



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: **Xprofi, s.r.o.**, se sídlem Žižkova 1683/13, Jihlava, 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 22.9.2015, č.j. 31471/15/5300-22444-711307 a č.j. 31425/15/5200-11434-711322,

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 22.9.2015, č.j. 31425/15/5200-11434-711322, kterým byl změněn dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Kraj Vysočina (dále jen „správce daně“) ze dne 7.3.2014, č.j. 451016/14/2901-24801-707613, tak, že se výše žalobci doměřené daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010 mění z částky 451 820 Kč na částku 441 940 Kč a uložené penále z částky 90 364 Kč na částku 88 388 Kč. Podle žalovaného žalobce prokázal vynaložení nákladů ve výši 52 450 Kč v souvislosti

s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů podle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“).

Žalobce se podanou žalobou dále domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 22.9.2015, č.j. 31471/15/5300-22444-711307, kterým byla zamítnuta odvolání žalobce a potvrzena níže uvedená rozhodnutí správce daně:

- dodatečný platební výměr ze dne 7.3.2014, č.j. 451068/14/2901-24801-707613, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období leden 2010 ve výši 21 400 Kč a uloženo penále ve výši 4 280 Kč,
- dodatečný platební výměr ze dne 7.3.2014, č.j. 451097/14/2901-24801-707613, kterým byla žalobci doměřena DPH za zdaňovací období únor 2010 ve výši 14 800 Kč a uloženo penále ve výši 2 960 Kč,
- dodatečný platební výměr ze dne 7.3.2014, č.j. 451259/14/2901-24801-707613, kterým byla žalobci doměřena DPH za zdaňovací období březen 2010 ve výši 73 640 Kč a uloženo penále ve výši 14 728 Kč,
- dodatečný platební výměr ze dne 7.3.2014, č.j. 451359/14/2901-24801-707613, kterým byla žalobci doměřena DPH za zdaňovací období červenec 2010 ve výši 8 100 Kč a uloženo penále ve výši 1 620 Kč,
- dodatečný platební výměr ze dne 7.3.2014, č.j. 451382/14/2901-24801-707613, kterým byla žalobci doměřena DPH za zdaňovací období září 2010 ve výši 160 213 Kč a uloženo penále ve výši 32 042 Kč,
- dodatečný platební výměr ze dne 7.3.2014, č.j. 451491/14/2901-24801-707613, kterým byla žalobci doměřena DPH za zdaňovací období říjen 2010 ve výši 115 502 Kč a uloženo penále ve výši 23 100 Kč,
- dodatečný platební výměr ze dne 7.3.2014, č.j. 451523/14/2901-24801-707613, kterým byla žalobci doměřena DPH za zdaňovací období listopad 2010 ve výši 83 021 Kč a uloženo penále ve výši 16 604 Kč.

Co se týká dodatečných platebních výběrů ze dne 7.3.2014, č.j. 451282/14/2901-24801-707613, č.j. 451303/14/2901-24801-707613 a č.j. 451336/14/2901-24801-707613, ve věci doměření DPH za zdaňovací období duben, květen a červen 2010, žalovaný odvolací řízení zastavil, neboť žalobce neodstranil vady odvolání bránící řádnému projednání věci.

I. Shrnutí žalobní argumentace

Žalobce namítá, že z důvodu rozporů v čestných prohlášeních nelze rezignovat na další dokazování; žalovaný tak měl v dokazování pokračovat a vzniklé rozpory odstranit výsledky svědků. Dokazování bylo podle žalobce neúplné a správce daně řádně nezjistil skutkový stav. Žalovaný sice neuznal náklady vynaložené na pořízení operativních služeb provedených na zakoupených elektroměrech (repase), ovšem pak není podle žalobce logické, aby byly zdaněny příjmy žalobce z následného prodeje repasovaných elektroměrů v plné výši bez přihlédnutí k předmětným službám. Žalobci byla stanovena daňová povinnost dokazováním, přestože u něj byla zpochybněna

převážná část účetnictví a v důsledku toho nebyly uznány nároky na odpočet DPH na vstupu a náklady na operativní služby na elektroměrech od jeho dodavatelů. Proto bylo třeba v daném případě odhadnout, jakou částku žalobce za repase elektroměrů vynaložil, a daň měla být stanovena podle pomůcek.

Podle žalobce správní orgány dospěly k závěru o neunesení důkazního břemena žalobce, aniž by zkoumaly příčinu nekontaktnosti dodavatelů žalobce a nesrovnalosti v jejich výpovědích. Dodavatelé přitom mohli mít zájem na nepravdivé výpovědi z důvodu nepřiznání a neodvedení daně za služby dodané žalobci. Podle žalobce žalovaný opírá svoji argumentaci pouze o pochybnosti, domněnky a nesrovnalosti v písemnostech, svědeckých výpovědích a o nekontaktnost dodavatelů. Podle žalobce žalovaný nedostál své zákonné povinnosti prokázat, že žalobcem tvrzené skutečnosti nenastaly či alespoň nastat nemohly.

Žalovaný přitom nezkoumal žádné relevantní skutečnosti, na jejichž základě by tvrzení žalobce mohl vyvrátit. Žalobce upozorňuje, že není pochyb o fyzické existenci jeho dodavatelů; pokud oni plnění nepřiznali a neodvedli daň, nelze z této skutečnosti dovodit závěr o neunesení důkazního břemena žalobce.

S ohledem na výše uvedené skutečnosti žalobce navrhuje, aby soud žalobou 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 nesouhlasí se žalobou, přičemž odkazuje na argumentaci uvedenou v napadených rozhodnutích a uvádí, že nekontaktnost dodavatelů nebyla jediným důvodem pro neuznání nákladů vynaložených žalobcem, nýbrž jednou z pochybností správce daně.

