



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Lucie Trejbalové a soudců Mgr. Karolíny Tylové, LL. M. a JUDr. Pavla Vacka v právní věci žalobce **L.K.**, adresa pro doručování ■■■, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 12. 2015, č. j. 44212/15/5200-10422-711138,

t a k t o :

- I. **Žaloba proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 18. 12. 2015, č. j. 44212/15/5200-10422-711138, se z a m í t á .**
- II. **Žádný z účastníků n e m á právo na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se domáhá zrušení shora označeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Liberecký kraj, územního pracoviště v České Lípě (dále jen „správce daně“) ze dne 9. 7. 2014, č. j. 994950/142602-24801-506753. Specifikovaným rozhodnutím – dodatečným platebním výměrem – byla žalobci za zdaňovací období roku 2011 doměřena daň z příjmů fyzických osob ve výši 0 Kč, daňová ztráta ve výši - 1 502 951 Kč a uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně a doměřené daňové ztráty ve výši 15 029 Kč.

Důvodem doměření daně a daňové ztráty bylo neuznání daňových výdajů ve výši 1 310 000 Kč za nákup vozidla BMW. Orgány finanční správy dospěly k závěru, že žalobce neunesl svoje důkazní břemeno a předloženými důkazními prostředky (smlouva o prodeji části podniku ze dne 9. 7. 2013, včetně přílohy č. 1 a 2, soupis software a hardware, 2 CD) neprokazují, že vozidlo BMW bylo žalobcem pořízeno za účelem vývoje softwaru. Výsledky svědků provedené v odvolacím řízení, konkrétně ■■■ a ■■■, jednatelů společnosti ■■■, která v roce 2013 předmětné vozidlo jako součást podniku společně se softwarem a pohledávkami od žalobce koupila, neprokázaly, že software ve vozidle BMW vyvinul žalobce, nebylo tedy prokázáno použití vozidla k ekonomické činnosti žalobce. Nákup vozidlo za účelem vývoje a

testování softwaru podle názoru orgánů finanční správy žalobce neprokázal žádnými prostředky, např. projektovým materiálem k vývoji systému či zkouškami o vývoji systému, záznamy o provedených zkouškách, apod. Z odborného posudku Mgr. J. K., odborníka z oboru kancelářské a výpočetní techniky, měl přitom žalovaný za prokázané, že software na předložených CD je volně dostupný ke stažení z veřejně dostupných zdrojů.

V žalobě podané v zákonné lhůtě žalobce namítal, že správce daně nezohlednil nebo chybně vyhodnotil předložené důkazní prostředky. Žalobce uváděl, že správci daně předložil 2 CD se softwarem a popisem, dále soupis hardwaru, který při vývoji používal, přičemž správce daně informoval, že poskytnutí veškerých materiálů by bylo objemnější. Dále žalobce předložil soupis možných úprav s popisem a prokazoval postup avizované činnosti. Správce daně tyto důkazy nezohlednil, soustředil se na původ a funkci obsahu předložených CD. Žalobce přitom nikdy nevyvracel, že obsah CD je volně ke stažení. Správce se nezabýval otázkou, jak tento důkaz žalobcovo tvrzení prokazuje. Podle žalobce správce daně pracoval chybně s posuzovanými skutečnostmi. Předložená smlouva o prodeji podniku a její přílohy neobsahují žádný volně dostupný software, není zřejmé, jak k takovému závěru správce daně dospěl. Podle žalobce svědecká výpověď zástupce společnosti ■■■ prokazuje jím uváděné skutečnosti. Porovnáním soupisu funkcí a možných úprav z doby prodeje a z doby daňové kontroly je zřejmý postup uváděných prací. Správce daně sice pořízení vozidla a prodej za rozdílnou cenu označil za nestandardní postup, nepřihlédl ovšem k tomu, že kromě prodeje vozidla byly předmětem prodeje i závazky i pohledávky. Podle žalobce byla zpochybňována činnost ve fázi příprav vývoje, přitom podle živnostenského zákona je povinen žalobce činnost ohlásit až při započetí ekonomické činnosti, tedy při fakturaci. Ve fázi příprav nebylo nutné činnost uvádět. Z uvedených důvodů žalobce navrhoval, aby soud napadené rozhodnutí zrušil.

