 zákona o daních z příjmů.

Správce daně s ohledem na výše uvedené dospěl k pochybnostem o tom, zda se dodávky od deklarovaných dodavatelů uskutečnily tak, jak vyplývá ze žalobcem předložených formálních dokladů a zda vůbec byly realizovány, a proto žalobce výzvou ze dne 20.12.2012, č.j. 146930/12/283931708029, vyzval mj. k prokázání skutečností, přičemž specifikoval jednotlivé skutečnosti, které by měly být takto prokázány, případně též jakými prostředky má žalobce svá tvrzení prokázat.

Žalobce se k výzvě správce daně vyjádřil tak, že ve všech případech předložil daňové doklady, že majetek byl zařazen do obchodního majetku a následně odepisován, že na pořízené náhradní díly jsou dodací listy, doklady o úhradách, evidence pro daňové účely, příjemky na sklad, výdejky ze skladu a zakázkové listy. Odkázal na výše shrnuté výpovědi jednatelů svých dodavatelů. Žalobce dále uvedl, že ke dni 31.12.2009, 31.12.2010 a 31.12.2011 nebyl ve skladové evidenci zjištěn žádný inventarizační rozdíl.

Správce daně zjištěný skutkový stav a vyjádření žalobce vyhodnotil ve zprávě o daňové kontrole (zpráva o daňové kontrole č.j. 673322/14/3006-05402-708029) tak, že žalobce i přes opakované výzvy v průběhu v daňové kontrole k doložení zápisů o skutečném stavu zásob, majetku a závazků a evidenci hmotného majetku k poslednímu dni zdaňovacího období tyto zápisy nedoložil, neboť nepředložil žádné zápisy o tom, co s čím porovnával, ani konečné součty. Pokud žalobce ke kontrolovaným obdobím doložil pouze „Stav skladu k 31.12.2009 až 2011“, tyto listiny neobsahovaly mezisoučty stránek, konečný součet ani identifikaci subjektu. Jestliže tedy žalobce tvrdil, že nezjistil žádný inventarizační rozdíl, dle správce daně není tato skutečnost pravděpodobná, neboť žalobce mimo kusového zboží nakupoval pro účely autodopravy průběžně též naftu, oleje a další kapaliny nutné k autoprovozu, které byly postupně čerpány do jednotlivých automobilů dle potřeby; při provozním oběhu těchto kapalin dochází ke ztrátám, jak bylo zjištěno a zachyceno též při místním šetření dne 3.8.2012. Správce daně dále poukázal na skutečnost, že žalobce neprováděl kontrolu ani zápisy o skutečném stavu zásob pohonných hmot k poslednímu dni zdaňovacího období, nebyly vyhotoveny zápisy o tom, jak byl o zjištěné rozdíly upraven základ daně a že byla prováděna toliko dokladová inventura.

Žalobce dále spolu s vyjádřením předložil příjemky, výdejky a záznamy o opravách automobilů, které měly prokazovat oběh zboží a prováděné opravy a fyzické uskutečnění případů.

Správce daně k tomu uvedl, že tyto důkazní prostředky uskutečnění případů neprokázaly. Přes opakované žádosti správce daně v průběhu kontroly, žalobce doložil skladovou evidenci toliko k případům, které správce daně výslovně požadoval ve výzvě. Obdobné listiny nedoložil ve vazbě k jiným dodavatelům a automobilům či majetku. Správce daně dospěl ve zprávě o daňové kontrole k závěru, že žalobce

evidenci nevedl průběžně a zpracoval ji dodatečně, čemuž nasvědčuje i to, že předmětné listiny žalobce doručil čtyři měsíce po doručení výzvy a že evidenci dokládal postupně. Pochybnosti o věrohodnosti doložených listin správce daně vyvodil též z toho, že dodatečně doložené listiny nejevily známky jakéhokoli opotřebení. Jestliže žalobce při jednání dne 3.8.2012 (protokol č.j. 116946/12/283931708029) uvedl, že v případě závady na automobilu dojde ke koupi a namontování příslušného dílu, o čemž se nevede evidence s tím, že běžné náhradní díly (např. filtry oleje) na běžnou údržbu jsou skladem a evidují se, z tohoto sdělení vyplývá, že evidence na opravy (mimo běžné údržby) vedena nebyla.

