



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců Mgr. Petra Sedláka, Ph.D. a JUDr. Lukáše Hloucha, Ph.D. v právní věci žalobce: **BACHL, spol. s r.o.**, se sídlem Evropská 669, Modřice, zast. Mgr. Jitkou Ivičičovou, advokátkou se sídlem Bořetická 4097/24, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 9. 2014, č.j. 24945/14/5000-14201-706481,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

Napadeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil tři rozhodnutí, která vydal Finanční úřad pro Jihomoravský kraj, Územní pracoviště Brno – venkov, a to dodatečný platební výměr na daňovou ztrátu z příjmů právnických osob č. j. 3181983/13/3005-24902-709745 ze dne 16. 10. 2013, kterým byla žalobci z moci úřední

doměřena daňová ztráta z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2008 do 31. 12. 2008 nižší o částku 9.031.000 Kč a současně žalobci vznikla povinnost uhradit penále ve výši 5 % z částky dodatečně snížené daňové ztráty, tj. 451.550 Kč, dále dodatečný platební výměr na daňovou ztrátu z příjmů právnických osob č. j. 3181985/13/3005-24902-709745 ze dne 16. 10. 2013, kterým žalobci z moci úřední doměřena daňová ztráta z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2009 do 31. 12. 2009 nižší o částku 15.646.620 Kč a současně žalobci vznikla povinnost uhradit penále ve výši 5 % z částky dodatečně snížené daňové ztráty, tj. 782.331 Kč, a konečně dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob č. j. 3183123/13/3005-24902-709745 ze dne 16. 10. 2013, kterým byla žalobci z moci úřední doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2010 vyšší o částku 2.955.260 Kč a současně žalobci vznikla povinnost uhradit penále ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. 591.052 Kč, která byla snížena dle § 251 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, o částku 88.987 Kč v rozsahu odpovídajícím neuznané daňové ztrátě z příjmů právnických osob ve výši 1.779.758 Kč, kdy po snížení činí výsledná částka penále 502.065 Kč.

Dodatečné snížení daňové ztráty za rok 2008 a 2009 a dodatečné zvýšení základu daně za rok 2010 se týkalo dodávek materiálu na výrobu polystyrenu od společnosti CHEMIX UNION, které správce daně neuznal v daňových nákladech roku 2008, 2009 a 2010 s odkazem na porušení § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Žalobce uvedl, že vydání dodatečných platebních výměrů předcházela daňová kontrola (ve vztahu k období 2008 a 2009 to byla opakovaná daňová kontrola), jejíž závěry správce daně shrnul ve zprávě o výsledku daňové kontroly č. j. 2285602/13/3005-05401-705734 za zdaňovací období 2008 a 2009, a ve zprávě o výsledku daňové kontroly č. j. 2285593/13/3005-05401-705734 za zdaňovací období 2010, u které se žalobce bránil pouze proti závěrům správce daně o vyloučení dodávek materiálu na výrobu polystyrenu od společnosti CHEMIX UNION (částka ve výši 13.665.740 Kč).

Žalobce dále konstatoval, že správce daně zahájil daňové kontroly proto, že měl pochybnost ohledně faktického uskutečnění zdanitelných plnění mezi žalobcem a společností CHEMIX UNION – dodávky materiálu koplen (granulátu pro výrobu polystyrenu), který měla přepravovat společnost ALFAWAK s.r.o. se sídlem Brno, Rooseveltova 584/9, PSČ 602 00, IČO: 25512447 (dále jen „ALFAWAK“), kterou opíral o informace získané od Finančního úřadu ve Frýdlantu nad Ostravicí a Policie České republiky, Krajského ředitelství policie Jihomoravského kraje, SKPV OHK, ze kterých vyplynulo, že faktury za přepravu materiálu do závodu žalobce vystavené přepravníkem ALFAWAK společností CHEMIX UNION jsou fiktivní, protože přeprava neproběhla.

