



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky a soudců Mgr. Ing. Veroniky Baroňové a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobkyně: **Ing. K. R.**, zastoupená Ing. Václavem Dvořákem, daňovým poradcem, se sídlem náměstí T. G. Masaryka 1, 261 81 Příbram proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 9. 2014, č. j. 23435/14/5000-14104-703916

t a k t o :

I. Žaloba se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení

O d ů v o d n ě n í :

Žalobkyně se včas podanou žalobou domáhala zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí žalovaného (dále také jako „napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů fyzických osob ze dne 18. 2. 2013, č. j. 216031/13/3307-05702-804444 vydaného Finančním úřadem pro Zlínský kraj, Územním pracovištěm v Rožnově pod Radhoštěm (dále jen „správce daně“). Jednalo se o dodatečný platební výměr, kterým byla žalobkyni doměřena daň z příjmů fyzických osob za

zdaňovací období roku 2010 ve výši 302 580 Kč a sděleno penále z doměřené daně ve výši 60 516 Kč (dále také jako „dodatečný platební výměr“).

Meritem sporu se v rámci daňového řízení stalo unesení důkazního břemene žalobkyně spočívajícího v prokázání, že výdaje související se službami poskytnutými D. J. byly výdaji na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Druhá rovina sporu se týkala unesení důkazního břemene žalobkyně týkajícího se pořizovací ceny nemovité věci – Penzionu Staré časy na Horní Bečvě, z důvodu odpisů jako výdajů dle ust. § 24 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů.

I. Vymezení věci

U žalobce byla správcem daně zahájena kontrola daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010. Závěry z proběhlé daňové kontroly shrnul správce daně do Zprávy o daňové kontrole č. j. 43564/13/3307-05400-803582, na jejímž základě byl vydán předmětný dodatečný platební výměr.

Správce daně v dané věci doměřil daň ve výši 302 580 Kč, přičemž zvýšil základ daně o 2 182 800 Kč. Jelikož žalobkyně nerozporuje všechna zjištění správce daně, vymezí krajský soud pouze sporné záležitosti. Správce daně předně zpochybnil výdaje ve výši 629 516 Kč, neboť nebylo prokázáno, že se jedná o výdaje na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů dle § 24 zákona o daních z příjmů. Žalobkyně předložila zápisy o režijních výdajích uskutečněných v hotovosti, jež byly doloženy fakturami, na kterých byla jako výstavce uvedena D. J. (masérka), v celkové výši 629 516 Kč. D. J. ovšem v rámci svědecké výpovědi, viz protokol č. j. 14958/12/404930800145 ze dne 4. 4. 2012, odpověděla na otázky správce daně, zda tyto doklady vystavila, zda uskutečnila tato plnění a zda za ně obdržela peníze – „určitě ne“. Dále uvedla, že nájemní smlouva se žalobkyní ohledně prostor k masážím byla uzavřena ústně, bezúplatně, jen když byla větší akce, část hostů masírovala zdarma jako protihodnotu za nájemné. Také uvedla, že někteří klienti platili jí a dostali od ní příjmový pokladní doklad, pro žalobkyni předala příjmový pokladní doklad na recepci a ta jí jej proplatila v hotovosti.

Dle zjištění správce daně neměla D. J. předmětné doklady (faktury) zaneseny ve svých evidencích roku 2010 a tyto částky nemá zahrnuty do základu daně z příjmů fyzických osob.

Dále správce daně zjistil, že žalobkyně vedla tržby (v hotovosti) v rámci počítačového programu, v němž byly příjmy členěny dle jednotlivých služeb hostům a to např. ubytování, dítě, snídaně, večeře, bar, sauna, rehabilitace apod. Obdobným způsobem byly vedeny také bezhotovostní příjmy na základě vystavených faktur. Na fakturách jsou rozepsány jednotlivé služby, pokud ne, pak je součástí faktury podrobný rozpis poskytnutých služeb. Dle toho správce daně vyčíslil rehabilitace v celkové výši 285 226, 82 Kč paní T. a paní K.

Zástupce žalobkyně ve vyjádření (77940/2012, doručeno dne 4. 9. 2012) ke kontrolním zjištěním uvedl, že faktury byly vytvořeny účetní, která byla shodná jak pro žalobce, tak pro masérku J. a vytvořila je pro zjednodušení práce. Takto byly zaneseny do daňové evidence a uznal jejich chybovost. Dále uvedl, že paní J. prováděla masérské služby na základě objednávky hotelu, a že tržby od hostů probíhaly přes hotelový účet a paní J. obdržela na základě pokladních dokladů odměnu za tyto práce od hotelu. D. J. neměla brát peníze přímo od hostů. Masérské služby měly být součástí nabídky služeb hotelu a tržby součástí ceny ubytování v pokojích relax, business a ubytování PLUS. Dále měla být velká část služeb poskytována v rámci firemních akcí, a to v celkové ceně akce, mělo se jednat o nadstandartní rozsah služeb v ceně ubytování formou reklamy. Žalobkyně v rámci vyjádření doložila čestné prohlášení D. J. ze dne 21. 8. 2012, příjmové pokladní doklady a paragony, které měly být vystaveny D. J.:

- V čestném prohlášení D. J. je uvedeno, že masérské služby poskytované hotelu Soláň Karolinka byly hrazeny hotově z recepcie hotelu a že za služby poskytnuté žalobkyni vystavila pokladní doklad, dala jej na recepci hotelu a ta jí doklad proplatila hotově. Dále uvedla, že hoteloví hosté neplatili přímo jí, kdo jí přímo platil, byli místní obyvatelé. Také uvedla, že sice prohlásila, že správcem daně předložené faktury nikdy nevystavila, ale nikdy netvrdila, že za provedené služby neobdržela platby.
- Na předložených příjmových dokladech je uvedeno: „přijato od“ a ve většině případů se jedná o „Hotel Soláň“, nebo „Hotel Soláň – Růčková, Hotel Soláň Karolinka“ a mezi předloženými doklady jsou také doklady bez identifikace.
- Dále byly doloženy paragony – společně s příjmovými pokladními doklady na celkovou částku 395 400 Kč. Na nich je uveden typ masáže, částka, datum a razítko D. J. s podpisem.

Z výše uvedeného správce daně dovodil, že žalobkyně požaduje uznat alespoň výdaje v celkové výši 395 400 Kč.

Žalobkyně také předložila daňovou evidenci dle § 7b zákona o daních z příjmů. Ta ovšem nesouhlasila s daňovým přiznáním na dani z příjmů fyzických osob. Správce daně proto po žalobkyni požadoval, aby byla předložena evidence, dle které bylo sestavováno daňové přiznání. To však žalobkyně neučinila.