V písemném vyjádření k žalobě žalovaný zdůraznil povinnost daňového subjektu prokázat svoje daňově účinné výdaje řádnými věrohodnými důkazy. Poukázal na zásadu volného hodnocení důkazů a uvedl, že součinnost žalobce v rámci daňové kontroly a odvolacího řízení byla laxní, ani k jednoznačné výzvě správce daně žalobce neobjasnil, jak mají předložené důkazní prostředky prokazovat skutečnosti žalobcem tvrzené. Žalobce tvrdil, že vyvíjel software, což dokládal mimo jiné 2 CD a soupisem možných úprav. Správce daně ovšem zjistil, že na CD se nachází volně dostupný software, nezjistil žádné skutečnosti svědčící o tom, zda vůbec a případně v jakém rozsahu žalobce tento software používal ke své činnosti. Ze soupisu možných úprav nevyplývá, zda se softwarem bylo dále nějak pracováno, není zřejmé, zda se jedná o původní výchozí anebo rozšířenou verzi. Pokud měly být předložené důkazní prostředky pouze dílčí částí celku, pak není povinností správce daně dále vyzývat daňový subjekt k doložení dalších důkazů. Žalobce sám se rozhodnul doložit důkazy v omezeném rozsahu, přestože byl opakovaně správcem daně vyrozumíván o tom, že daňová uznatelnost uplatněného výdaje nebyla prokázána. V napadeném rozhodnutí se žalovaný zabýval obsahem smlouvy o prodeji podniku, dospěl ovšem k závěru, že posuzovaná smlouva neprokazuje, že existoval nějaký výsledek činnosti žalobce, k níž měl být použit předmětný automobil. Řádně byly hodnoceny svědecké výpovědi paní ■■■ a pana ■■■. Těmi sice bylo potvrzeno, že ve vozidle „nějaký“ software byl, svědci ale nevypověděli nic, z čeho by bylo možno vzít za prokázané, že software vyvinul žalobce. Rozsah ekonomických činností prováděných žalobcem, zapsaných v živnostenském rejstříku, nekoresponduje s údajně prováděnou činností – vývojem softwaru. Závěrem svého vyjádření žalovaný navrhoval, aby

soud žalobu jako nedůvodnou zamítl a žalobci nepřiznal náhradu nákladů řízení.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí a řízení jeho vydání předcházející v řízení dle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), v rozsahu a mezích uplatněných žalobních bodů, přitom vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, v souladu s § 75 odst. 1 a 2 s. ř. s. Po provedeném přezkumu dospěl soud k závěru, že žaloba není důvodná.

Soud přitom vycházel z následujících skutečností zjištěných z předloženého správního spisu:

Žalobce v daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011 uvedl jako svou hlavní činnost výškové práce, jako další činnost elektronické aplikace. V průběhu daňové kontroly sdělil, že v roce 2011 převážně provozoval servis elektronických zařízení.

Správce daně zjistil, že žalobce do daňových výdajů zaevidoval nákup vozidla BMW v pořizovací ceně 1 310 000 Kč. K výzvě správce daně k prokázání daňové uznatelnosti předmětného výdaje žalobce sdělil, že vozidlo BMW zakoupil jako zboží ve formě polotovaru k vývoji a testování produktu; aktivitu z osobních a finančních důvodů nezačal provozovat, vozidlo prodal v roce 2013 spolu s pohledávkami, smluvními vztahy a komponenty potřebnými při vývoji. Svoje sdělení žalobce následně doplnil tím, že vozidlo BMW pořídil za účelem vývoje softwaru, nebylo pořízeno jako hmotný majetek. Správci daně předložil smlouvu o prodeji podniku ze dne 9. 7. 2013, spolu s protokolem o předání podniku a přílohami č. 1 a 2 smlouvy, odkázal na 2 CD se softwarem a popis softwaru, hardwaru a jeho rozšíření.