Ve vztahu k napadeným rozhodnutím žalobce předně namítl nesprávnost závěrů žalovaného, neboť žalobce nikdy nedeklaroval přijetí jakéhokoli plnění poskytnutého společností ALFAWAK, ale pouze dodávku od společnosti CHEMIX UNION. Neposkytl-li dopravce ALFAWAK službu společnosti CHEMIX UNION, nelze z toho vyvozovat, že dodávka materiálu od CHEMIX UNION do závodu žalobce nemohla proběhnout. V této souvislosti namítl žalobce nepřiléhavost citované judikatury Nejvyššího správního soudu. Podle žalobce názory žalovaného jsou v rozporu s tím, jakým způsobem pojímá prokazování

fakticity plnění judikatura správních soudů nebo v obecné rovině nález Ústavního soudu České republiky sp. zn. IV. ÚS 48/05 ze dne 06. 12. 2006.

Žalobce dále namítl, že je v rámci daňového řízení povinen prokazovat pouze to, co sám tvrdí a nikdy netvrdil, že dodávky materiálu zajišťovala společnost ALFAWAK. Ve svém účetnictví neneviduje žádné doklady týkající se této společnosti. Pokud tedy jde o prokazování existence či neexistence vykonané cesty přepravce ALFAWAK, mělo by jít o skutečnost, kterou prokazuje správce daně jakožto skutečnost vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů vedených daňovým subjektem (srov. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu). Podle žalobce nelze vyloučit pouze faktury, aniž by byly zpochybněny i navazující doklady a evidence. Správce daně však uvedl, že nebyla zpochybněna vypovídací schopnost účetnictví jako celku. Správce daně, resp. žalovaný nezpochybnil účetnictví jako celek, popř. jeho konkrétní na sebe navazující části (9 Afs 30/2008 ze dne 22. 10. 2008), nebyla zpochybněna ani zpráva auditora, ale byly zpochybněny pouze deklarované dodávky materiálu od společnosti CHEMIX UNION, které byly realizovány společností DEMONTA-ELEKTRO prostřednictvím dopravce společnosti ALFAWAK.

Žalobce dále uvádí, že dle jeho názoru správce daně a žalovaný při hodnocení důkazů nepostupovali v souladu se zákonnou zásadou posuzování každého důkazu jednotlivě a všech důkazů v jejich vzájemné souvislosti, a následně tuto námitku blíže rozvedl.

Žalovaný se ve svém podání ze dne 7. 1. 2015 nejprve vyjádřil k průběhu řízení před správcem daně a následně k jednotlivým žalobním námitkám uvedl, že sám jednatel žalobce z důvodů nesrovnalostí v předmětných dodávkách podával trestní oznámení. Žalovanému není zřejmé, z čeho žalobce usuzuje, že z pouhého faktu skutečného vyrobení polystyrenových desek, doložení způsobu jejich výroby a následného prodeje vyplývá, že výdaj na materiál, ze kterých jsou vyrobeny, je daňově uznatelný. Žalovaný s odkazy na právní úpravu a judikaturu Nejvyššího správního soudu uvedl podmínky uznatelnosti daňového výdaje a konstatoval, že tyto podmínky žalobce nesplnil.

K namítaným procesním vadám uvedl, že žalobce ani na výzvu správce daně způsob přepravy materiálu ani skutečného dodavatele nedoložil. Namítané porušení zásady materiální pravdy je dle žalovaného nedůvodné. Zároveň žalovaný nesouhlasil s tvrzením, že jím citovaná judikatura na věc nedopadá. Následně se žalovaný podrobně vyjádřil k rozložení a přechodu důkazního břemene v projednávané věci a konstatoval, že žalobce během celého řízení nedoložil jediný faktický důkaz, kterým by jednoznačně doložil svá tvrzení. Podle žalovaného žalobce neprokázal ani to, že by materiál pořídil za „jiných okolností“ ve smyslu rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 9 Afs 30/2008.