Co se týká doložené příjemky na sklad ze dne 17.11.2009, jíž žalobce prokazoval nákup motoru do vozidla MAN na sklad, tato součástka měla být vydána výdejkou dne 20.11.2009 ze skladu a podle zakázkového listu dne 20.11.2009 až 25.11.2009 měla být vyměněna. Dne 9.12.2009 byla dále dle doložené výdejky a zakázkového listu vyměněna spojková sada. Správci daně vznikly pochybnosti o důvodnosti či pravdivosti této opravy (výměna spojkové sady), a to s ohledem na skutečnost, že spojka je součástí motoru, přičemž vozidlo dle knihy jízd po výměně motoru do výměny spojky najelo pouze 2 400 km. Obdobně žalobce deklaroval dne 14.12.2009 výdejkou a zakázkovým listem výměnu termostatu a vodního čerpadla, jež jsou taktéž součástí motoru, a to po necelých 3 000 kilometrech provozu. Také co se týká deklarované výměny nápravy tohoto vozidla, příjemkou bylo deklarováno její přijetí na sklad dne 14.10.2009 a tentýž den byla výdejkou vyskladněna. Dle správce daně nelze považovat za logické, aby žalobce nakoupil nápravu již 14.10.2009, avšak dle knihy jízd bylo vozidlo ve dne 14., 15., 18. a 19.10.2009 stále v provozu a najelo přes 1 000 km; nadto příjem zakázky do opravy byl deklarován až dne 31.10.2009.

Dále namátkovou kontrolou doložených dokladů správce daně zjistil, že v případě vozidla IVECO „X“ žalobce příjemkou ze dne 29.3.2010 deklaroval nákup čerpadla na sklad a výdejkou ze dne 2.4.2010 vydání ze skladu, přičemž tato součástka měla být ve dnech 3. až 5.4.2010 na daném vozidle vyměněna; dle doložené příjemky však měla být dne 4.6.2010 pořízena totožná součástka, se stejným katalogovým číslem, a dne 5.6.2010 měla být dle zakázkového listu a výdejky opět vyměněna. Správci daně vznikly pochybnosti o důvodnosti této opravy a opakované výměny, neboť předmětná součástka má v běžném provozu životnost několik desítek tisíc kilometrů.

Dále k opravě vozidla MAN „X“ žalobce doložil příjemku na sklad, výdejku ze skladu a zakázkový list, přičemž ve vyjádření k výzvě uvedl, že opravy byly prováděny v jeho prostorách a jeho pracovníky; příjemkou na sklad deklaroval dne 22.1.2010 převzetí materiálu a služeb, výdejkou ze dne 22.1.2010 pak výdej shodného materiálu a služeb ze skladu. Jestliže je příjem zakázky zakázkovým listem deklarován dne 5.1.2010, přičemž se má jednat toliko o přepouzdrění a frézování ramena v délce 28 hodin opravy, vznikly správci daně pochybnosti o tom, co bylo na automobilu od 5.1.2010 opravováno, když materiál a služby byly vydány ze skladu až 22.1.2010.

Správce daně dále zjistil, že podle faktury i.č. 79/10 měl žalobce nakoupit služby od RAGDOLL s.r.o., avšak zároveň žalobce deklaroval v rámci svého vyjádření a též

pomocí příjemky a výdejky, že oprava byla provedena v jeho prostorách a jeho pracovníky.

Správce daně dále namátkově zkontroloval dodatečně doložené příjemky, výdejky a záznamy o provedených opravách za rok 2011. U automobilu RZ „X“ deklaroval žalobce výdejkou ze dne 6.3.2011 a zakázkovým listem ze dne 5.3.2011 výměnu turbodmychadla, přičemž stejnou součástku řešil dle zakázkového listu a výdejky výměnou dne 17.9.2011. Dále u tohoto vozidla žalobce deklaroval výdejkou ze dne 6.3.2011 a zakázkovým listem ze dne 5.3.2011 výměnu alternátoru, přičemž stejný alternátor byl dle zakázkového listu a výdejky ze skladu měněn následně již dne 16.4.2011. Dále žalobce výdejkou a zakázkovým listem z 14.5.2011 deklaroval u tohoto vozu výměnu převodovky, přičemž stejný díl měl být měněn na základě listu a výdejky následně již dne 3.6.2011.