Žalovaný zdůrazňuje, že správce daně za účelem zjištění skutečností rozhodných pro stanovení daně provedl v rámci odvolacího řízení doplnění dokazování a vyhověl návrhům žalobce na dokazování výslechy svědků. Ani nově předloženými důkazními prostředky, v návaznosti na důkazní prostředky předložené v průběhu daňové kontroly, nebyl žalobce schopen dostatečným způsobem prokázat, že předmětné služby proběhly tak, jak tvrdí.

Žalovaný má tvrzení, že svědci vypovídali nepravdivě s úmyslem žalobce poškodit, za situace, kdy žalobce sám nebyl schopen svá tvrzení prokázat, za ryze účelové.

Ke tvrzení, že žalobci byly zdaněny příjmy bez ohledu na pořízené práce, žalovaný uvádí, že provedení operativních služeb na zakoupených elektroměrech žalobce v průběhu daňového řízení neprokázal. Správní orgány přitom nezpochybnilly nákup a prodej elektroměrů a nevyloučily ze základu daně náklady související s nákupem elektroměrů. V daném případě tak zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek nebyly splněny.

Taktéž žalovaný setrval na svém procesním stanovisku po celou dobu řízení před zdejším 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, bez jednání za splnění podmínek podle § 51 odst. 1 s.ř.s. a dospěl k závěru, že žaloba je nedůvodná.

Z rozhodnutí žalovaného ve spojení se zprávou o daňové kontrole č.j. 421714/14/2901-05402-706934 plyne, že v případě služeb poskytnutých čtyřmi dodavateli - Pentangeli, s.r.o. (dále jen „Pentangeli“), Euro Building & Forest s.r.o. (dále jen „Euro Building“), Doryna Company, s.r.o. (dále jen „Doryna“) a LKWServis, s.r.o. (dále jen „LKWServis“) žalobce neprokázal realizaci služeb dle předložených dokladů těmito dodavateli.

Podstatou sporu mezi účastníky tedy je, zda správní orgány prokázaly skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost žalobcem předložených daňových dokladů, a v návaznosti na to posouzení, zda žalobci vznikl nárok na odpočet daně za zdaňovací období měsíců leden až prosinec 2010 ve smyslu § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“), v souvislosti s přijetím plnění od deklarovaných dodavatelů a zda žalobce prokázal, že se v případě výdajů za tyto deklarované služby (v celkové výši 2 316 615 Kč) jedná o náklad vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 odst. 1 ZDP ve zdaňovacím období roku 2010.

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 zúčtován, 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.).“

Co se týká DPH, její princip je postaven na nepřímém odvodu této daně ve prospěch státního rozpočtu prostřednictvím plátce daně. Tato daň je součástí ceny za žalobcem nabízené a uskutečněné zdanitelné plnění. Zákon o DPH však po splnění stanovených podmínek dává možnost plátcí daně tuto daň ze státního rozpočtu, do něj odvedenou jinými plátcí, získat zpět, a to formou odpočtu daně. Odpočet DPH je veřejnoprávním nárokem, jehož uplatnění je možné pouze za zákonem stanovených podmínek. Plátce, který uplatňuje odpočet DPH, musí oprávněnost nároku deklarovaného v daňovém přiznání správci daně prokázat. Pro přiznání odpočtu na DPH přitom musí být kumulativně splněny mj. dvě základní podmínky, a sice 1) prokázání přijetí zdanitelného plnění (tj. že zboží bylo fakticky dodáno či služby poskytnuty) a 2) že tato přijatá zdanitelná plnění byla použita pro uskutečnění ekonomické činnosti. „...nárok na odpočet daně z přidané hodnoty vzniká tehdy, pokud plátce použije přijaté zdanitelné plnění pro uskutečnění své ekonomické činnosti za splnění dalších zákonem vymezených podmínek (§ 72 a následující zákona o dani z přidané hodnoty). Daňový doklad proto per se není poukázkou na vznik nároku na odpočet daně: aby mu mohla být přisouzena důkazní hodnota ve smyslu § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, musí věrně zobrazovat právě faktickou stránku věci - tj. přijetí zdanitelného plnění. Neodpovídají-li některé nebo dokonce všechny údaje uvedené na daňovém dokladu skutečnosti, nelze mechanismus předvídaný v § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty využít. Jinými slovy obecně sice samotné předložení formálně bezvadného daňového dokladu postačuje k prokázání vzniku nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, avšak vzniknou-li správci daně pochybnosti o správnosti údajů na tomto dokladu, resp. pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění či naplnění jiných zákonných podmínek pro uplatnění odpočtu daně, ztrácí daňový doklad svoji důkazní hodnotu předvídanou v § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty a nárok na odpočet daně je třeba prokazovat dalšími způsoby předvídanými daňovým řádem...“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16.3.2010, č.j. 1 Afs 10/2010-71).

Napadá-li žalobce závěr správce daně a žalovaného, že své důkazní břemeno v tomto ohledu neunesl, nemůže být s touto argumentací úspěšný z níže uvedených důvodů.

Ze správního spisu vyplynulo, že se v případě neuznaných plnění od uvedených dodavatelů mělo jednat o operativní služby, jež měly podle žalobce spočívat v repasi nakoupených elektroměrů (výměna štítků, změna nastavení, čištění, fixace na paletách, balení), které žalobce dále prodával.