Ve zprávě o daňové kontrole dospěl správce daně k závěru, že pořízení vozidla BMW za účelem vývoje softwaru žalobce neprokázal. I kdyby prokázal žalobce použití vozidla v souvislosti s podnikatelskou činností, nejednalo by se o výdaj podle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ale výdaj na pořízení hmotného majetku ve smyslu § 26 odst. 2 zákona o daních z příjmů, který nelze podle § 24 odst. 1 písm. a) uvedeného zákona uznat. Správce daně odůvodnil, proč nelze nákup vozidla považovat za nákup zboží. Podle správce daně žalobce nepředložil důkazní prostředky, které by prokazovaly, že software, na jehož vývoji se měl podílet, pořídil a na předmětném vozidle testoval. Smlouva o prodeji části podniku, včetně přílohy č. 1 a 2 a předávacího protokolu neprokazují, že došlo k prodeji softwaru a hardwaru, který by žalobce vyvíjel nebo se na jeho vývoji podílel. Soupis softwaru, uvedený v předávacím protokole, je podle zjištění správce daně volně dostupný ke stažení. CD, které žalobce předložil, obsahují software v téže podobě, v jaké je lze získat z veřejně dostupných zdrojů.

Správce daně proto dodatečným platebním výměrem ze dne 9. 7. 2014 doměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob za rok 2011 ve výši 0 Kč, doměřil daňovou ztrátu ve výši – 1 502 951 Kč a žalobci uložil povinnost uhradit penále z doměřené daně a doměřené daňové ztráty ve výši 15 029 Kč.

V rámci odvolacího řízení byly doplněny svědecké výpovědi bývalé jednatelky společnosti ■■■ a stávajícího jednatele ■■■. Ti potvrdili uzavření smlouvy o prodeji podniku dne 9. 7. 2013, jehož součástí bylo předmětné vozidlo BMW. Svědkyně ■■■ potvrdila uzavření smlouvy, uvedla, že automobil měl v sobě zabudovaný software v ■■■ rovněž potvrdil koupi automobilu BMW v rámci prodeje podniku a jeho následný odprodej další osobě. Uvedl, že součástí smlouvy o prodeji podniku byla smlouva o reklamě, o úvěru a softwaru, který měl sloužit k tomu, aby auto komunikovalo česky, ale žalobce software v daném časovém úseku nedotáhl do finální podoby. K vývoji softwaru žádné skutečnosti neuvedl. Z obstaraného odborného posudku Ing. ■■■ vyplynulo, že žalobcem předložená CD obsahují software k diagnostice a zápisu dat do řídicích jednotek a navigačních systémů automobilů BMW, který je možné získat z veřejně dostupných zdrojů, přičemž jde o software chráněný autorskými právy; v případě FSC nástrojů jde o softwaru volně šiřitelný, do něhož není povoleno zasahovat a dále jej měnit a distribuovat. Na základě výsledků doplněného odvolacího řízení dospěl žalovaný ke shodnému závěru, že žalobce neunesl svoje důkazní břemeno a neprokázal předloženými důkazními prostředky, ani důkazními prostředky, které doplnil správce daně v odvolacím řízení, že vozidlo BMW bylo používáno k ekonomické činnosti žalobce a bylo pořízeno za účelem vývoje softwaru.

V souzené věci jde o zodpovězení otázky, zda správce daně a následně žalovaný řádně zohlednili a vyhodnotili žalobcem předložené důkazní prostředky a dospěli ke správnému závěru, že žalobce neunesl důkazní břemeno a neprokázal daňovou účinnost výdaje za nákup vozidla BMW ve výši 1 310 000 Kč ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

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. Podmínkou daňové uznatelnosti výdajů je, že se musí jednat o výdaje, které slouží k dosažení, zajištění nebo udržení příjmů daňového poplatníka. Jak podrobně odůvodnil žalovaný na st. 4 a 5 napadeného rozhodnutí, na něž si soud dovolí pro jeho úplnost odkázat, důkazní břemeno ohledně prokázání daňové účinnosti konkrétního výdaje leží v souladu s § 92 odst. 3, odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, na daňovém subjektu.