Podle správce daně výše uvedené skutečnosti nasvědčují tomu, že příjmové doklady a paragony byly vyhotoveny účelově, resp. rozhodně nebylo prokázáno, že by výdaje z nich plynoucí byly výdaji dle § 24 zákona o daních z příjmů. K předloženým příjmovým dokladům a paragonům správce daně uvedl, že se nedá určit, zda byly předmětné příjmové pokladní doklady a paragony vystaveny na žalobkyni (není z nich zcela zřejmé, zda se jednalo o hosty, či přímo žalobkyni) a dále také není prokázáno, že by tyto výdaje byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, tj. není prokázán rozsah a ani samotné poskytnutí masáží, neboť bez návaznosti na další evidence to nelze jednoznačně rozklíčovat.

Pro objasnění sporných skutečností proběhl další výslech D. J. dne 5. 10. 2012 – protokol č. j. 82083/12/404930803582. Při něm potvrdila, že vystavila a podepsala čestné prohlášení ze dne 21. 8. 2012. Nezdůvodnila rozpory mezi její původní výpovědí a informacemi uvedenými v čestném prohlášení. Dále uvedla, že byli i tací klienti, kteří platili přímo jí, jindy to mělo jít přes recepci hotelu. Nezjišťovala, kdo je hostem hotelu a kdo ne.

Následovala další výzva k prokázání skutečností tvrzených žalobkyní, neboť správce daně vyhodnotil předložené důkazy jako neprokazující tvrzené skutečnosti (výzva č. j. 83747/12/404930803582 ze dne 19. 10. 2012). Touto výzvou byla žalobkyně mimo jiné vyzývána k prokázání tvrzení, že masérské služby byly přímo součástí ceny ubytování v pokojích relax, business a ubytování PLUS, že výdaje na tyto masáže skutečně vynaložila a že byly uskutečněny v deklarovaném rozsahu.

Žalobkyně v reakci na výše uvedenou výzvu zaslala vyjádření, v němž znovu zopakovala výše uvedená tvrzení a navíc uvedla, že původní faktury, prvotně zpochybněné správcem daně, byly skutečně vymyšlené, a že byly skutečně ve špatné výši, a že je správce daně správně neosvědčil jako důkaz. Dále však opět uvedla, že D. J. neměla přebírat platby za masáže od hostů, ale od recepce hotelu.

Správce daně však tato tvrzení opět znevěrohodnil, neboť proti nim stála např. faktura č. 2010214 a její přílohy (uskutečnění zdanitelného plnění dne 18. 7. 2010) vystavené pro odběratele E.ON Česká republika s.r.o. za pobyt jejího zaměstnance v hotelu Soláň, kdy bylo fakturováno za samotné ubytování v pokoji PLUS a rehabilitace zvlášť. Z dostupné korespondence je také zřejmé, co je v ceně ubytování (bez rehabilitací) a pokud bude chtít zákazník využít rehabilitací, je nutné to objednat. Dále bylo zjištěno fakturou č. 2010136, znějící na částku 228 116 Kč + DPH (datum uskutečnění zdanitelného plnění 22. 5. 2010), že za pobyt a služby hotelu Soláň Oblastní stomatologické komoře bylo účtováno s vyznačením konkrétních služeb. Masáže byly fakturovány zvlášť a to přímo D. J. hostům hotelu, což je v přímém rozporu s jejími pozdějšími tvrzeními – viz příjmový pokladní doklad ze dne 22. 5. 2010 od D. J. znějící na Oblastní stomatologickou komoru. Obdobně se tak stalo u hosta Domov seniorů Ostrava (čerpánu poukázkou) a THT Ostrava CZ, a. s., neboť bylo přímo fakturováno D. J. a jí bylo také uhrazeno za masérské služby.

Na základě výše uvedeného následovala ze strany správce daně další výzva ze dne 22. 11. 2012 č. j. 91039/12/404930803582, ve které byla žalobkyně vyzvána k předložení knih ubytovaných hostů, inventurních soupisů příjmových pokladních operací za 2010 apod. k prokázání svých tvrzení.

Žalobkyně však požadovala znovu vyslechnout D. J., ke které správce daně vzhledem k již dvěma výslechům předcházejícím nepřistoupil, neboť i bez ní vyhodnotil informace, které poskytla, za rozporuplné a v některých případech nepravdivé.

Dále byla vyslechnuta M. Č. (účetní žalobkyně i D. J., sestra žalobkyně) – viz Protokol ze dne 29. 7. 2013, č. j. 1200882/13/3307-05400-800145, přičemž tato uvedla, že příjmové pokladní doklady vidí poprvé, a že má pochybnost, jestli je vystavila paní J., neboť

měla v té době jiné razítko a to kulaté a že se nejedná o běžný podpis D. J. Také uvedla, že paní J. byly placeny zálohy a ona jí pak doplácela zbytek.

Správce daně provedl také výslech svědka MUDr. R. K. dne 29. 7. 2013 (protokol č. j. 1200881/13/3307-05400-800045), jehož navrhovala žalobkyně vyslechnout. Ten uvedl, že v ceně za ubytování byly i masáže, které neplatili zvlášť masérkám, masáže byly uvedeny zvlášť pouze na výpisu, co vše je v ceně, nikoliv na samotné faktuře. Proběhl také výslech svědka Ing. Mgr. T. L. (dne 22. 7. 2013, protokol č. j. 1199430/13/3307-05400-800045). Ten také uvedl, že v ceně za ubytování byly i masáže, které neplatili zvlášť masérkám.

V rámci odvolacího řízení proběhl další výslech D. J., viz protokol č. j. 363954/14/3307-05400-800145 ze dne 17. 2. 2014. Při něm uvedla, že peníze přijala na základě předložených příjmových dokladů a že peníze přijímala jak od pracovníků recepce, tak od paní Č. Popřela, že by přijímala zálohy od pracovníků recepce a pak další peníze. Co se týká evidence masérských služeb tříděných dle hostů, sdělila, že ji vedla, ovšem předala ji na recepci.

Další spor nastal ohledně odpisů hmotného majetku. Žalobkyně požadovala, aby žalovaný uznal odpisy hmotného majetku, konkrétně penzionu Staré časy, které dříve neuplatňovala z důvodu nižšího základu daně. Po doměření však odpisy uplatnit chtěla. Žalovaný odpisy, jakožto výdaje ve smyslu § 24 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů, nezohlednil, ovšem nikoliv z důvodu, že by to nešlo, ale z důvodu, že nebyla prokázána vstupní cena hmotného majetku (budova penzionu Staré časy).

V rámci odvolání žalobkyně navrhovala, aby byly uznány odpisy v maximální možné míře, v jaké je lze uplatnit. Dále však také uvedla, že mělo na tomto hmotném majetku dojít k technickému zhodnocení, ovšem nedoložila k tomu žádné podklady (žádné faktury na konkrétní práce apod., kromě dvou soupisů technického zhodnocení bez doložení faktur apod., ačkoliv k tomu byla vyzvána výzvou ze dne 7. 6. 2013, č. j. 882349/13/3307-05400-803582).