Správce daně v rámci daňové kontroly vyzval žalobce (výzva ze dne 20.12.2012, č.j. 303439/12/314932706934) mimo jiné k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daňové povinnosti, přičemž specifikoval jednotlivé skutečnosti, které by

měly být prokázány, a případně jakými prostředky má žalobce prokázat oprávněnost nároku na odpočet daně. Jednatel žalobce J. Č. se k výzvě správce daně nejprve vyjádřil převážně k dodávkám zboží, které nebyly správcem daně nikterak zpochybněny.

Pokud jde o výše uvedenými dodavateli vyfakturované operativní služby, správce daně požádal Finanční úřad pro hlavní město Prahu o prověření skutečností týkajících se mimo jiné obchodu s elektroměry, a to zejména toho, kdy a kde byly fakturované služby související s elektroměry provedeny a kdo je provedl. Dle odpovědí dožádaných správců daně nebyly požadované skutečnosti zjištěny, neboť deklarovaní dodavatelé Euro Building, LKWServis, Doryna a Pentangeli sídlili na virtuální adrese, jejich místo podnikání nebylo zjištěno a se správcem daně nekomunikovali.

Ze správního spisu dále vyplynulo, že fakturované operativní služby měly být podle předávacích protokolů o provedených pracích prováděny v Jihlavě nebo v Lukách nad Jihlavou. J. K., jednatel dodavatele elektroměrů Kytler Jindřich s.r.o. (dále jen „Kytler“), odmítl sdělit dožádanému správci daně konkrétní místo dodání zboží. Podle faktur bylo zboží jeden den dodáno a druhý den již upravené odesláno konečnému odběrateli - EKO MB s.r.o. a Křížík Trading s.r.o. Dále bylo zjištěno, že žalobce neměl k dispozici vlastní či pronajaté prostory, ve kterých by operativní služby mohly být prováděny.

Správce daně tak dovodil, že žalobce neprokázal, že předmětné služby byly provedeny podle předložených faktur. S výsledkem kontrolního zjištění byl žalobce seznámen dne 28.6.2013 (protokol č.j. 1074977/13/2901-05402-706934).

V rámci vyjádření k výsledku kontrolního zjištění jednatel žalobce mimo jiné uvedl, že žalobce nakupuje elektroměry za účelem jejich zhodnocení a dalšího prodeje. Dále uvedl, že služby i dopravu prováděl sám, ostatní převozy zajišťovali smluvní partneři. Práce prováděl jednatel žalobce J. Č. osobně na pobočce s rodinnými příslušníky. V pronajatém skladě v Třebíči a v Jihlavě si pracovníky zajišťovali dodavatelé, se kterými měl žalobce uzavřenu smlouvu. V případě, že žalobce nezládal plnit zakázky sám, objednal si služby u subjektů, které mu je zajistily a vyfakturovaly a k těmto službám byly doloženy podepsané smlouvy a faktury. Jednatel žalobce dále uvedl, že na dodavatele Euro Building již kontakt nemá a neobchoduje s ním, doložil však příslušnou smlouvu. Co se týká dodavatele LKWServis, jednatel žalobce také doložil smlouvu, avšak odmítl jej kontaktovat z důvodu obav, neboť tento dodavatel je šetřen orgány Policie ČR.

Žalobce dále doložil vzor smlouvy od Unie pro rozhodčí a mediační řízení ČR, kopii vyrozumění o zápisu provozovny do živnostenského rejstříku a výpis z živnostenského rejstříku, fotodokumentaci skladu ARGO s.r.o. (dále jen „ARGO“) a provozovny žalobce v Lukách nad Jihlavou (rodinný dům s dvojgaráží sloužící jako dílna s sklad), fotografie elektroměrů před a po provedení operativních služeb, kopii faktury pro odběratele Kytler o přefakturování zprostředkování prodeje plachty na přívěs, čestná prohlášení J. K. včetně výpisu z obchodního rejstříku, T. O. (bývalého jednatele Pentangeli), V. B. (bývalého jednatele Doryna) a ARGO, smlouvu o skladování s ARGO a výpis z obchodního rejstříku tohoto subjektu.

Žalobce dále doložil vyjádření jednatele EKO MB s.r.o., Ing. J. Š., že předmětná společnost nakupuje od žalobce vyřazené elektroměry na základě jednotlivých objednávek.

Správce daně dále prostřednictvím webové adresy <http://archive.org/web/web.php>, jež zachycuje historii internetových stránek od roku 1996 do roku 2014, ověřil historii internetových stránek údajných dodavatelů žalobce. Tak bylo zjištěno, že Pentangeli, Euro Building, Doryna ani LKWServis žádné internetové stránky neměly a nemají.

Správce daně s ohledem na výše uvedené ve zprávě o daňové kontrole uzavřel, že samotné dodavatelské faktury, smlouvy, dodací listy, doklady o úhradě faktur a čestná prohlášení J. K., T. O., V. B. a ARGO neprokazují, že se předmětná plnění uskutečnila uvedenými dodavateli v tvrzeném obsahu a rozsahu. Dle správce daně žalobce nepředložil žádný důkazní prostředek, který by osvědčil, že deklarovaní dodavatelé za deklarované ceny fakticky uskutečnili plnění dle předložených faktur v tvrzeném rozsahu, a nevyvrátil pochybnosti správce daně. Podle správce daně pochybnosti přetrvávaly s ohledem na nekontaktnost dodavatelů, když nemohlo být ověřeno, zda se deklarovaná plnění uskutečnila způsobem, jak o nich žalobce účtoval, a přitom výsledk nelze pro účely dokazování nahradit čestným prohlášením předloženým daňovým subjektem. Dále pochybnosti plynuly z toho, že deklarovaní dodavatelé sídlí na virtuální adrese a nemají žádné webové stránky a tedy ani funkční e-shop. Pokud jde o průběh deklarovaných operativních služeb, pochybnosti vyvstaly o místu dodání elektroměrů před provedením operativních služeb a též o době zpracování, neboť podle faktur bylo zboží jeden den dodáno a druhý den již upravené odesláno konečnému odběrateli. Dle správce daně žalobce jednoznačně, přehledně a důvěryhodně nepopsal průběh realizace transakcí s dodavateli operativních služeb.