Dále u vozidla „X“ žalobce deklaroval výdejkou a zakázkovým listem ze dne 26.11.2011 výměnu alternátoru, přičemž stejná součástka byla dle listu a výdejky měněna následně již dne 17.12.2011. Dále k vozidlu „X“ žalobce deklaroval výdejkou a zakázkovým listem ze dne 26.2.2011 výměnu spojky, přičemž stejnou součástku dle listu a výdejky měnil již dne 17.6.2011. K automobilu „X“ žalobce deklaroval výdejkou a zakázkovým listem ze dne 16.5.2011 výměnu alternátoru, přičemž stejnou součástku měnil dle listu a výdejky následně již dne 17.6.2011. Dále k automobilu „X“ žalobce deklaroval výdejkou a zakázkovým listem ze dne 1.7.2011 výměnu elektrické centrály, přičemž stejná součástka měla být měněna následně dle listu a výdejky ze dne 23.7.2011.

Správce daně dále ve zprávě o daňové kontrole upozornil na skutečnost, že žalobce prováděl nákladné a opakované opravy náhradních dílu se zárukou dva roky, nicméně neuplatnil u žádného z dodavatelů náhradu škody či reklamaci. K výzvě správce daně, aby žalobce doložil, jak bylo naloženo se všemi vyměněnými součástkami, žalobce toliko uvedl, že byly vyřazeny a zlikvidovány a že jakákoli evidence vyřazeného či zlikvidovaného materiálu je nad rámec povinných evidencí.

Co se týká pořízení haly dle faktury č. 766/11 ze dne 27.12.2011 od Trenholm, s.r.o., žalobce v reakci na výzvu k prokázání a doložení toho, zda toto dodání bylo fyzicky realizováno subjektem na uvedeném dokladu, kromě předmětné faktury doložil dále kartu hmotného majetku, dokumentaci předmětné haly a sdělil místo uložení haly. K výzvě správce daně dále odkázal na odpověď dožádaného správce daně (Finanční úřad Brno I) č.j. 129762/12 a na protokol č.j. 391145/12/288934710969 ve věci jednání dožádaného správce daně se zástupcem Trenholm, s.r.o. Ze zprávy o daňové kontrole k tomu vyplynulo, že předmětný protokol obsahuje toliko tvrzení zástupce dodavatele Ing. M. R. o tom, že všechny faktury tato společnost vystavila a že dodání potvrzují též dodací listy. Správce daně k tomu dále uvedl, že Ing. M. R. jako zástupce Trenholm, s.r.o. nemohla nebo nemusela znát detaily případů, pokud sama nebyla celé chronologii případů fyzicky vždy přítomna, současně skutečnosti, které uvedla do protokolu, jsou obecné a nekonkrétní, neprokazují ničeho a toliko kopírují skutečnosti z účetnictví. Správce daně dále uvedl, že žalobce, přestože k tomu byl vyzván, nedoložil doklady o úhradách

haly, pouze uvedl, že výpisy z bankovního účtu budou správci daně doloženy v rámci dalšího jednání, dále ani neuvedl odkaz na konkrétní listiny a na zápisy v knihách daňové evidence. Správce daně dále zjistil, že žalobce již jednu halu pořízenou v roce 2008 od společnosti RAGDOLL s.r.o. vlastní, přičemž doposud nebylo zahájeno užívání této haly, a dále vlastní ve stadiu dokončení velkou dílnu v Bílovicích, kterou doposud nevyužívá. To vše zpochybňuje důvodnost pořízení další nové haly.

Správce daně s ohledem na uvedené skutečnosti dospěl k závěru, že žalobce ani po výzvě neprokázal, že k uskutečnění obchodních případů došlo tak, jak bylo deklarováno na daňových dokladech.

Žalovaný v průběhu odvolacího řízení vyhověl důkazním návrhům žalobce a provedl výslech jím navržených svědků – T. T., J. V. a M. Z., avšak ani jejich výpovědi jako důkaz žalovaný neosvědčil.

J. V. (protokol o výslechu č.j. 3590489/14/3006-05402-708029 ze dne 23.9.2014) uvedl, že jezdil především s vozidlem „X“, které bylo starší a vyskytovaly se na něm časté poruchy. J. V. uvedl, že ve vozidle byla opakovaně měněna převodovka. Po výměně byla převodovka opět poškozena, a to při odtahu vozidla v pátek dne 3.6.2011, což bylo zjištěno po dojezdu do Brna. Podle svědka žalobce nevěděl, kde novou převodovku sežene, ale v pondělí 6.6.2011 již svědek s opraveným vozidlem odjížděl do Německa.