Ze spisového materiálu vyplývá, že:

- Dle kupní smlouvy měla být kupní cena 3 850 000 Kč.
- Nemovitost byla oceněna na 2 080 770 Kč znaleckým posudkem č. 4635-41/2008.
- Žalobkyně má zařazenu nemovitost v kartě dlouhodobého majetku s datem pořízení 2. 1. 2008 se vstupní cenou 2 050 000 Kč.
- V letech 2008, 2009 a 2010 mělo dojít k technickému zhodnocení, ovšem údaje v předložených materiálech ze dne 20. 3. 2012 a 4. 7. 2013 se rozcházejí. Tyto materiály obsahují položkové seznamy technického zhodnocení.

Následovalo Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení z 18. 8. 2014 č. j. 18846/14/5000-14104-703916, ve kterém byla žalobkyně informována, že jelikož není jasná vstupní cena (pořizovací cena navýšená o technické zhodnocení), nelze odpisy určit.

Žalovaný na základě výše uvedeného nedospěl k rozdílným závěrům, než správce daně, proto v žalobou napadeném rozhodnutí tyto závěry potvrdil a odvolání zamítl.

II. Obsah žaloby

Žalobkyně nejprve uvedla, že u ní byla v rámci daňového řízení zjištěna řada nedostatků, přičemž v té době jí měla daňovou evidenci vést účetní M. Č., její sestra. Žalobkyně jí proto zcela důvěřovala. Sama v žalobě uznala řadu pochybení ve své daňové evidenci a výslovně uvedla, že nerozporuje svoji zodpovědnost vůči správci daně. Na druhou stranu však správci daně nepřihlíželi ke skutečnostem, které svědčily ve prospěch žalobkyně. Daňová kontrola byla vedena zaujatým způsobem, přičemž žalobkyně konkrétně napadla závěry žalovaného ohledně neuznaných výdajů vyplacených D. J. a dále se jednalo o uplatnění odpisů budovy penzionu Staré časy v Horní Bečvě.

K neuznaným výdajům vyplaceným paní J. žalobkyně uvedla, že služby od D. J. skutečně přijímala a také za ně platila. Dále uznala, že si paní Č., coby účetní, řadu závazných daňových předpisů vykládala značně podle svého, v rozporu se zákonem. Po těchto zjištěních měla sama žalobkyně důsledně probírat svou účetní administrativu, přičemž dohledala řadu příjmových pokladních dokladů vystavených paní J., v celkové hodnotě 395 400 Kč. Jednalo se o doklady k platbám paní J. za jí poskytnuté wellness služby hostům hotelu Soláň.

Žalovaný shodně se správcem daně pak tyto výdaje neuznal z důvodu, že nebylo žalobkyní prokázáno, že se jednalo o výdaje použité ke zdanitelným příjmům. Žalobkyně již v průběhu daňového řízení uváděla, že wellness služby měla v ceně svého ubytování (u luxusnějších druhů pobytů). Tuto skutečnost prokazovala reklamními materiály (nabídkovým ceníkem) a výpověďmi svědků (pan C., L., K., paní J., Č.). Žalobkyně v žalobě zdůraznila, že tato praxe nebyla plošná a namátkové případy uvedené v napadeném rozhodnutí žalovaným nic neprokazují – jen to, že tomu tak v těchto konkrétních případech nebylo.

Dle žalobkyně se také některé argumenty žalovaného jeví jako neobjektivní. Například to, že z dokladů není zřejmé, kdo peníze jménem žalobkyně paní J. vydal. Takový údaj však není zákonnou náležitostí dle § 11 zákona o účetnictví, tou je pouze označení stran. Další sporný argument žalobkyně spatřovala v tom, že dle žalovaného nebyly předmětné doklady evidovány v daňové evidenci žalobkyně a nebyly tak součástí jejích daňových tvrzení. To však žalobkyně rozporuje, neboť její účetní používala svéráznou metodiku, kdy neevidovala o příjmových dokladech, ale vystavovala „faktury za hotové“. K tomuto měl dle žalobkyně správce daně a žalovaný přihlídnout.

Sporná měla být dle žalobkyně také argumentace, že nemělo být jednoznačné, zda byly doklady vystaveny na žalobkyni, neboť je na nich uvedeno Hotel Soláň, Hotel Soláň Karolínka, Hotel Soláň R. Podle žalobkyně se dalo nejruznějšími důkazními prostředky zjistit, že těmito nepřesnými označeními je vždy myšlena paní R., která hotel Soláň provozovala, a to zejména výpovědí paní J.

Žalobkyně dále poměrně obsáhle uvedla, že nesouhlasí s požadavkem správce daně stran pomocných evidencí, které by prokazovaly, jak bylo naloženo se službami nakoupenými od paní J. To šlo racionálně pochopit do chvíle, než žalobkyně uvedla, že nakupované služby zahrnuje do ceny balíčků určitých typů pokojů. Důkazní povinnost daňového subjektu totiž dle žalobkyně nemůže a nemohla být hnána do absurdna. Na příkladech uvedla, že ani účetní firma nemusí prokazovat, na co použila jednotlivé nakoupené archy papírů, další firma nebude muset prokazovat, jak použila veškerou nakoupenou elektřinu, obchod s pečivem nemusí prokazovat, jak naložil s každou nakoupenou houskou, komu ji prodal apod. Navíc u velkého množství zákazníků se v praxi neevidují jednotliví kupující. Nadto uvedla, že žalobkyně i D. J. vedly pomocnou operativní evidenci o poskytovaných službách, ovšem sloužila pouze k tomu, aby si byly schopné navzájem vyúčtovat poskytnuté služby. Po jejich odsouhlasení pak tyto evidence ztrácely smysl a nebyly tak dále uchovány.

Dále žalobkyně uvedla, že některé služby poskytnuté paní J. byly využity v rámci reklamy, neboť někteří zákazníci obdržely masáže „na účet podniku“. Nestál oproti nim tudíž žádný příjem, což je staletá obchodnická forma reklamy. Žalovaný se k této věci vyjádřil v napadeném rozhodnutí na straně 5, ovšem nepochopil smysl reklamy. Dle něj totiž výdaje na reklamu neprokazují výši dosažených příjmů. K tomu žalobkyně uvedla, že se jedná o výdaje a ty nemají prokazovat konkrétní příjmy. Takový výdaj však je daňově uznatelný dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

K problematice neuznaných odpisů žalobkyně uvedla, že správce daně i žalovaný je neuznali ne z důvodu, že by to nešlo, ale z důvodu, že není jasná vstupní cena. S tímto žalobkyně souhlasí a dodává, že vzhledem k nekvalitě práce paní Č., coby účetní, žalobkyně nedokáže zjistit, jaká vstupní cena je správná. Z tohoto důvodu zvolila cenu nejnižší a domnívá se, že takové odpisy uplatnit lze.