Na základě podaného odvolání správce daně předvolal jako svědka V. B., T. O., P. S. (bývalého jednatele LKWServis), L. M. (bývalého jednatele Euro Building) a J. K.

Co se týká svědectví J. G., jednatele Euro Building, správce daně obdržel od Policie ČR sdělení, že předvedení není možné, neboť se nenachází na uvedené adrese a jiná adresa nebyla Policii ČR známa.

Z výpovědi svědka V. B. vyplynulo, že dodavatel Doryna se zabýval nákupem a prodejem stavebního materiálu a zboží, pracovních potřeb pro stavebnictví a náhradních dílů k pracovním strojům, prováděl stavební zakázky. Činnost tento subjekt vykonával v provozovně v Jihlavě a podle V. B. „možná“ i v Brně. V. B. uvedl, že zná žalobce a s J. Č. byl v kontaktu, nicméně nevěděl, jaké konkrétní služby pro něj vykonal. Uvedl, že příslušné dokumenty již nemá a společnost prodal. Vzpomněl si však, že žalobci dodal náhradní díly k automobilům. Dále V. B. zmínil poskytování dalších služeb, konkrétně šlo o přebalování zboží, „pravděpodobně“ elektroměrů, které byly zřejmě starší či použité; tyto služby probíhaly tak, že elektroměry, které přivezl J. Č., byly roztrženy, neopravitelné byly rozebrány na náhradní díly a opravitelné byly opraveny. V. B. uvedl, že tyto služby poskytl žalobci pravděpodobně jednou či dvakrát, obchodní spolupráce se zaměřovala více na dodávky náhradních dílů. Služby byly podle svědka prováděny zřejmě v Lukách nad Jihlavu u jednatele žalobce či v Bedřichově. V. B. dále uvedl, že pracovníky

(živnostníky) na tyto služby najal T. O., on sám tyto pracovníky nekontroloval, práci organizoval J. Č. O provedených službách byly sepisovány předávací protokoly. Dále uvedl, že služby byly zřejmě hrazeny hotově J. Č. poté, co V. B. vystavil fakturu. Co se týká dopravy od dodavatele k odběrateli, tu si zajišťoval J. Č. Balení zboží na palety zajišťoval V. B. sám. Funkčnost elektroměrů kontrolovali najatí pracovníci, T. O. platil V. B. převodem, některé platby byly provedeny i hotovostně (protokol o výsledku svědka č.j. 252403/15/2901-60562-706934 ze dne 29.1.2015).

Z výpovědi svědka T. O. vyplynulo, že činnost Pentangeli spočívala v zajišťování repase elektroměrů prostřednictvím najatých živnostníků, nikoli vlastních zaměstnanců, a dodávání náhradních dílů. T. O. následně kontroloval jejich funkčnost, pomáhal se zabalením a naskládáním na palety a vystavoval doklady. S najatými živnostníky byly uzavřeny smlouvy o dílo, živnostníci pocházeli podle něj pravděpodobně z Brna. Po zhotovení prací byly předávány předávací protokoly. T. O. žádné doklady k dispozici neměl, neboť společnost prodal. Operativní služby byly prováděny v garáži u J. Č. v Lukách nad Jihlavou, asi dvě akce byly provedeny v Bedřichově, pokud jde o konkrétní prostory, ty si T. O. nevybavil. Opravené elektroměry byly podle svědka umísťovány na palety a baleny do fólií a takto byly předány J. Č. k expedici, a to přímo v garáži nebo v prostorách v Bedřichově. Zapláceno bylo většinou v hotovosti, někdy bezhotovostně. K předloženým fakturám T. O. uvedl, že se jedná o jeho razítko, písmo i podpis. T. O. dále uvedl, že na jedné paletě se nacházelo přibližně 200 kusů a že elektroměry byly odebírány od brněnské společnosti, jejíž název si nevybavil, nicméně tento subjekt podle T. O. spolupracoval s E.ON. Uvedl též, že se jednalo o více typů elektroměrů DC3 a DC4 od více výrobců, na jejichž názvy si ale nevzpomněl (protokol o výsledku svědka ze dne 29.1.2015, č.j. 252445/15/2901-60562-706934).

Z výpovědi svědka P. S. vyplynulo, že LKWServis prodávala pneumatiky, čelní skla, náhradní díly, autokosmetiku, poskytovala odtahovou službu. Pronajaté provozovny měla tato společnost v Třebíči a Třebšti. Svědek uvedl, že zná J. Č. a že pro žalobce činnost v malém rozsahu prováděl. Byly čištěny elektroměry, vyměňována skla a zboží bylo baleno do fólií. Předmětnou činnost vykonávali brigádníci a živnostníci, a to nárazově, přičemž prováděli i kontrolu. Služby byly prováděny v dílně v Chlumu u Jihlavy. Předávání a přebírání probíhalo podle toho, kdo byl přítomen v prostorách firem. Petr Svoboda prováděl kontrolu sám třikrát do měsíce namátkově. Smlouvy o dílo pravděpodobně existovaly, svědek je však již k dispozici neměl. Svědek dohledal tři faktury, potvrdil jejich vystavení a razítko, a uvedl, že se domnívá, že vše bylo hrazeno převodem na účet (protokol o výsledku svědka č.j. 520431/15/2901-60562-706934 ze dne 17.3.2015).