Závěrem navrhl žalovaný žalobu jako nedůvodnou zamítnout.

Žalobce reagoval na vyjádření žalovaného replikou, ve které uvedl, že žalovaný při vymezení podmínek uznatelnosti daňového nákladu nijak neuvedl, kterou z podmínek žalobce nesplňoval, a opětovně zdůraznil, že náklady na přepravu nikdy nenevidoval a materiál byl dodáván s podmínkou „Do závodu“ a proto se společností ALFAWAK neměl žádné smluvní ani jiné vztahy. Jelikož doprava nebyla součástí jeho tvrzení, nelze po žalobci ani požadovat,

aby prokazoval tvrzení jiných osob. Ve svých dalších vyjádřeních v replice odkazoval žalobce na fakticitu plnění a předkládal srovnání cen materiálu od společnosti CHEMIX UNION a společnosti SYNTHOS.

K replice se žalovaný opětovně vyjádřil s tím, že setrval na svých tvrzeních obsažených v napadeném rozhodnutí a předchozím vyjádření.

Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první, s. ř. s.), jakož i řízení předcházející jeho vydání, a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). O žalobě soud rozhodl, aniž nařizoval jednání, za podmínek vyplývajících z ustanovení § 51 odst. 1 s. ř. s.

Před hodnocením vlastních žalobních námitek musí zdejší soud konstatovat, že žalobce v podané žalobě brojí proti navazujícím zjištěním správce daně, ke kterým správce daně dospěl poté, co dospěl k závěru, že nemohly proběhnout dodávky zboží ve vztahu CHEMIX UNION – žalobce. Žalobce nijak nezpochybnil zjištění správce daně, že společnost CHEMIX UNION mu žádné zboží nedodala, ani dodat nemohla. Žalobce stabilně vycházel z tvrzení, že mu materiál někým dodán být musel, neboť z něho byly následně vyrobeny konečné výrobky, a fakticitu přijatého plnění a vynaložení nákladů k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů nelze prokázat ničím jiným tak hmatatelně jako prodejem hotových výrobků.

Z pohledu soudu se ve věci jedná primárně o spor o unesení důkazního břemene na straně žalobce ohledně daňové účinnosti jím uplatněných výdajů a právě spor o unesení důkazního břemene ze strany žalobce je dle názoru soudu podstatou souzené věci, která je žalobcem rozvolněna do jednotlivých dílčích žalobních námitek směřujících navíc do dílčích částí argumentace žalovaného.

Obecně lze konstatovat, že daňově účinné výdaje musí splňovat následující podmínky 1. výdaje musí poplatník skutečně vynaložit, 2. výdaje poplatník musí vynaložit v souvislosti se získáváním zdanitelných příjmů, 3. musí být vynaloženy ve zdaňovacím období, 4. za výdaje je považuje zákon. Daňový subjekt si tak od základu daně nemůže odečíst jakékoliv výdaje, ale pouze ty, které splňují podmínky zákona o daních z příjmů. První podmínky charakteru odčitatelného výdaje jsou stanoveny v odstavci prvním § 24 věty první citovaného zákona: musí se jednat o výdaje, které slouží k dosažení, zajištění nebo udržení příjmů, tyto příjmy musí být zdanitelné, **jejich vynaložení musí být poplatníkem nepochybně prokázáno**, výdaje musí být uplatněny ve výši stanovené zákonem o daních z příjmů a zvláštními předpisy, tytéž výdaje nelze uplatnit opakovaně. **Výdaje musí být poplatníkem prokázány způsobem vylučujícím jakékoli pochybnosti, přesvědčivým tvrzením, ale i řádnými věrohodnými důkazy.** Protože stát a daňový subjekt v daňovém řízení nejsou v rovném postavení, správce daně je v pozici vrchnostenské, zákonodárce mu stanovil mantinely tak, aby svého postavení nemohl zneužít. **Jedním z těchto prostředků je rozložení důkazního břemene mezi obě strany** (viz např. rozsudek NSS ze dne 20. 12. 2006, č. j. 2 Afs 39/2006 - 75, též rozsudek NSS ze dne 26. 2. 2007).