Na závěr žalobkyně uvedla, že si je vědoma řady pochybení ve vedení své daňové administrativy. Na druhou stranu se domnívá, že výdaje za poskytnuté služby paní J. náležitě doložila a navíc usilovala o společné jednání s paní Č. a J., kde by se případné rozpory vysvětlily, neboť jde o nejdůležitější aktérky všech událostí. K tomu však správce daně ani žalovaný nepřistoupili a proveden byl pouze opakovaný výslech paní J. Ta při něm výslovně potvrdila, že příjmové doklady ve výši 395 400 Kč jsou pravé, jí vystavené, razítka na nich jsou její a že tyto peníze za své služby přijala. V napadeném rozhodnutí žalovaný sdělil, že žalobkyně byla výpovědi přítomna a mohla klást svědkovi otázky. Žalobkyně však tohoto práva nevyužila, neboť s výpovědí neměla problém, protože byla pravdivá. Pokud žalovaný shledal rozpory s ostatními výpověďmi, měl se svědkyně ptát sám a zjistit důvod a pravý stav věcí. Z argumentace správce daně je však vidět, že si z výpovědi svědka vybíral pouze to, co mu zapadalo do jeho obrazu skutečnosti.

III. Vyjádření žalovaného

Vzhledem k období odvolacích a žalobních důvodů žalovaný především odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a na zprávu o daňové kontrole.

Žalobkyní namítanou neobjektivnost a nepřihlížení k tomu, co vypovídalo ve prospěch žalobkyně, žalovaný zásadně odmítl, neboť např. v rámci daňové kontroly zohlednil neuplatněnou zůstatkovou cenu vyřazeného hmotného majetku. Nelze tak dle něj shledávat postup správce daně jako postup zaujatý, směřující pouze k vybrání co nejvíce peněz.

Žalovaný předně upozornil na skutečnost, že žalobkyně od samého počátku nebyla schopna předložit daňovou evidenci, jež by byla způsobilá plnit funkci komplexního podkladu pro údaje uvedené v řádném daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2009 a 2010. Předložená daňová evidence byla nekompletní, neprůkazná a taktéž doklady, z nichž měl při sestavování daňového přiznání žalobkyně vycházet, představovaly pouhé torzo toho, co mělo být dle rozsahu údajů z daňového přiznání doloženo. Správce daně tak v průběhu daňové kontroly sděloval pochybnosti, přičemž žalobkyně podle toho, jakým směrem se zjištění správce daně ubíralo, postupně určité skutečnosti tvrdila a předkládala jednotlivé doklady, z čehož se stala nepřehledná změť údajů a dokladů, jež byly ve vzájemném rozporu, a žalobkyně se do svých tvrzení dále zaplétala. Žalovaný dále upozornil, že je to právě žalobkyně, kdo v daňovém řízení nese primární důkazní břemeno stran svých tvrzení a jelikož jej správce daně a následně také žalovaný na žalobkyni opakovaně přenesli zpátky (např. výzvami k prokázání skutečností apod.), neunesla žalobkyně své důkazní břemeno ohledně jí tvrzených skutečností.

K námitce ohledně neuznaných výdajů plynoucích paní J. žalovaný uvedl, že žalobkyně nepředložila takové důkazní prostředky, které by jeho pochybnosti stran zákonně uplatněných výdajů dle § 24 zákona o daních z příjmů vyvrátily. Nadto žalovaný uvedl, že za klíčovou skutečnost považuje to, že správce daně nevyloučil všechny výdaje na masérské služby, nýbrž uznal výdaje ve výši 285 226,82 Kč, tj. žalovaný nikdy netvrdil, že by nemohlo dojít k platbě určitých masáží skrze cenu ubytování, avšak tvrdí, že tomu tak nemohlo být tak, jak dokládá žalobkyně.

Dále žalovaný uvedl, že požadavek pomocné evidenci za stavu, kdy žalobkyně nebyla schopna svá tvrzení prokázat jiným způsobem, není nad rámec zákonných povinností, neboť v souvislosti s daní z příjmů jsou prověřovány komplexní vazby vznikající při příjmech a výdajích a při jejich evidování. V rámci daňového řízení bylo navíc správci daně sděleno, že taková evidence skutečně existovala.

Žalovaný se dále ohradit proti tvrzení v žalobě, že měl v napadeném rozhodnutí uvést, že z dokladů (příjmových pokladních a paragonů, pozn. soudu) není jasné, kdo konkrétně paní J. peníze jménem žalobkyně vydal. Toto však nikdy neuvedl, pouze konstatoval, že není

z předložených dokladů zřejmé, na koho byly vystaveny, a to z důvodu nejasné a nepřesné specifikace osoby, na kterou byly vystaveny.

K námitce žalobce, že v podstatě žádná ze stran nezpochybnila předložené doklady, žalovaný uvedl následující. Proti tvrzením, jaká žalobkyně v průběhu daňového řízení uvedla, stojí jednak prvotní výsledek paní J. a pak také výsledek paní Č. K žalobkyní navrhovanému společnému sezení či výsledku paní Č. a paní J., spolu se žalobkyní, žalovaný uvedl, že nejenže se toto jevilo jako naprosto nadbytečné (zejména z důvodu, že výsledky již proběhly), ale byl by navíc popřen také samotný smysl a cíl provádění dokazování svědeckou výpovědí, neboť svědek má vypovídat nikým neovlivněn.

Žalovaný se dále vyjádřil k hodnocení důkazů v dané věci. Uvedl, že žalovaná předložením dokladů neunesla své důkazní břemeno a to s ohledem na další důkazy. Všechny důkazy je totiž nutné hodnotit ve vzájemných souvislostech a v řešené věci ostatní důkazy ve prospěch tvrzení žalobkyně nesvědčily.

K neuznaným odpisům pak žalovaný sdělil, že se jedná o fakultativní institut, přičemž náhled žalobkyně na danou věc je značně zúžený. Dle něj při neprokázání pořizovací ceny penzionu a nedoložení dokladů vztahujících se k technickému zhodnocení nelze odpisy uznat, neboť není jasné, v jaké výši. Stejně tak požadavek žalobkyně, aby byly uznány odpisy alespoň k nejnížší možné ceně, není racionální, neboť není ani známo, jakou nejnížší cenu má žalobkyně na mysli. K tomu dále uvedl, že nemohlo být postupováno jinak, neboť výše daně je vždy výsledek zákonem předvídaného myšlenkového procesu a nelze akceptovat snahu žalobkyně, která neunesla svoje důkazní břemeno, stanovit výši odhadem se značně problematickou mírou správnosti a přesnosti.

Žalovaný navrhl žalobu zamítnout a přiznat mu náhradu nákladů řízení.

IV. Posouzení věci krajským soudem

Žaloba byla podána včas [§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“)], osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s.ř.s.) a jedná se o žalobu přípustnou (zejména § 65, § 68 a § 70 s.ř.s.). Soud o věci rozhodl bez nařízení jednání za splnění podmínek podle ust. § 51 s.ř.s.

Podle § 75 odst. 1, 2 s.ř.s. vycházel soud při přezkoumání žalobou napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích uplatněných žalobních bodů, jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti, a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

Pro posouzení věci jsou rozhodná následující zákonná ustanovení.

Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů se výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.

Dále dle § 24 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů jsou výdaji (náklady) také odpisy hmotného majetku (§ 26 až 33).