Z výpovědi svědka I. M. vyplynulo, že Euro Building neprováděla žádnou ekonomickou činnost, o žalobci nikdy neslyšel, J. Č. nezná. Euro Building neměla zaměstnance ani brigádníky, svědek žádné faktury nikdy nevystavil ani nepodepsal; ke správcem daně předložené faktuře uvedl, že ji nezná a že podpis na ní uvedený není jeho. Plnou moc nikomu neuděloval (protokol o výsledku svědka č.j. 939932/15/2901-60562-706934 ze dne 28.4.2015).

Z výpovědi svědka J. K. vyplynulo, že hlavní činností Kytler byla autodoprava a obchod a služby, faktické místo podnikání bylo v Plané nad Lužnicí, případně i v Lukách nad Jihlavou - zde konkrétní adresu svědek neznal, nicméně uvedl, že místo si pamatuje. Svědek dále uvedl, že žalobci prodal vozidlo a technické průmyslové měřidlo a že platby probíhaly vždy převodem, doklady jsou k dispozici u správce daně, na transakcích se podílel svědek a jednatel žalobce J. Č. Technicko-servisní činnost na předmětu dodávky technických průmyslových měřidel svědek neprováděl, tu prováděl pravděpodobně J. Č. (protokol o výsledku svědka č.j. 332125/15/2901-60562-706934 ze dne 24.2.2015).

Dále správce daně provedl místní šetření v provozovně žalobce Luka nad Jihlavou, Ve Žlabu 740, kde měly být operativní služby prováděny. V rámci místního šetření jednatel žalobce J. Č. sdělil, že hlavním dodavatelem žalobce byl Kytler, který byl i odběratelem, neboť po repasích odebíral zboží zpět. Převahu všech elektroměrů zajišťoval žalobce svými vozidly, která již prodal, a pokud jde o přepravní listy, ty nevedl. Elektroměry se převážely z Tábora od Kytler do Luk nad Jihlavou, na adresu ve Žlabu 740, nebo do skladu ARGO v Třebíči Borovině. Současně bylo zboží skladováno u Kytler v Plané nad Lužnicí. V roce 2010 se jednalo o množství elektroměrů ve stovkách palet. J. Č. dále uvedl, že dle skladové evidence konečný zůstatek ke dni 31.12.2010 činil 7 500 kusů, přičemž skladová evidence je vedena na jedno místo, skladové pohyby dle jednotlivých skladovacích prostor vzhledem ke druhu komodity nebyly evidovány. Nakládku elektroměrů zajišťoval J. K., u toho J. Č. nebyl. Zajišťoval až vykládku, neboť vozidla měla sklápěcí plošinu, ze které si paletovacím vozíkem tyto palety skládal sám. Ve skladu v Třebíči vykládku vozidla zajišťoval skladník prostřednictvím vysokozdvizného vozíku, rovněž zajišťoval i zpětnou nakládku vozidla. Operativní služby probíhaly buď v prostorách žalobce (Luka nad Jihlavou, Třebíč, Planá nad Lužnicí) nebo si je dodavatelé odváželi do svých prostor, přesné místo však neznal. Předávání a přebírání probíhalo formou přefakturace, přičemž za repasi od subdodavatelů byla účtována cena 15 Kč za elektroměr. Přijetí zboží bylo potvrzeno dodacím listem a protokolem o operativních službách, které byly vzájemně potvrzeny. Po repasi byly elektroměry odepsány a odevzdány zpět na sklad J. K. dle původního počtu elektroměrů. Podle J. Č. repase jednoho elektroměru podle druhu poškození trvala od jedné do pěti minut. Vzhledem ke druhu komodity, která je v prvotním stádiu nakupována za 30 až 50 Kč či dokonce pouze na váhu, je na konci tohoto řetězce účtováno 500 až 600 Kč. Významným odběratelem žalobce byla Ukrajina, přičemž předmětný obchod byl téměř zastaven vlivem války (protokol č.j. 508744/15/2901-60562-706934 ze dne 16.3.2015).

Žalobce následně navrhl výsledky J. F. a K. M., kteří měli pracovat pro Euro Building v roce 2010.

Správce daně však zjistil, že K. M. byl v předmětném období studentem, byl veden jako nezaopatřené dítě po ukončení povinné školní docházky a od 1.7.2010 do 31.7.2010 a 1.8.2011 do 31.8.2011 byl zaměstnán u jiné společnosti. Pokud jde o J. F., ten byl v dotčeném období poživitelem starobního důchodu a nebyl ani zaměstnancem ani osobou samostatně výdělečně činnou. K provedení svědeckých výpovědí J. F. a K. M. tak žalovaný s ohledem na zjištěné skutečnosti nepřistoupil.

S ohledem na výše uvedené se zdejší soud především ztotožňuje se žalovaným, že ani doplněním dokazování správcem daně v rámci odvolacího řízení nebylo prokázáno, že by tvrzené služby proběhly tak, jak žalobce tvrdil.

Pokud jde o výpovědi zástupců deklarovaných dodavatelů, tak L. M. za Euro Building jakoukoli spolupráci se žalobcem vyloučil a J. G. se nepodařilo dohledat. Svědecké výpovědi jednatelů zbývajících dodavatelů operativních služeb pak obsahovaly rozpory, nadto tyto osoby odlišně vypovídaly v rámci podání vysvětlení orgánům Policie ČR.