Svědka T. T. (protokol č.j. 3600531/14/3006-05402-708029 ze dne 24.9.2014), který byl v letech 2009 až 2011 zaměstnán u žalobce jako mechanik – opravář uvedl, že on a žalobce sepisovali zakázkové listy. Podle svědka byla vozidla žalobce ve špatném stavu, přičemž nové díly se objednávaly především od „RAGDOLL“, „TRICON“ a „SLER“ a možná podle svědka u „INTERCARS“ a „Elit“. Co se týká výměny převodovky, svědek potvrdil, že došlo k její poruše při nesprávném odtahu vozidla „X“ v noci ze dne 3.6.2011 na 4.6.2011. Nevěděl však, od koho byla objednána nová převodovka, na kterou se podle svědka „den dva“ čekalo.

Svědka M. Z. (protokol č.j. 3601077/14/3006-05402-708029 ze dne 24.9.2014) uvedl, že byl u žalobce zaměstnán v letech 2009 až 2011 jako řidič. K provozu vozidla IVECO „X“ uvedl, že vozidlo bylo přetěžováno a že u něj probíhaly časté opravy, a potvrdil, že v průběhu roku 2009 byl na vozidle dvakrát vyměněn motor. U oprav vozidla nebyl přítomen a nic bližšího o nich nesdělil.

Dne 19.9.2014 proběhlo ústní jednání se žalobcem (protokol č.j. 3569256/14/3006-05402-708029), který uvedl, že automobilem MAN „X“ jezdil především sám, vozidlo sloužilo v náročném provozu při realizaci zakázek pro BIOSPAL a docházelo u něj často k poruchám. K dalším otázkám správce daně zástupkyně žalobce (Ing. M. R.) sdělila, že žalobce nemá ekonomické vzdělání a příliš nezná oblast účetnictví a skladové evidence, neboť provozuje autodopravu.

K tomu žalovaný uvedl, že svědecké výpovědi J. V. a T. T. vypovídají pouze o jediné nahodilé opravě auta. Z výpovědí svědků nadto vyplynulo, že žalobce nevěděl, kde koupí náhradní díl, na převodovku se podle svědků „čekalo“, což je podle žalovaného v rozporu s doklady (příjemka na sklad a daňový doklad) předloženými

žalobcem, dle nichž měl být náhradní díl (převodovka) na sklad již přijat (dne 2.6.2011). Svědecké výpovědi tak podle žalovaného ještě více zpochybnil tok náhradních dílů přes sklad a skladovou evidenci.

Žalovaný dospěl k závěru, že žalobcem předložené důkazní prostředky jsou v rozporu s výpověďmi svědků a že ani provedené svědecké výpovědi na pochybnostech správce daně a žalovaného nic nezměnily. Nebylo tak prokázáno, že náhradní díly byly pořízeny od dodavatelů uvedených na předložených dokladech a že byly použity v rámci ekonomických činností žalobce tak, jak žalobce deklaruje dle předložených zakázkových listů, příjemek a výdejek ze skladu.

Pokud jde o neuznané nákupy od jednotlivých dodavatelů a jednotlivé skutkové závěry správce daně, k nim žalobce žádnou konkrétní argumentaci v žalobě neuplatňuje. Žalobní námitky směřují paušálně proti závěrům správce daně a žalovaného o neunesení důkazního břemena žalobce a hodnocení důkazních prostředků ve všech výše zmíněných obchodních případech.

S ohledem na výše uvedené zjištění správce daně a žalovaného zdejší soud nesouhlasí se žalobní námitkou, že žalovaný, resp. správce daně nedostál své zákonné povinnosti, když neprokázal, že skutečnosti žalobcem tvrzené nenastaly nebo alespoň nastat nemohly. Je ustáleně judikováno, že dokazování v průběhu daňového řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, nýbrž na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí; neunesení důkazního břemena daňovým subjektem neznámá, že správce daně má povinnost relevantní důkazy sám vyhledávat. Pravidlo, že v daňovém řízení spočívá důkazní břemeno na daňovém subjektu, platí s výjimkou obsaženou v § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, kdy je správce daně povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené doklady jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Dokáže-li správce daně v tomto smyslu prokázat nesrovnalosti, unesl svoje důkazní břemeno a to se přeneso opět na daňový subjekt. Zároveň platí, že správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy, každý důkaz posuzuje jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti a přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo (§ 8 odst. 1 daňového řádu). Správci daně zároveň žádná pravidla nestanoví důkazní sílu jednotlivých důkazních prostředků, přičemž závěry dokazování musí vyplynout z racionálního myšlenkového procesu odpovídajícího požadavkům formální logiky a úvaha správce daně musí být přezkoumatelným způsobem vyjádřena.