Podle § 29 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů se vstupní cenou hmotného majetku rozumí pořizovací cena, je-li pořízen úplatně. Při odkoupení najatého majetku, u něhož nájemce odpisoval technické zhodnocení podle § 28 odst. 3, je součástí vstupní ceny, s výjimkou uvedenou v odstavci 4, i zůstatková cena tohoto technického zhodnocení. Nejsou-li při bezprostředním odkoupení hmotného majetku po ukončení nájemní smlouvy nebo smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku dodrženy podmínky uvedené v § 24 odst. 4 nebo odst. 5, lze do vstupní ceny zahrnout veškeré nájemné uhrazené nájemcem do data ukončení smlouvy, které nebylo výdajem (nákladem) podle § 24; přitom u poplatníka, který nevede účetnictví, lze do vstupní ceny zahrnout i zálohy na nájemné uhrazené do data ukončení smlouvy. U nemovitého majetku, který poplatník uvedený v § 2 pořídil úplatně v době delší než 5 let před jeho vložením do obchodního majetku nebo v době delší než 5 let před zahájením pronájmu, cena podle písmene d). U nemovitého majetku, který poplatník uvedený v § 2 pořídil úplatně v době kratší než 5 let před jejich vložením do obchodního majetku nebo v době kratší než 5 let před zahájením pronájmu, se pořizovací cena zvyšuje o náklady prokazatelně vynaložené na jejich opravy a technické zhodnocení. U movitého majetku, který poplatník uvedený v § 2 pořídil úplatně v době delší než 1 rok před vložením do obchodního majetku, je vstupní cenou cena podle písmene d) s výjimkou majetku nabytého formou finančního pronájmu s následnou koupí najaté věci.

Podle ust. § 1 odst. 2 daňového řádu platí, že správa daně je postupem, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady.

V ust. § 8 daňového řádu je uvedena zásada volného hodnocení důkazů, tj. že správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.

Krajský soud dále uvádí, že pokud jde o rozložení důkazního břemene v daňovém řízení, je dle ust. § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu daňový subjekt povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání (daňovém tvrzení nebo dalších podáních), nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Z četné judikatury Nejvyššího správního soudu přitom 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. 2009, č. j. 9 Afs 30/2008 – 86, oba dostupné na [ww.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)).

Prvním sporným okruhem v dané věci se stalo to, zda měly být výdaje za masérské služby od D. J. uznány jako výdaje podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Ze spisového materiálu předloženého soudu vyplývá, že správce daně provedl u žalobkyně daňovou kontrolu za zdaňovací období roku 2010. Při kontrole bylo zjištěno, že žalobkyně měla v daňové evidenci do výdajů na dosažení, zajištění a udržení příjmů podle § 24 zákona o daních z příjmů za zdaňovací období roku 2010 zahrnuty faktury za masérské služby vystavené D. J. v celkové výši 629 516 Kč. Při svědecké výpovědi dne 4. 4. 2012 však paní J. popřela, že by tyto doklady vystavila, že by tato plnění uskutečnila a že by za ně obdržela peníze. Uvedla, že byli klienti, kteří platili jí, pokud to bylo pro žalobkyni, pak dostala peníze na recepci. Při této svědecké výpovědi také uvedla, že byla u žalobkyně v nájmu, přičemž nájemní smlouva měla být uzavřena ústně a nájemné spočívalo v masážích zdarma pro hotelové hosty. Z výše uvedeného tedy vyplynuly jasné a zásadní pochybnosti stran uplatněných výdajů za deklarované masáže od D. J. coby výdajů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Na základě výše uvedeného je zásadní to, že paní J. odmítla, že by předložené faktury vystavila, uskutečnila služby na nich deklarované a že by za tyto služby obdržela peníze a dále, že uvedla, že je u žalobkyně v nájmu a že klienti platili také přímo jí, tj. že fakticky vykonávala svoje podnikání bez prostředníka v osobě žalobkyně.

Žalobkyně v rámci řízení uvedla, že předmětné faktury byly vytvořeny účetní pro zjednodušení práce a uznala jejich chybovost. Uvedla také, že platby probíhaly přes hotelový účet, přičemž D. J. neměla brát peníze přímo od hostů hotelu. Žalobkyně tvrdila, že masérské služby měly být součástí ceny ubytování v pokojích relax, business a ubytování PLUS. Jelikož však tato tvrzení relevantně nedoložila (žalobkyně uváděla na podporu svých tvrzení reklamní letáky, které však ve spisovém materiálu nejsou a žalovaný sám uvedl, že je nikdy nedodala, nabídkový ceník sám o sobě také nemůže prokázat, že výdaje za masáže od D. J. byly uplatněny v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů), jedná se o pouhé jednostranné tvrzení. Proti tomu naopak stojí zjištění správce daně, konkrétně faktura č. 2010214 a její přílohy – uskutečnění zdanitelného plnění dne 18. 7. 2010 vystavené pro odběratele E. ON Česká republika s.r.o. za pobyt jejího zaměstnance v hotelu Soláň, kdy bylo fakturováno za samotné ubytování (dle objednávky se jednalo o pokoj typu PLUS) a rehabilitace zvlášť. Z dostupné korespondence je také zřejmé, co je v ceně ubytování (bez rehabilitací) a pokud bude chtít zákazník využít rehabilitací, je nutné to objednat. V tomto případě tedy i v ubytování typu PLUS, v jehož ceně měly být služby za masáže zahrnuty, byly fakturovány rehabilitační služby zvlášť. Pokud by tedy všechny platby probíhaly takto, musí být žalobkyně jednoznačně schopna doložit, v jaké výši, na základě jakých faktur a potažmo fakticky i jakým hostům byly rehabilitační služby poskytnuty a nelze se bez dalšího odkazovat na služby vyplývající hostům z určitého typu pokoje, které mají zastřešovat výdaje za masáže od D. J.

Co se týká tvrzení, že paní Janíčková neměla platby za masáže od hotelových hostů přijímat, proti tomuto stojí zjištění správce daně a to konkrétně fakturou č. 2010136, znějící na částku 228 116 + DPH, datum uskutečnění zdanitelného plnění 22. 5. 2010, že za pobyt a služby hotelu Soláň Oblastní stomatologické komoře bylo účtováno s vyznačením konkrétních služeb. Masáže však byly fakturovány zvlášť a to přímo D. J. hostům hotelu, což je v přímém rozporu s jejími pozdějšími tvrzeními – viz příjmový pokladní doklad ze dne 22. 5. 2010 od D. J. znějící na Oblastní stomatologickou komoru. Obdobně se tak stalo také u

hosta Domov seniorů Havířov (čerpáno poukázkou), neboť bylo přímo fakturováno D. J. a jí také mělo být uhrazeno za masérské služby.

Žalobkyně v rámci vyjádření doručeného správci daně dne 4. 9. 2012 předložila čestné prohlášení D. J., ve kterém byly uvedeny informace rozcházející se s informacemi poskytnutými v rámci její svědecké výpovědi a také s ostatními zjištěními. Konkrétně uvedla, že hoteloví hosté jí neplatili, ale „místní apod.“ ano. Toto je však v jasném rozporu se zjištěními ohledně vystavování faktur hotelovým hostům např. Oblastní stomatologické komoře viz výše. Takové tvrzení tedy v souvislosti s ostatními zjištěními nelze osvědčit jako věrohodný důkaz osvědčující skutkovou realitu nastíněnou žalobkyní.