V. B. v rámci vysvětlení podaného u Policie ČR dne 30.9.2014 uvedl, že o elektroměrech nic neví, pro žalobce dodával autodíly na nákladní vozidla a poskytoval práce spočívající v čištění palet a zboží; po předložení faktury FP/2010179 č. 3010 její vystavení potvrdil. Uvedl také, že platby byly spíše bezhotovostní (úřední záznam č.j. KRPH-74717-14/TČ-2014-160781).

P. Z., který byl jednatelem LKWServis od 8.9.2010 do 27.12.2011, Policii ČR dne 8.10.2014 sdělil, že byl tzv. bílým koněm, nikdy neměl žádné pravomoci, žalobce nezná a žádné práce neprovedl, faktury č. 10010088, 10010090 a 10010137 nevystavil a nepodepsal (úřední záznam č.j. KRPH-96209-2/ČJ-2014-051081-RM).

T. O. v rámci vysvětlení podaného Policii ČR dne 29.9.2014 uvedl, že žalobci dodával převážně náhradní díly do nákladních vozidel, popřípadě poskytoval různé služby; pokud se u zboží při přepravě poškodil obal, najímal si subdodavatele, kteří zboží znovu zabalili. K předloženým fakturám uvedl, že elektroměry nedodával, nemá s nimi nic společného, pouze najal pracovníky z Pardubického kraje, práce probíhaly v halách v Lukách. Uvedl, že pracovníci elektroměry balili nebo čistili a měnili štítky (úřední záznam č.j. KRPJ-74717-12/TČ-2014-160781).

Žalovaný dále poukázal na to, že při opakovaném vysvětlení na Policii ČR (úřední záznam ze dne 23.2.2015, č.j. KRPJ-74717-68/TČ-2014-160781), tedy až po konání svědecké výpovědi u správce daně, T. O. svou výpověď změnil a uvedl, že zakázky získal přes V. B., na opravy elektroměrů měl tři pracovníky přes pracovní agenturu z Pardubic, přičemž prováděl kontrolu funkčnosti elektroměrů tak, že měřil odpor ohmmetrem; průměrná hodnota repasovaného elektroměru mohla být okolo 2 000 Kč za kus. T. O. dále uvedl, že práce byly prováděny u pana Č. v garáži v Lukách a dvakrát též v Bedřichově.

Žalovaný také poukázal na vysvětlení podané orgánům Policie ČR jednatelem žalobce J. Č., který uvedl, že P. S. viděl, ale nikdy s ním nejednal (úřední záznam ze dne 21.2.2013, č.j. KRPJ-4253-335/TČ-2012-160081).

Zdejší soud se tak zcela ztotožňuje se žalovaným, že výpovědi svědků nejenže neobsahovaly podstatné informace ohledně způsobu a místa provádění repasí elektroměrů, ale především jsou výpovědi svědků s ohledem na výše specifikované odlišnosti v jejich tvrzení před správcem daně a orgány Policie ČR coby důkazní prostředky nevěrohodné. Žalovaný se jejich obsahem v napadeném rozhodnutí podrobně zabýval a poukázal jednak na shodné pojmy, jež svědci používali, dále na to, že se svědci odvolávali především na najaté živnostníky či pracovníky, a přestože si

detaily realizace nevybavovali, např. si nepamatovali ani název pracovní agentury či jména pracovníků (živnostníků), pamatovali si přesný název typu elektroměru. Rozpory vyplynuly též z popisu, jak probíhaly platby za služby, z toho, že J. Č. a P. S. tvrdili, že se osobně neznají, atd. (v podrobnostech zdejší soud odkazuje na stranu 17 až 18 rozhodnutí žalovaného č.j. 31471/15/5300-22444-711307, resp. stranu 21 až 22 rozhodnutí žalovaného č.j. 31425/15/5200-11434-711322).

Dále žalovaný odkázal na úřední záznamy od Policie ČR o podaných vysvětleních B. B., bývalého jednatele odběratele žalobce Křížík Trading, s.r.o., a Ing. J. Š., jednatele odběratele žalobce EKO MB s.r.o. J. Š. uvedl, že nakupoval od žalobce elektroměry, a to přibližně 30 europalet s cenou 12,50 Kč za kilogram, přičemž dopravu platil J. Č. Předmětem byly vyřazené elektroměry od společnosti E.ON a ČEZ. Uvedl dále, že elektroměry byly dobře zabalené na paletě a byly dodány v čistém stavu. Jednalo se konkrétně o třífázové a jednofázové elektroměry a dodávky byly hrazeny platebními příkazy, přesné druhy elektroměrů nedokázal sdělit. Jeho pracovníci poté elektroměry rozebrali a vytrídili druhotné suroviny jako měď, hliník, mosaz a železo, kterou dále prodal (úřední záznam ze dne 8.4.2015, č.j. KRPC-47706-2/ČJ-2015-020181). B. B. uvedl, že jej oslovil J. Č. s nabídkou prodeje použitých funkčních elektroměrů. Vzorky jeho společnost poskytla obchodním partnerům v Německu a podle zájmu německé společnosti byly nakupovány elektroměry, v roce 2010 se jednalo přibližně o 22 000 kusů. Na elektroměrech nebyly prováděny žádné úpravy, balení, čištění, štítkování ani kontrola funkčnosti. Elektroměry byly nakupovány zabalené na paletách po 200 kusech, vyzvedány osobně od J. Č. jednou ve velkoobchodu pneumatik v Jihlavě a dále ve skladu blízko Jihlavy. Elektroměry odvážel dopravce Kytler do Německa. Elektroměry byly nakupovány za cenu 30 až 35 Kč za kus a poté byly prodávány za cenu 1,7 až 1,9 EUR za kus dle aktuální ceny na trhu, platba probíhala vždy bankovním převodem. B. B. nevěděl, kde J. Č. elektroměry nakupoval, poznal však, že pochází od společností E.ON a ČEZ (úřední záznam ze dne 21.5.2015, č.j. KRPS-112382-2/ČJ-2015-010171-DOŽ).