Řešení sporů o (ne)unesení důkazního břemene je součástí dnes již konstantní a dlouhodobé judikatury správních soudů. Ani otázka přednesená k posouzení v této konkrétní věci není po právní ani skutkové stránce novinkou. Podle ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních (*k uvedenému srov. ustanovení § 31 odst. 9 zákona č. 337/1192 Sb., o správě daní a poplatků, dle kterého daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván*). Podle ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem (*k uvedenému srov. ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků, dle kterého správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem*). Z uvedených srovnání je patrné, že rozložení důkazního břemene je v obou předpisech obdobné a ustanovení § 92 daňového řádu nepřineslo do rozložení důkazního břemene zásadní revoluci. Závěry, které zaujal Nejvyšší správní soud k rozložení důkazního břemene podle ustanovení § 31 zákona o správě daní a poplatků, jsou proto stále aplikovatelné.

V otázce unesení důkazního břemene lze na uvedené navázat závěry uvedenými v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2011, č. j. 1 Afs 37/2011-68. V uvedeném rozsudku Nejvyšší správní soud konstatoval, že „*Daňový subjekt, který výdaj zanele do účetnictví (v tomto případě do daňové evidence) a následně daňového přiznání, je povinen v případě pochybností prokázat, že jej skutečně vynaložil, a to tím způsobem, jakým deklaroval na příslušném účetním dokladu (viz rozsudek NSS ze dne 12. 4. 2006, čj. 5 Afs 40/2005-72, dále rozsudek ze dne 31. 5. 2007, čj. 9 Afs 30/2007-73, rozsudek ze dne 6. 12. 2007, čj. 1 Afs 80/2007-60, nebo též rozsudek ze dne 11. 11. 2010, čj. 1 Afs 48/2010-72 ve věci Realitní kancelář NOVA s. r. o.)*“.

[50] *Povinnost tvrzení i břemeno důkazní ohledně existence a výše vynaloženého výdaje i ohledně jeho účelu nese dle § 31 odst. 9 ZSDP daňový subjekt (viz rozsudek NSS ze dne 10. 2. 2005, čj. 2 Afs 90/2004-70). Z bohaté judikatury Nejvyššího správního soudu pak vyplývá, že daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy [např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119 ve věci EURO PRIM, spol. s r. o., část V a), publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS, nebo rozsudek ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008-86]. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k prokázání důvodnosti svých pochyb [§ 31 odst. 8 písm. c) ZSDP]. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. () Správce daně je zde povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. [rozsudek ve věci EURO PRIM, část V a), shodně též rozsudek čj. 9 Afs 30/2008-86, oba cit. shora; shodně nález*

sp. zn. II. ÚS 232/02 ze dne 29. 10. 2002 (N 134/28 SbNU 143)]. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsáným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k předmětnému obchodnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím [viz rozsudek čj. 2 Afs 24/2007 -119 a rozsudek čj. 9 Afs 30/2008-86, oba cit. shora, shodně též rozsudek ze dne 31. 5. 2007, čj. 9 Afs 30/2007-73, resp. ze dne 30. 4. 2008, čj. 1 Afs 15/2008-100 ve věci Ondřejovická strojírna, spol. s r. o., část IV/e a)].

...