Podle § 92 odst. 1 daňového řádu provádí dokazování správce daně. V souladu s § 92 odst. 7 daňového řádu je hodnocení důkazů zásadně věcí správce daně, který po provedeném prokazování určí, které skutečnosti považuje za prokázané a které nikoliv a na základě kterých důkazních prostředků. Správce daně se při hodnocení důkazů řídí zásadou volného hodnocení důkazů zakotvenou v § 8 odst. 1 daňového řádu, která znamená, že jednotlivé důkazy správce daně prověří z hlediska jejich závažnosti, zákonnosti a věrohodnosti, následně je jednotlivě a v souhrnu zhodnotí. Volné hodnocení důkazů ze strany správce daně nesmí představovat libovůli, ale musí být založeno na řádném a logickém zhodnocení důkazů jednotlivě i ve vzájemných souvislostech s přihlédnutím ke všem okolnostem případu, přičemž je povinností správce daně přezkoumatelným způsobem hodnocení důkazů odůvodnit.

V souzeném případě dospěl krajský soud k závěru, že správce daně ani žalovaný v průběhu odvolacího řízení shora uvedené povinnosti neporušili. Správce daně, jak vyplývá ze zprávy o daňové kontrole, tak podle obsahu odůvodnění napadeného rozhodnutí následně

žalovaný důkazy, včetně doplněných v průběhu odvolacího řízení, řádně vyhodnotili a zohlednili. S provedeným hodnocením důkazů se soud plně ztotožnil.

Jak bylo řečeno shora v obecné rovině, důkazní břemeno ohledně prokázání daňové účinnosti výdaje na pořízení vozidla BMW stíhalo žalobce. Ten v průběhu daňové kontroly správci daně předložil pouze dvě CD se softwarem a odkázal na soupis a soupis softwaru a hardwaru, který měl při vývoji používat, přestože věděl, že na základě těchto důkazních prostředků má správce daně výdaj za neprokázaný. Jiné důkazní prostředky žalobce nepředložil ani v průběhu odvolacího řízení. Pokud žalobce nyní namítá, že správce daně informoval o tom, že je to jen malá část celku, který měl jeho tvrzení prokázat, uvádí soud, že bylo povinností žalobce, který byl v průběhu daňové kontroly správcem daně opakovaně vyzván k prokázání daňové účinnosti předmětného výdaje za nákup vozidla BMW, veškeré důkazní prostředky, které měly jeho tvrzení prokázat, správci daně zpřístupnit.

K předloženému soupisu možných úprav s popisem software a hardware soud ve shodě s orgány finanční správy uvádí, že z tohoto listinného dokumentu ani ve spojení s předloženými CD, na nichž se nachází volně dostupný software (jak bylo dále prokázáno v průběhu odvolacího řízení odborným vyjádřením Ing. [redacted]), nevyplývá, zda a případně jakým způsobem avizovaný software na CD žalobce vůbec používal ke své činnosti, co bylo přesně předmětem činnosti a s jakým konkrétním hmatatelným výsledkem byla proklamovaná činnost ukončena. Soupis možných úprav nijak neprokazuje, zda žalobce skutečně plánované činnosti realizoval, a především pak neprokazuje, jakým způsobem měl tvrzené úpravy softwaru následně testovat na zakoupeném vozidlu BMW, jak tvrdil. Žalovaný a před ním i správce daně případně uvedli, že zcela absentovaly důkazy takového charakteru, které by spojovaly vynaložení výdaje za nákup vozidla a tvrzenou ekonomickou činnost žalobce (nelze odhlédnout ani od faktu, že tato činnost nebyla žalobcem uvedena v daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob za uvedené zdaňovací období, ani v průběhu daňové kontroly) – např. jakýkoliv projektový dokument k vývoji systému či následným zkouškám na předmětném vozidle. Pokud žalobce předkládal soupis s popisem možných úprav, nevyplývá z něj, zda k těmto úpravám vůbec došlo, a to především s ohledem na zjištění, že diagnostické systémy a diagnostický software na CD, které žalobce současně předložil, byly chráněny autorskými právy; rovněž u FSC nástrojů bylo konstatováno, že se sice jedná o volně šiřitelný software, ale není povoleno zasahovat do jeho kódu a nijak jej měnit a dále distribuovat.