Žalovaný z výše uvedeného dovodil, že provádění operativních služeb není logicky opodstatněné, jestliže odběratel J. Š. tyto elektroměry dále rozebral na jednotlivý sběrný odpad; podle žalobce tedy měly být prováděny repase na přístrojích, které měly být znehodnoceny. Odběratel B. B. uvedl, že dodával do Německa, avšak žalobce v rámci místního šetření zmiňoval Ukrajinu. Podle žalovaného tak vyjádření odběratelů potvrdila pouze odběratelsko-dodavatelský vztah mezi žalobcem a zmíněnými subjekty, který však rozporován nebyl.

Předložil-li žalobce dne 8.7.2013 fotografie, z nichž vyplývá, že některé elektroměry byly opatřeny plombami, tak z toho lze podle žalovaného dovodit, že do přístroje nebylo neodborně zasahováno. Z předmětných fotografií však není podle žalovaného zřejmé, kdy byly pořízeny, a nejsou na nich patrné ani žádné osoby provádějící operativní služby. Pokud některé z předložených fotografií zachycují demontované elektroměry, musela být podle žalovaného plomba odstraněna a po vyčištění (repasi) přístroj opět zaplombován. V průběhu daňového řízení nebylo zjištěno, kdo elektroměry po repasi opatřil plombami. Žalovaný upozornil, že oprávnění používat plombovací kleště přitom mají osoby s odbornou způsobilostí, tj. s živnostenským

listem vydaným pro obor činnosti výroby, instalace a opravy elektrických strojů a přístrojů, elektronických a telekomunikačních zařízení, a též oprávnění, jež vydává kalibrační centrum. Ke každému přístroji, který je opatřen plombou, musí být vystaven protokol s údaji o osobě, která jej měřila, jakým způsobem a v jaké toleranci. Elektroměry bez kalibrace jsou přitom určeny pouze pro vlastní užití majitele; dle ekonomického registru ARES J. Č., T. O., V. B. ani P. S. neměli živnostenské oprávnění v uvedeném oboru. Na fotografii označené jako „elektroměr před repasem – operativní služby – očištění, složení, výměna dílů“ jsou navíc podle žalovaného vyfotografovány i součástky, které nemohou být součástí žádného typu elektroměru.

Žalovaný dále vyšel z toho, že svědky zmiňovaná provozovna v Bedřichově, kde měly být též údajně prováděny operativní služby, nebyla nahlášena ani žalobcem ani žádným z údajných dodavatelů. Podle účetnictví žalobce bylo účtováno pouze o nájemném za prostory poskytnuté ARGO. V podaném vysvětlení ze dne 8.7.2013 přitom J. Č. uvedl, že operativní služby v rámci úspor prováděl na pobočce v Lukách nad Jihlavou s rodinnými příslušníky a že v pronajatém skladě v Třebíči a v Jihlavě si pracovníky zajišťovaly subjekty, se kterými měl žalobce uzavřenu smlouvu.

Žalovaný tak uzavřel, že tvrzení žalobce se měnila v průběhu daňového řízení až na informaci, že práce byly prováděny u žalobce v garáži; na začátku daňové kontroly J. Č. uváděl, že prováděl operativní práce na opravách elektroměrů pouze s rodinnými příslušníky. Žalovaný přitom zjistil, že žalobce nebyl dle výpisu z katastru nemovitostí ke dni 31.12.2010 vlastníkem žádných nemovitostí. Jednatel žalobce J. Č. pak poplatníkem daně z nemovitých věcí byl, ovšem v přiznání k dani z nemovitostí na zdaňovací období 2010 neuvedl žádnou samostatnou stavbu nebo nebytové prostory ani plochy pozemků, které by užíval k podnikání nebo v souvislosti s ním a změnu v užívání pozemků nenahlásil ani v letech 2011 až 2015. Podle zjištění z místního šetření by byla podle žalovaného navíc obtížná manipulace s paletami elektroměrů při nakládce a vykládce za pomoci vozidel se zdvihací plošinou, neboť provozovna v Lukách nad Jihlavou se nachází v mírném kopci. Ani svědecká výpověď J. K. nepřinesla žádné skutečnosti svědčící ve prospěch tvrzení žalobce ohledně dodavatelů operativních služeb.

Dále žalovaný upozornil na rozpory ohledně ceny za repase elektroměrů. Žalobce uváděl cenu za repasi elektroměru ve výši 15 Kč za kus, nicméně kupříkladu z faktury č. 2010217 vyplývá cena 705 Kč za kus a z faktury č. 2010263 cena 12,50 Kč za kus. Dále u faktur od Euro Building chybí jakákoliv konkretizace provedených služeb a z jediné faktury od Doryna cenu služby za kus nelze dovodit. Naopak T. O. Policii ČR sdělil, že průměrná hodnota repasovaného elektroměru mohla být okolo 2 000 Kč, což se podle žalovaného vymyká veškerým zjištěným skutečnostem.

Co se týká předložené evidence jízd dle výpisů jednotlivých tachografů vozidel (RZ ..., ..., ...), kterými měly být přepravována elektroměry, tak ani ta nemohla prokázat provedení operativních služeb; žalobce nepředložil knihu jízd a v rámci místního šetření dne 16.3.2015 uvedl, že dopravu prováděl žalobce svými vozidly pro vlastní potřebu a nebyly ani vedeny přepravní listy. Pokud jde o vozidla RZ ...a ..., z výpisu

celostátní databáze evidence vozidel s údaji ke dni 11.12.2014 vyplynulo, že ani jedno z těchto vozidel nebylo u daňového subjektu registrováno.