V rámci daňového řízení žalobkyně předložila také příjmové doklady, na nichž je uvedeno: „přijato od“ a ve většině případů se jedná o „Hotel Solán“, nebo „Hotel Solán – R., Hotel Solán Karolinka“ a mezi předloženými doklady jsou také doklady bez identifikace. Dále doložila paragony – společně s příjmovými pokladními doklady v celkové výši 395 400 Kč. Na nich je uveden typ masáže, částka, datum a razítko D. J. s podpisem. Z těchto dokladů správce daně usoudil, že žalobkyně chtěla uznat právě částku 395 400 Kč, nikoliv tedy původně tvrzených 629 516 Kč. Sama žalobkyně dokonce v rámci vyjádření doručeného správci daně dne 8. 11. 2012 uvedla, že neosvědčení původních faktur právě ve výši 629 516 Kč jako důkaz ohledně zákonně uplatněných výdajů bylo správné, neboť faktury byly skutečně smyšlené. Požadovala však uznat alespoň částku ve výši 395 400 Kč, což vyplývá také z žaloby. V této souvislosti chtěl správce daně ze zcela pochopitelného důvodu spočívajícího v nemožnosti ověření tvrzení žalobkyně z předložené evidence pro daňové účely a z důkazů již zjištěných, po žalobkyni alespoň nějaké pomocné evidence a dále pak daňovou evidenci, podle níž bylo sestavováno daňové přiznání (podle té, kterou žalobkyně předložila, zjevně z důvodu rozdílných hodnot, nebylo sestavováno daňové přiznání). Žalobkyně v žalobě také tvrdí, že není pravdou, že tyto dodatečně předložené doklady nebyly součástí její daňové evidence a posléze daňového tvrzení, neboť vše bylo důsledkem vadných postupů její účetní a zřejmě se tímto snaží navodit dojem, že i v jí předložené daňové evidenci tyto doklady jsou. To ovšem ničím relevantním nepodložila, reálně však téměř nelze (s ohledem na fiktivně vystavované faktury, viz dále) dohledat bez pochybností spojitosti v daňové evidenci a žalobkyně tak zůstala pouze v rovině tvrzení. Takové tvrzení však nijak nepodložila. Skutečnost, že navíc sama žalobkyně uznává, že bylo z její strany, resp. ze strany její účetní postupováno nesprávně, ničeho na závěrech nemůže změnit, neboť je to opět žalobkyně, jako daňový subjekt, který si má své zákonné povinnosti plnit a za jejich plnění odpovídá.

Z dodatečně předložených dokladů však nelze bez dalšího dovodit, že se jedná o doklady, které hradila žalobkyně, neboť stejně tak se mohlo jednat o příjmové pokladní doklady vystavované buď přímo hostům hotelu, ovšem přímo D. J., nebo sice recepci hotelu, ovšem po zaplacení masáží zvlášť na recepci a předání těchto peněz paní J. Žalobkyně však i takovéto závěry napadá, neboť uvedla, že ve smyslu ust. § 11 zákona o účetnictví je povinností označit pouze zúčastněné strany, což podle ní splněno bylo a není třeba uvést, kdo peníze vydal. K tomu lze ze strany zdejšího soudu uvést, že označení, kdo peníze skutečně vydá, není v předmětných dokladech nutné, ovšem takovýto údaj by mohl pomoci žalobkyni v unesení důkazního břemene. Zásadně ovšem bylo žalobkyni vytýkáno, že bez bližšího

označení nemohou mít takovou důkazní sílu, aby mohly rozplést změť různorodých zjištění plynoucích zejména ze svědeckých výpovědí a ozřejmit tak skutkový stav dané věci. Nelze tedy uzavřít, že by byla prokázána spojitost mezi těmito doklady a výdaji uplatněnými žalobkyní ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů. Nadto zdejší soud uvádí, že i bezvadně vyplněný daňový doklad nemusí vést k automatickému uznání daňově účinných výdajů, neboť takový doklad obvykle bývá pouze prvotním důkazním prostředkem, který ovšem pod tíhou jiných důkazů může být znevěrohodněn, jak tomu bylo v daném případě. Žalobkyní předkládaný doklad vydaný Finančním úřadem pro Středočeský kraj, Územní pracoviště v Příbrami, Čs. Armády 175, 261 01 Příbram se týká odlišných subjektů a odlišné věci, soud jej proto k důkazu neprovedl. Poukazovaný příjmový pokladní doklad navíc zcela jasně identifikuje strany, což v případě žalobkyní předložených dokladů nebylo, viz výše.

Žalobkyní v jejích tvrzeních neprospívá ani další výsledek D. J. (ze dne 5. 10. 2012). Ta sice potvrdila, že informace v předloženém čestném prohlášení jsou pravdivé a že toto prohlášení skutečně podepsala, nedokázala však vysvětlit rozpory s její původní výpovědí. Nadto uvedla, že nezjišťovala, kdo je hostem hotelu a kdo není. Toto tvrzení jde však proti racionálnímu smýšlení ohledně pravdivosti jejích tvrzení, neboť bez ověření toho, kdo je a kdo není hostem hotelu, nemůže obstát její tvrzení o tom, že hoteloví hosté neplatili jí, ale přes recepci hotelu. Tato část výpovědi tedy opět odporuje její původní tvrzení v rámci první svědecké výpovědi ze dne 4. 4. 2012, při které de facto uvedla, že u žalobkyně byla v nájmu a provozovala tam svoje soukromé podnikání, které nebylo závislé na poskytování služeb žalobkyni.

Proti obrazu o skutkovém stavu tvrzeném žalobkyní stojí také výpověď M. Č. (účetní žalobkyně) ze dne 29. 7. 2013. Ta uvedla, že žalobkyní předložené příjmové pokladní doklady vidí poprvé a že má pochybnost, zda je vystavila paní J., neboť v té době používala jiné razítko a také se podle ní nejednalo o její běžný podpis. Stejně tak tvrzení ohledně záloh, které měly být D. J. placeny, jsou v jasném rozporu s tím, co následně uvedla paní J. v další svědecké výpovědi dne 17. 2. 2014, přičemž měla peníze na základě těchto dokladů přijímat také od paní Č. V této již v pořadí třetí svědecké výpovědi D. J. navíc uvedla, že vedla evidenci masérských služeb podle hostů, kterou předala na recepci. Což je jednak opět v rozporu s jejím dřívějším tvrzením (že nezjišťovala, kdo je a kdo není hostem hotelu) a jednak tento potencionální důkazní prostředek by se měl nacházet ve sféře žalobkyně, která ovšem žádnou takovou evidenci správci daně, ani žalovanému, nepředložila. Žalobkyně v této rovině namítala, že po odsouhlasení této evidence její uchování ztrácelo smysl, a proto si ji neponechala. K tomu krajský soud uvádí, že tuto skutečnost nelze žalobkyni přičítat k tíži, což se také nestalo, ale nelze ani takové tvrzení vyhodnotit jako prokazující pravdivost žalobčiny verze skutkového děje.