Pokud žalobce namítá, že předložená smlouva o prodeji podniku a její přílohy neobsahují volně dostupný software, pak soud tuto námitku nepřijal. Žalovaný ve svých závěrech vycházel z odborného posudku Ing. [redacted], který se k diagnostickému softwaru a FSC nástrojům vyjadřoval. Právě tento software byl pak uveden v předávacím protokolu ke smlouvě o prodeji podniku a v příloze č. 1 smlouvy. Podstatné pak je, že ani tyto důkazy nijak souvislost s testováním na předmětném vozidlu BMW neprokázaly.

Namítá-li žalobce, že svědecká výpověď zástupce společnosti [redacted] prokazuje jím uváděné činnosti, pak ani s touto námitkou se soud neztotožnil. Jak vyplývá ze svědecké výpovědi, jednatele [redacted], svědek se k tvrzenému vývoji softwaru a jeho testování nevyjadřoval, uvedl naopak, že žalobce projekt nedotáhl do konce, jím předaný software byl bezcenný. Ani ze svědecké výpovědi [redacted],

bývalé jednatelky uvedené společnosti, nevyplývá, že software, který byl ve vozidle BMW, byl výsledkem činnosti žalobce a především, že by k jeho tvrzenému vývoji vůbec používal předmětné vozidlo. Svědkyně jen potvrdila, že ve vozidlu nějaký software byl, především ovšem mapy. Žalovaný tak hodnotil svědecké výpovědi v souvislosti s ostatními důkazy a dospěl ke správnému a logickému závěru, že ani tyto důkazy nepotvrdily, že žalobce vyvinul software a tento na předmětném zakoupeném vozidle skutečně testoval.

Brání-li se žalobce tomu, že žalovaný následný prodej vozidla BMW označil za nestandardní, pak soud připomíná, že žalovaný v napadeném rozhodnutí jednoznačně uvedl, že následný prodej části podniku v roce 2013, který obsahoval mimo jiné i předmětné vozidlo BMW, nemá na daňovou uznatelnost výdaje za nákup vozidla vliv. Pokud žalovaný označil prodej vozidla BMW jako součásti podniku za cenu 50 000 Kč jako přinejmenším nestandardní, považuje soud za podstatné, že žalovaný nečinil na základě svého podivu nad následnou cenou žádné závěry v neprospěch žalobce.

Soud tedy uzavírá s tím, že úvahy správce daně a následně žalovaného v napadeném rozhodnutí ohledně hodnocení důkazních prostředků předložených žalobcem i důkazních prostředků, které byly doplněny v odvolacím řízení, byly logické, odpovídající obsahu jednotlivých důkazních prostředků. Žalobce neunesl svoje důkazní břemeno a neprokázal naplnění zákonných podmínek podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů ve vztahu k výdaji za nákup vozidla BMW ve výši 1 310 000 Kč.

Z uvedených důvodů soud žalobu jako nedůvodnou zamítl podle § 78 odst. 7 s. ř. s.

Ve věci soud rozhodoval, aniž nařídil ústní jednání, za presumovaného souhlasu žalobce a výslovného souhlasu žalovaného, v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého 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.

V souzené věci byl úspěšný žalovaný správní orgán, ten náhradu nákladů řízení nepožadoval, ostatně mu ani náklady, které by přesahovaly rámec běžné činnosti správního orgánu, nevznikly, soud proto vyslovil, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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

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

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

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Liberci dne 6. prosince 2016.

Mgr. Lucie Trejbalová,
předsedkyně senátu