[52] Stěžovatelku tížilo břemeno tvrzení a tomu odpovídající břemeno důkazní, které ovšem nemohla unést předložením nevěrohodných faktur (viz rozsudek čj. 5 Afs 40/2005-72, cit. v bodě [49] shora). Ve shodě s judikaturou cit. v bodě [50] shora mohla stěžovatelka poté, co správce daně zpochybnil věrohodnost předložených faktur, setrvat na svém tvrzení, že výdaj uskutečnila ve prospěch Maso-Třebovle s. r. o., a prokázat své tvrzení jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím. Nebo mohla své původní tvrzení korigovat, např. uvést jiného (skutečného) dodavatele zboží a navrhnout provedení důkazů k prokázání svého pozměněného tvrzení. Stěžovatelka setrvala na svém původním tvrzení, a proto správce daně postupoval správně, pokud po ní požadoval prokázat, že výdaj uskutečnila ve prospěch Maso-Třebovle s. r. o. Daňový subjekt je povinen prokázat vynaložení výdaje vůči konkrétní osobě, nikoliv toliko abstraktní vydání peněz, neboť jeho povinností je prokázat uskutečnění výdaje a jeho souvislost se zdanitelnými příjmy. Prokázání abstraktního vydání peněz by nepostačovalo k prokázání souvislosti výdaje se zdanitelnými příjmy. Stěžovatelka nicméně neprokázala ani samotné uskutečnění výdaje, natož jeho souvislost se zdanitelnými příjmy.“

Citované rozhodnutí již plně reflektuje nálezný Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04, podle kterého „i když je prokazování daňových nákladů prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním, a nelze tedy automaticky vyloučit, že průkaznost vynaložených výdajů lze osvědčit i jiným způsobem než účetním dokladem splňujícím veškeré náležitosti § 11 zákona o účetnictví. Jako důkazní prostředky, jimiž lze doložit skutečnosti rozhodné pro určení daňové povinnosti, a tedy i daňové náklady, totiž mohou sloužit prakticky jakékoliv prostředky (vyjma těch, které byly získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy). Z ustanovení § 31 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb. vyplývá, že jde zejména o různá podání daňových subjektů (příznání, hlášení, odpovědi na výzvy správce daně apod.), o svědecké výpovědi a znalecké posudky, veřejné listiny, zprávy o daňových kontrolách, protokoly a úřední záznamy o místním šetření a ohledání, povinné záznamy vedené daňovými subjekty a doklady k nim apod.“

V souzené věci z obsahu správního spisu jasně vyplývá, že klíčovým zjištěním správce daně je to, že faktury a dodací listy pro žalobce vystavoval za společnost CHEMIX UNION její jednatel Ing. Š., a to **před** dodáním materiálu. Konečné faktury byly vystavovány na základě údajů uvedených v proforma fakturách, ve kterých bylo uvedeno množství granulátu, které mělo být dodáno, cena a datum uskutečnění zdanitelného plnění. Tyto údaje byly uváděny na základě ústní dohody s výrobním ředitelem žalobce. Dodací listy byly vystavovány v době před dodáním materiálu. Materiál se do výroby nevyskladoval, ale byl přebírán průběžně a váženy byly až hotové výrobky. Žádný z těchto závěrů správce daně

žalobce nijak nezpochybnil. Proces kontraktace a dodávek materiálu mezi žalobcem a společností CHEMIX UNION byl konečně předmětem šetření orgánů činných v trestním řízení, jak vyplývá ze správního spisu.

Z pohledu soudu je proto s ohledem na shora uvedenou judikaturu Nejvyššího správního soudu zcela zřejmé, že žalobce unesl své prvotní důkazní břemeno předložením formálně perfektních daňových dokladů. Nicméně unesení prvotního důkazního břemene není rozhodující. Samotné formálně perfektní doklady neprokazují, že se účetní případ stal tak, jak je jimi deklarováno, pokud je zpochybněná faktická realizace plnění. Co více může odůvodnit podezření správce daně, že účetní případ nebyl realizován tak, jak je uváděno v daňových dokladech, než to, že správce daně zjistí, že dodavatel žalobce žádný materiál osobně nedodal, nezajišťoval k němu přepravu a že dokonce dodací listy a faktury byly vystavovány ještě předtím, než k jakékoliv dodávce došlo.