V daném případě správce daně, resp. žalovaný prokázali relevantní pochybnosti o tom, že se konkrétní obchodní případy uskutečnily tak, jak prostřednictvím dokladů předestřel žalobce. Tyto pochybnosti, jak bylo výše podrobně zrekapitulováno, byly dostatečným způsobem identifikovány, žalobci se je však nepodařilo vyvrátit. Jestliže tedy správce daně v daném případě (jak v průběhu daňové kontroly, tak v odvolacím řízení) zpochybnil průkaznost, úplnost a věrohodnost dokladů předložených žalobcem, nelze dovozovat, že by správce daně byl povinen skutkový stav dále zjišťovat, jak namítá žalobce. V daném případě to byl žalobce, kdo neprokázal, že došlo k přijetí zdanitelných plnění tak, jak tvrdil. Pokud jde o obecný odkaz žalobce na to, že svým dodavatelům platil za dodávky bezhotovostně, tak ze správního spisu nevyplývá, že by

žalobce jakékoli doklady o platbách ke konkrétním zpochybněným nákupům doložil; nadto správce daně výše uvedenými zjištěními zpochybnil, že by žalobce vynaložil náklady tak, jak bylo deklarováno na předložených dokladech.

Namítá-li žalobce, že pokud jeho dodavatelé nepřiznali a neodvedli daň, nelze z této skutečnosti dovozovat závěr o neunesení jeho důkazního břemena, a dále že nebyla zkoumána motivace výpovědí dodavatelů žalobce, které byly podle žalobce účelové, tak k tomu zdejší soud uvádí, že uvedené skutečnosti nebyly bez dalšího jediným důvodem pochybností správce daně, jak ostatně vyplývá ze shora uvedeného shrnutí skutkových zjištění. Ke skutečnostem zjištěným v rámci dožádání přispěly i nesrovnalosti v žalobcem dodatečně doložených důkazních prostředcích, svědeckých výpovědích a vyjádřeních jednatele žalobce, na které poukázal správce daně a žalovaný, jak bylo výše uvedeno. Žalobce jako daňový subjekt musí být připraven v případě pochybností správce daně prokázat konkrétní okolnosti vztahující se ke konkrétnímu obchodnímu případu (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 9.7.2015, č.j. 9 Afs 233/2014-26, a ze dne 9.12.2015, č.j. 3 Afs 163/2015-63).

Co se týká námítky, že v daném případě měla být daň stanovena podle pomůcek, žalobce neprokázal, že by určitou část zboží v tvrzeném rozsahu od deklarovaných dodavatelů přijal. Proto nebylo důvodu přistoupit ke stanovení daně podle pomůcek, které je namístě ve zcela jiných situacích, kdy je potřeba náhradním způsobem kvalifikovaně odhadnout základ daně a daň, aby se jím vypočítané částky co nejvíce blížily skutečné realitě příjmů a výdajů daňového subjektu a zachytily tak ekonomickou realitu daňového subjektu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27.7.2006, č.j. 2 Afs 207/2005-55, č. 1472/2008 Sb. NSS). V nyní posuzovaném případě ale nebylo důvodu, aby správce daně pomocí pomůcek odhadoval náklady dle výdajů, jejichž uskutečnění dle předložených dokladů nebylo vůbec prokázáno; žalobce proto nemůže nyní s úspěchem tvrdit, že právě tato konkrétní plnění použil pro realizaci své ekonomické činnosti a získání výnosů.

Není také důvodná námitka, že by snad správce daně žalobci neuznal vůči jeho příjmům výdaje žádné; ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2009 z napadeného rozhodnutí žalovaného plyne, že vyloučené výdaje činily 17 % z celkových výdajů žalobce, v roce 2010 činily 22,5 % z celkových výdajů žalobce a v roce 2011 činily 31% z celkových výdajů žalobce, což žalobce v žalobě nečiní nikterak sporným.

Soud tak neshledal žádný z uplatněných žalobních bodů důvodným a nad rámec uplatněných žalobních bodů nezjistil žádnou vadu, jež by způsobovala nepřezkoumatelnost či měla za následek nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí a k níž by musel přihlížet z úřední povinnosti.

Soud proto žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

IV. Náklady řízení

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 větu první 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, jež důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, a proto mu právo na náhradu nákladů řízení proti žalovanému nenáleží; to náleží žalovanému. Tomu však žádné náklady vynaložené nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly, proto mu nebylo přiznáno právo na náhradu nákladů řízení.

P o u č e n í :

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s.ř.s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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 10. ledna 2018

Za správnost vyhotovení:
R. L.

David Raus, v.r.
předseda senátu