Žalovaný též poukázal na rozpory mezi žalobcem předloženým stavem zásob a inventarizací. Závěr, že zboží bylo jeden den dodáno a druhý den již odesláno, vychází z listin předložených žalobcem - kupříkladu z faktury přijaté č. 2010234, kterou vystavila dne 4.10.2010 Kytler ve věci prodeje elektroměrů a nekalibrovaných technických průmyslových měřidel, a faktury č. 20101230, vystavené následně dne 5.10.2010 žalobcem pro EKO MB s.r.o.

Co se týká skladovacích prostor, tak pouze ze smlouvy o skladování uzavřené mezi žalobcem a ARGO dne 21.5.2007 nelze dovodit provádění operativních služeb v dotčených prostorách. Dále žalovaný upozornil, že žalobce vedl skladovou evidenci z důvodu nízké kusové pořizovací ceny nerepasovaných elektroměrů na jedno skladové místo jako celek; nebyla tak vedena skladová evidence pro jednotlivá skladovací místa. Z předložené komplexní evidence nebylo patrné, že elektroměry byly předány a následně převzaty subdodavateli k provedení případných operativních služeb. Žalobce také nepředložil žádné smlouvy o zprostředkování osvědčující jeho tvrzení; předložen byl toliko vzor smlouvy, stažený z internetových stránek Unie pro rozhodčí a mediační řízení ČR. V předmětném vzoru smlouvy však není vyplněn zprostředkovatel, vyplněna je toliko hlavička žalobce jako objednatele a doplněn podpis žalobce s razítkem.

K návrhu žalobce ze dne 20.7.2015 na další výslech V. B. a T. O. žalovaný uvedl, že by byl nadbytečný, neboť tito svědci již vyslechnuti byli, nadto jejich rozporné svědecké výpovědi byly pouze jednou z mnoha pochybností, které v průběhu daňového řízení k údajným dodavatelům operativních služeb vyvstaly. Žalovaný tak neprovedení dalších navrhovaných výslechů svědků odůvodnil a zdejší soud se ztotožňuje s důvody, proč k dalšímu dokazování v odvolacím řízení nepřistoupil. Pokud správce daně přistoupí k výsledku svědka, pak je tomu tak proto, že svědecká výpověď může sloužit k prokázání skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Důvodem odmítnutí důkazního návrhu může být právě okolnost, že navrhovaný důkaz není schopen potvrdit ani vyvrátit tvrzené skutečnosti a není podstatný pro již zjištěný skutkový stav. S ohledem na nevěrohodnost a neprůkaznost svědeckých výpovědí V. B. a T. O. ve spojení s jejich vysvětleními u Policie ČR a již shromážděnými dalšími důkazními prostředky nebylo třeba se těchto osob opakovaně dotazovat na již položené otázky týkající se provádění služeb pro žalobce.

S ohledem na výše uvedené 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 neznamená, 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 žádá 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 námitku, že správce daně nesprávně odmítl čestná prohlášení V. B., T. O. a J. K. jako důkaz a že měl v dokazování pokračovat a vzniklé rozpory odstranit, k tomu zdejší soud uvádí, že správce daně tyto osoby, stejně jako další subjekty, vyslechl, nicméně ani takto provedené dokazování skutkové rozpory neodstranilo. Žalovaný přitom uvedené svědecké výpovědi podrobně vyhodnotil, a to i v souvislosti s podanými vysvětleními dotčených osob u Policie ČR. Nejvyšší správní soud navíc např. v rozsudku ze dne 12.12.2016, č.j. 6 Afs 246/2016-33, uvedl, že „*použití čestného prohlášení jako důkazu v daňovém řízení je vyloučeno (rozsudek ze dne 24. května 2006, č. j. 1 Afs 77/2005 - 43, č. 1049/2007 Sb. NSS); postavení čestného prohlášení namísto důkazního prostředku se ani podle nyní platného daňového řádu nezměnilo.*“. K tomu zdejší soud doplňuje, že za situace, kdy čestné prohlášení nemůže být bez dalšího důkazem prokazujícím skutečnosti v něm uvedené a kdy ani z dalšího dokazování nevyplývalo, že by deklarovaní dodavatelé repasi elektroměrů prováděli, správce daně a žalovaný správně čestná prohlášení jako důkaz nezohlednili.

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 skutečností 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).

Pokud jde o námitku, že správní orgány žalobci vyloučily nárok na odpočet DPH na vstupu u pořízeného zboží, resp. náklady na pořízení operativních služeb pro účely daně z příjmů, avšak příjmy z prodeje repasovaných elektroměrů ponechaly, zdejší soud uvádí, že v posuzované věci s ohledem na výše uvedené bylo zpochybněno, že žalobce přijal plnění v podobě operativních služeb, nicméně nebyl zpochybněn nákup ani další prodej elektroměrů. Správní orgány proto správně nepřihlédly pouze k těm nákladům, které měly být dle tvrzení žalobce zaplacený údajným dodavatelům za repase elektroměrů.

Co se týká námitky, že v daném případě měla být daň stanovena podle pomůcek, žalobce neprokázal, že tvrzené operativní služby mu vůbec byly poskytnuty. Pokud nebylo prokázáno, že se tyto další služby měly vůbec uskutečnit, 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 daň ohledně plnění, jejichž uskutečnění nebylo vůbec prokázáno; nebylo tedy co odhadovat.

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.

V. 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). Případně-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 30. listopadu 2017

Za správnost vyhotovení:
R. L.

David Raus, v.r.
předseda senátu