Ze spisového materiálu lze vyčíst, že žalobkyně vedla tržby (v hotovosti) v rámci počítačového programu, v němž byly příjmy členěny podle jednotlivých služeb hostům a to např. ubytování, dítě, snídaně, večeře, bar, sauna, rehabilitace apod. Obdobným způsobem byly vedeny také bezhotovostní příjmy na základě vystavených faktur. Na fakturách jsou rozepsány jednotlivé služby, pokud ne, pak je součástí faktury podrobný rozpis poskytnutých služeb. Podle těchto skutečností by tedy mělo být pro žalobkyni reálné dohledat a doložit,

v jakých případech (kolik, kdy apod.) byly součástí ceny také masáže a to buď přímo na fakturách, anebo na jejich přílohách. Takové důkazní prostředky však žalobkyně nepředložila.

K výpovědím svědků MUDr. K. a Ing. Mgr. L. krajský soud uvádí, že tito skutečně potvrdili, že neplatili zvlášť masérkám. Ovšem pan K. uvedl, že masáže byly uvedeny zvlášť na výpisu, kde bylo vypsáno vše, co je zahrnuto v ceně. I toto žalobkyni v jejích tvrzeních neprospívá, neboť jeho tvrzení opět svědčí o reálné možnosti dohledat, kdy byly součástí ceny také masáže. Dále je také nutné uvést, že ani jeden ze svědků si nepamatoval jména masérek. Což je na jednu stranu zcela pochopitelné, tj. že si hosté hotelu nepamatují jméno masérky, na druhou stranu to však tvrzení žalobkyně nemůže osvědčit. Zdejší soud také musí souhlasit se stanoviskem žalovaného, že i když v těchto dvou případech mělo být prokázáno, že součástí ceny ubytování byly také masáže, resp. že tito hosté neplatili za masáže zvlášť, zcela jistě se dají tyto služby zahrnout do uznaných výdajů na rehabilitace v celkové výši 285 223,82 Kč, které byly ze strany daňových orgánů uznány. Co se týká pana C., ten v rámci daňového řízení vyslechnut nebyl, a protože žalobkyně jej v žalobě nenavrhla k výslechu, nebude se zdejší soud k této osobě dále vyjadřovat.

Žalobkyně také uvedla, že žalovaný nejspíše nepochopil smysl reklamy, neboť podle ní jsou výdaje poskytnuté na reklamu daňově uznatelné ve smyslu ust. § 24 zákona o daních z příjmů. Žalovaný se měl v napadeném rozhodnutí vyjádřit v tom smyslu, že výdaje na reklamu neprokazují výši dosažených příjmů, s čímž žalobkyně nesouhlasí, neboť proti reklamě žádné konkrétní příjmy nestojí. S tímto lze souhlasit do té roviny, že proti výdajům na reklamu skutečně nemusí stát konkrétní příjmy, ovšem na druhou stranu v předmětné věci jde zejména o prokázání, že výdaje za masáže od D. J. byly uplatněny v souladu s ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tj. že za služby ve formě masáží žalobkyně skutečně platila a to např. ze zaplacených cen za určité typy pokojů. Toto však v dané věci prokázáno nebylo. Ačkoliv je v napadeném rozhodnutí formulace, ze které může vyplývat žalobkyní tvrzené, podle krajského soudu je z rozhodnutí žalovaného jasně patrné, že výdaje na reklamu (které podle předložené daňové evidence byly ve výši 353 849 Kč) nemohou prokázat tvrzení žalobkyně stran uznatelnosti výdajů za masáže od paní J., a to vzhledem k ostatním důkazům, které soud výše podrobně popsal.

Krajský soud tak v této rovině uzavírá, že žalobkyně neunesla své břemeno důkazní, neboť nebyla schopna prokázat, že výdaje plynoucí z dodatečně doložených dokladů ve výši 395 400 Kč byly výdaji na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Zdejší soud (jak je uvedeno shora) na základě skutečností plynoucích ze spisového materiálu postupně popsal, že většina důkazů stojí ve vzájemném rozporu. Nelze proto bez řádného unesení důkazního břemene ze strany žalobkyně uznat výdaje ve výši 395 400 Kč fakticky pouze na základě dodatečně doložených dokladů a tvrzení žalobkyně, neboť ostatní důkazy její tvrzení neosvědčují, ba naopak jejich věrohodnost vyvracejí. Správce daně a stejně tak žalovaný na druhou stranu vytrvale opakovaným přenášením důkazního břemene zpět na žalobkyni, jí dali značný prostor pro předložení takových důkazních prostředků, které by přinesly věrný obraz skutkové reality, jak jej uváděla. V žádném případě se tedy zdejší soud neztotožňuje s tvrzením žalobkyně, že její důkazní povinnost, resp. nesení důkazního břemene, měla být hnána do absurdna. Svoji teorii o nadměrném zatížení prokazovat svá tvrzení podpořila několika případy, kdy např. také

účetní firma nemusí prokazovat, na co použila jednotlivé nakoupené archy papírů apod. K tomu lze ze strany zdejšího soudu uvést, že daňový subjekt je povinen prokazovat svá tvrzení a to zejména pokud správce daně takováto tvrzení důvodně zpochybní. Takto tomu v případě žalobkyně skutečně bylo a nelze správci daně ani žalovanému vytýkat, že se snažili zajistit výběr daně ve správné výši a to v souladu s ust. § 1 odst. 2 daňového řádu, neboť je to jejich zákonná povinnost.

Žalobkyně také namítala, že žalovaný nepřistoupil ke společnému jednání za přítomnosti žalobkyně, D. J. a M. Č. K tomu krajský soud uvádí, že takovéto jednání se jeví nadbytečným, a to zejména z toho důvodu, že paní J. vyslechnuta byla (v rámci daňového řízení dokonce třikrát) a k výsledku paní Č. také došlo. Vedle toho soud souhlasí se žalovaným v tom smyslu, že by se v daném případě mohlo jednat o popření samotného smyslu a cíle provádění dokazování svědeckou výpovědí, neboť svědek má v rámci svědecké výpovědi poskytnout takovou výpověď, která nebude nikým ovlivněna. Žalobkyně svědeckým výpovědím byla přítomna, což nerozporuje, ale tvrdí, že na společném jednání se mohly rozklíčovat jednotlivé rozpory, které z dřívějších výpovědí plynou. K tomu krajský soud uvádí, že v daném případě by se vzhledem k četnosti svědeckých výpovědí takové počínání jevílo hraniční se zásadou hospodárnosti daňového řízení a jelikož tyto osoby, byť zvláště, vyslechnuty byly, nemůže se jednat o postup rozporný se zákonem, kdy by žalobkyni nebyl dán prostor pro prokázání svých tvrzení. Nadto rozpory ve výpovědích D. J. a dále pak rozpor ve výpovědích paní J. a M. Č. jsou natolik zásadní, že je nelze osvědčit jako důkaz ve prospěch žalobkyně.