Podle názoru zdejšího soudu správce daně vyjádřil v průběhu opakované daňové kontroly relevantní pochybnosti o tvrzení daňového subjektu a bylo proto na žalobci, aby jím tvrzené skutečnosti prokázal. Tvrzení žalobce bylo spojeno s tím, že jeho dodavatelem byla společnost CHEMIX UNION, ale již neprokázal, že by mu společnost CHEMIX UNION jakýkoliv materiál fakticky dodala, a neprokázal, že plnění uskutečnila právě ta osoba, kterou za poskytovatele plnění žalobce označil a která byla uvedena v daňovém dokladu.

Soud nijak nezpochybňuje ten fakt, že zboží objednané u společnosti CHEMIX UNION mohlo být žalobci dodáno subdodavatelem uvedené společnosti, ani nezpochybňuje to, že žalobce nebyl objednatelem dopravy a nebyl proto za ni odpovědný. Nicméně nic z toho nezbavuje žalobce povinnosti v případě pochybností správce daně, které v souzené věci byly naprosto zřejmé, odůvodněné a racionální, doložit to, že k uskutečnění daných transakcí došlo, tedy doložit faktické plnění, což v případě žalobce předpokládá doložení skutečného přijetí materiálu, a to od jím deklarovaného dodavatele (soud dodává, že alespoň od prokázaného subdodavatele).

Z obsahu správního spisu nevyplývá, že by tuto povinnost žalobce splnil.

Odkazování se na dodací podmínku DDU, ani odvolávání se na množství vyrobeného konečného výrobku neprokazuje, že účetní případy zpochybněné správcem daně proběhly tak, jak deklaruje žalobce. Z obsahu správního spisu a konečně i z obsahu žaloby vyplývá, že základní skutková argumentace žalobce ohledně fakticity plnění je opřena jednak o tvrzení o množství vyrobených konečných výrobků a jednak o dodání zboží s dodací podmínkou DDU. Podle názoru zdejšího soudu ale ani jedno není relevantní.

Dostatek materiálu pro výrobu konečných výrobků pouze prokazuje, že žalobce měl, resp. mohl mít, dostatek materiálu, nicméně vůbec to neprokazuje, že materiál byl žalobci dodán společností CHEMIX UNION, jak bylo tvrzeno v dokladech, resp. jejím subdodavatelem. V případě žalobce byly zpochybněny konkrétní dodávky od konkrétního dodavatele a bylo jen a jen na žalobci, aby prokázal, že zpochybněné dodávky byly realizovány tak, jak on tvrdí, a to jím tvrzeným dodavatelem a v objemu a kvalitě odpovídající předloženým účetním dokladům. Samotný objem výrobního materiálu ale nic takového neprokazuje a není na správci daně, aby žalobci prokazoval, kdo mu dodal materiál, ze

kterého došlo ke konečné výrobě. Naopak je to žalobce, kdo měl doložit, že k dodání materiálu došlo způsobem, který deklaroval v účetních dokladech a který byl správcem daně zpochybněn.

Jestliže je z obsahu spisu zřejmé, že společnost CHEMIX UNION sama osobně žádné dodávky ve vztahu k žalobci nerealizovala, tím spíše je na žalobci, aby unesl důkazní břemeno ve vztahu k faktické realizaci sporných dodávek. V této souvislosti nabývají na významu další zjištění, která učinil správce daně, mimo jiné i způsob dopravy materiálu k žalobci. Jestliže správce daně namísto žalobce provedl zjištění a zjistil, kdo byl fakticky skutečným dodavatelem žalobce, pak je zcela na místě, aby žalobce rozklíčoval dodávky, které byly prostřednictvím tohoto dodavatele realizovány. Soud na tomto místě připomíná, že ne každý výdaj, který daňový subjekt realizuje, je výdajem, který lze uplatnit jako daňově uznatelný, a pokud realizovaný výdaj nemá oporu v prokázaném skutkovém stavu, pak ho nelze považovat za výdaj k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Jestliže správce daně jasně konstatoval, že materiál žalobci namísto společnosti CHEMIX UNION dodávala společnost DEMONTA ELEKTRO, bylo na žalobci, aby prokázal, že tento materiál i obdržel. Klíčování jednotlivých dodávek prostřednictvím společnosti, která měla materiál žalobci dopravit je podle názoru soudu vhodné a fakticky v dané skutkové situaci jediné možné. Je sice pravdou, že žalobce nebyl objednatelem dopravy, ale právě jednotlivé dodávky jsou způsob, kterým mohl žalobce prokázat dodání materiálu, tedy právě tu fakticitu, po které správce daně volá.

Realitou ovšem zůstává, že při odhalování řetězce dodávek BACHL<-CHEMIX UNION <- DEMONTA ELEKTRO bylo zjištěno, že společnost DEMONTA ELEKTRO měla realizovat část dodávek prostřednictvím společnosti GEIS CZ a část prostřednictvím společnosti ALFAWAK, avšak u dodávek společností ALFAWAK bylo zjištěno, že se jedná o fiktivní úkony (což dosvědčuje i řízení vedené u zdejšího soudu pod sp. zn. 62Af 103/2014 viz www.nssoud.cz). Jestliže tedy bylo prokázáno, že žalobci nebyl dodán materiál jeho obchodním partnerem společností CHEMIX UNION, a dále bylo zpochybněno dodání možným subdodavatelem společností CHEMIX UNION, pak bylo pouze a jedinečně na žalobci, aby hodnověrně doložil, že mu byl materiál dodán tak, jak deklaroval ve svých daňových dokladech.

Význam dodávek společnosti ALFAWAK spočíval zjevně přesně v tom, co tvrdí žalobce, že dané dodávky měly představovat. Dodávky představují skutečnost vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost nebo úplnost účetnictví žalobce. Soud nijak nezpochybňuje to, že lze prokázat, že deklarovaný výdaj skutečně nastal, byť za jiných okolností, než je uvedeno v daňovém dokladu, jak žalobce odkazuje na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007 č. j. 9 Afs 30/2007-73, nicméně žalobce opomíjí, jak zní celá citace dané části uvedeného rozhodnutí. Nejvyšší správní soud v citovaném rozhodnutí uvedl následující: *„Pokud daňový subjekt jednoznačně prokáže, že deklarovaný výdaj skutečně nastal, byť za jiných okolností, nežli je uvedeno na daňovém dokladu, je možné jej v souladu se zásadou materiální pravdy uznat za výdaj vynaložený v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Je však nutno si uvědomit, že se jedná o situaci krajní, kdy standardní zákonem předpokládaný způsob uplatnění výdaje nebyl daňovým subjektem dodržen. Pokud chce eliminovat důsledky svého pochybení, musí vynaložení výdaje prokázat jednoznačným, transparentním způsobem, tedy uvést a dokázat veškeré skutečné*

okolnosti týkající se předmětného výdaje, které budou v souladu s ostatními zjištěnými údaji a budou vytvářet přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci. Součástí takového objasnění skutečného stavu věci je i logické vysvětlení, z jakých důvodů došlo k mylnému uvedení některé z podstatných náležitostí účetního dokladu. Povinností správce daně je dát prostor k tomuto projevu daňového subjektu a nezamezovat jeho aktivitám směřujícím k prokázání všech relevantních skutečností. Vzhledem k předchozímu zjištění nesrovnalostí v účetních dokladech daňového subjektu však leží důkazní břemeno právě na jeho straně, správce daně je povinen nestranně vyhodnotit jím předložené důkazy a tvrzení ohledně předmětného nedostatku v účetnictví. Jestliže i dodatečně poskytnuté důkazy v sobě zahrnují další rozpory, je zřejmé, že nejsou s to zhojit předchozí nedostatky. Jinými slovy správce daně má v popsáném případě právo požadovat po daňovém subjektu kvalitní a perfektní nápravu původně uvedených nesprávností.“ Podle obsahu správního spisu byl žalobci poskytnut prostor, aby i ve smyslu citovaného rozhodnutí reagoval na zjištění správce daně, což neučinil.

Jestliže žalobce namítá, že nebyla zpochybněna vypovídající hodnota jeho účetnictví, tak podle soudu není tato námitka ve věci relevantní. Správce daně jasně uvedl, které transakce a účetní případy zpochybňuje. Skutečnost, že účetnictví žalobce po stránce listin ob stojí, neznamená, že prokazuje fakticitu dodávek, které správce daně zpochybnil. Zároveň nelze očekávat, že pro zpochybnění konkrétních dodávek je nutné zpochybňovat účetnictví žalobce jako celek, pokud se v ostatních případech buď fakticita plnění prokáže, nebo o ní nejsou pochybnosti ze strany správce daně. Konečně je běžným postupem při správě daní, že správce daně vyloučí z daňově uznatelných výdajů konkrétní zpochybněné a neprokázané účetní případy, aniž by došlo ke zpochybnění celého účetnictví daňového subjektu a následně proto ke stanovení daně např. podle pomůcek (konečně i žalobcem odkazovaném rozsudku ve věci sp. zn. 9 Afs 30/2007 došlo ke zpochybnění a vyloučení pouze konkrétních výdajů). V této souvislosti je zcela nerelevantní žalobcem uváděný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008 ve věci sp. zn. 9 Afs 30/2008, neboť ten se týkal stanovení daně podle pomůcek, kde je zpochybnění celého účetnictví jedním ze zásadních předpokladů stanovení daně tímto způsobem.

Namítanou nepřiléhavost žalovaným citovaných judikátů Nejvyššího správního soudu nepovažuje soud v žádném případě za důvod pro zrušení žalobou napadeného rozhodnutí. Zdejší soud v souzené věci odmítá přezkoumávat každou žalovaným použitou citaci. Pro zdejší soud je klíčové, zda bylo žalovaným správně posouzeno unesení důkazního břemene ze strany žalobce, a v této otázce dává zdejší soud žalovanému jednoznačně za pravdu. Zabývat se proto tím, zda každý jednotlivý citovaný judikát v této konkrétní věci přesně dopadá na skutkovou situaci žalobce je zcela nadbytečné. Při aktuální bohatosti judikatury Nejvyššího správního soudu, kdy obdobné právní závěry dopadají na nepřeberné množství skutkových situací, není důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí žalovaného to, aby si žalovaný případně aktualizoval citovanou judikaturu, pokud po skutkové a právní stránce jeho názor ob stojí. Konečně judikatura, byť Nejvyššího správního soudu, je stále jen interpretačním vodítkem a rozhodující je, zda postupoval žalovaný, resp. správce daně v souladu se zákonem. Při posouzení zákonnosti postupu správce daně dospěl zdejší soud k jednoznačnému závěru, že pochybení správce daně ve smyslu žalobních námitek neshledal.

S ohledem na vše shora uvedené dospěl soud k závěru, že rozhodnutí žalovaného, kterým bylo odvolání žalobce zamítnuto, bylo vydáno v souladu se zákonem a shora uvedené žalobní námitky uplatněné žalobcem nejsou důvodné. Soudu tedy nezbylo, než žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítnout.

Výrok o nákladech řízení má oporu v ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce v řízení úspěšný nebyl, proto mu právo na náhradu nákladů řízení nepřísluší. Žalovaný, který měl v řízení plný úspěch, náhradu nákladů řízení nepožadoval, proto soud rozhodl, že právo na náhradu nákladů řízení nemá.

P o u ě n í : Proti tomuto rozhodnutí 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 31. srpna 2016

JUDr. Jaroslava Skoumalová
předsedkyně senátu