Krajský soud tedy v této rovině uzavírá, že se v rámci daňového řízení žalobkyni nepodařilo rozptýlit opodstatněné pochybnosti správce daně a žalovaného, a nebyla tak schopna prokázat, že by platby za služby od D. J., o kterých tvrdila, že je přijala a platila za ně, mohly být výdaji ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Druhý zásadní rozpor v dané věci panoval ohledně neuznaných odpisů hmotného majetku, konkrétně budovy penzionu Staré časy. Odpisy žalobkyně v původním daňovém tvrzení neuplatňovala, ovšem v rámci daňového řízení, vzhledem ke zvýšení základu daně, chtěla započít s jeho odpisováním.

Podle § 24 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů jsou odpisy hmotného majetku výdaji ve smyslu § 24 odst. 1 téhož zákona. Daňové odpisy, jako daňové výdaje, se stanoví u hmotného majetku ze vstupní ceny, která je definována v § 29 zákona o daních z příjmů. Podle tohoto ustanovení je vstupní cenou jednak cena pořizovací, je-li majetek pořízen úplatně, u nemovitého majetku se pak navíc pořizovací cena zvyšuje o náklady prokazatelně vynaložené na jejich opravy a technické zhodnocení.

Žalovaný však na základě údajů poskytnutých žalobkyní nebyl schopen určit, jaká je vstupní, resp. pořizovací cena hmotného majetku, jehož chtěla žalobkyně začít odepisovat. Krajský soud se se závěrem žalovaného ztotožňuje. Je to totiž právě žalobkyně jakožto poplatník, který nese důkazní břemeno stran prokázání výše výdajů (v tomto případě odpisů) podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. V dané věci však panují značné rozpory v tom, z jaké výše se má odepisovat. Jednak nesouhlasí údaje ohledně pořizovací ceny jakožto ceny

kupní, neboť dle kupní smlouvy měla být kupní cena 3 850 000 Kč, nemovitost byla oceněna na 2 080 770 Kč, znaleckým posudkem č. 4635-41/2008, žalobkyně má zařazenu nemovitost v kartě dlouhodobého majetku s datem pořízení 2. 1. 2008 se vstupní cenou 2 050 000 Kč. Žalovanému tedy nebylo zřejmé, jaká byla kupní cena, což žalobci sdělil a chtěl po něm, aby doložil např. úvěrovou a zástavní smlouvu, byla-li nemovitost pořízena na úvěr (z kupní smlouvy vyplývá, že část kupní ceny měla být hrazena z úvěru poskytnutého žalobkyni ČSOB a.s. Praha, pobočka v Ostravě), kolaudační rozhodnutí, zařazení majetku do užívání apod. Nic z toho však žalobkyně nedoložila.

Nad rámec žaloby soud podotýká, že obdobným náhledem je nutné přistupovat k technickému zhodnocení podle položkových seznamů, které žalovanému žalobkyně předložila, a které se navíc ve svých údajích rozcházeły (v letech 2008, 2009 a 2010 mělo dojít k technickému zhodnocení, ovšem údaje v předložených materiálech ze dne 20. 3. 2012 a 4. 7. 2013 se rozcházejí), a které nebyly podloženy žádnými doklady apod. Proto žalovaný v rámci odvolacího řízení seznal, že žalobkyně neprokázala vstupní, resp. pořizovací cenu nemovitosti a zaslal jí Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvu k vyjádření se v rámci odvolacího řízení z 18. 8. 2014, ve které byla žalobkyně informována, že jelikož není jasná vstupní cena (pořizovací cena navýšená o technické zhodnocení), nelze odpisy určit. V tomto Seznámení byla žalobkyni určena lhůta k jejímu vyjádření a navrhnutí dalšího doplnění důkazních prostředků v délce 15 dnů ode dne doručení. Žalovaný v tomto Seznámení dále uvedl, že žalobkyni již v rámci odvolacího řízení byl poskytnut dostatek prostoru pro předložení kupní smlouvy, daňové evidence roku 2008, úvěrové a zástavní smlouvy, faktur týkajících se technického zhodnocení majetku, kolaudačního rozhodnutí, zařazení majetku do užívání. Jelikož však žalobkyně doplnění dalších důkazních prostředků nenavrhl a sama je nedoplnila a jelikož skutečně nelze na základě jí předložených důkazních prostředků a z nich plynoucích důkazů jednoznačně určit vstupní, resp. pořizovací cenu podle ust. § 29 odst. 1 zákona o daních z příjmů, nemohl žalovaný určit cenu odhadem či zvolit nejnížší částku k odpisování. Jak žalovanému, tak zdejšímu soudu není jasné, o jakou nejnížší částku se má jednat (zdali jen nejnížší kupní cenu, tj. 2 050 000 Kč zanesenou v kartě dlouhodobého majetku, nebo navýšenou o nejnížší částky technického zhodnocení) a jednak v souladu s hlavním cílem správy daní uvedeného v § 1 odst. 2 daňového řádu, kdy tímto cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady, nelze přistoupit na návrh žalobkyně uznat alespoň část odpisů, nejspíše odhadem apod.

Soud tak musí dát za pravdu žalovanému, že v dané věci nemohlo dojít ani k částečnému uznání odpisů, neboť není jasné, k jaké části nebo z jaké částky by k tomu dojít mělo. Žalobkyně neunesla své důkazní břemeno ohledně prokázání výše vstupní, resp. pořizovací ceny hmotného majetku, což jde plně k její tíži. Žalovaného postup nelze shledat vadným či rozporným se zákonem. Obdobný případ již ostatně řešil také Nejvyšší správní soud, a to v rozsudku ze dne 23. 3. 2016, č. j. 2 Afs 210/2014-39, ve kterém konstatoval, že: *„Předně je třeba zdůraznit, že důkazní břemeno je na daňovém subjektu, který může využít všechny důkazní prostředky k tomu, aby jej unesl. Daňový subjekt totiž dle § 92 odst. 3 daňového řádu prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňových tvrzeních a dalších podáních, nebo pokud to vyžaduje průběh jednání, i takové skutečnosti, k jejichž prokázání je vyzván dle § 92 odst. 4 daňového řádu. Primárně je to daňový subjekt, kdo je*

povinen prokázat výši pořizovacích cen hmotného majetku, a pokud toho není schopen, není oprávněn uplatňovat odpisy.“

Ze spisového materiálu nevyplývají žádná pochybení ve smyslu žalobkyní namítaného vedení daňové kontroly zaujatým způsobem a nepřihlížení ke skutečnostem ve prospěch žalobkyně. Nadto lze uvést, že ze spisového materiálu jako celku vyplývá, že správce daně a žalovaný dali žalobkyni velkorysý prostor pro prokázání jejích tvrzení (několikrát výzvy k prokázání jí tvrzených skutečností, třikrát vyslechnutí D. J. apod.).

V. Závěr a náklady řízení

S ohledem na 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 platí, že 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. Žalobkyně ve věci úspěch neměla (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní agendy nevznikly.

P o u ě 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 16. 2. 2017

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu