



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Marie Kocourkové a soudkyň JUDr. Magdaleny Ježkové a Mgr. Heleny Konečné ve věci žalobce **L. K.**, zast. společností UNTAX, s.r.o., se sídlem v Praze 10, U Továren 256/14, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství** (jako nástupci Finančního ředitelství v Hradci Králové), se sídlem v Brně, Masarykova 31, v řízení o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 14. listopadu 2012, čj. 7004/12-1100-602177, t a k t o :

I. Žaloba se z a m í t á .

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

K projednávané věci krajský soud v úvodu uvádí, že zákonem č. 456/2011 Sb., účinným ke dni 1. 1. 2013, došlo ke zrušení finančních ředitelství (ust. § 19 odst. 1 této právní úpravy). Na jejich místo nastupuje Odvolací finanční ředitelství, s nímž bude dále krajský soud jednat jako s žalovaným (ust. § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů – dále jen „s.ř.s.“).

Žalobce se domáhal přezkoumání shora identifikovaného rozhodnutí, jímž Finanční ředitelství v Hradci Králové (dále jen „žalovaný“) zamítlo jeho odvolání do dodatečného platebního výměru na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2009.

V žalobě uvedl, že žalovaný svůj výrok založil na tvrzení, že žalobce v daňovém řízení neunesl důkazní břemeno ohledně prokázání uskutečnění jím

uplatňovaných výdajů. Konkrétně se jednalo o výdaje za náhradní díly na opravu jeho vozidel, které používal v rámci výkonu své podnikatelské činnosti - autodopravy. Závěr žalovaného v tom smyslu, že žalobce neunesl důkazní břemeno ohledně předmětných výdajů za náhradní díly, je závěrem vadným. Jak vyplývá z provedeného dokazování, žalobce důkazní břemeno unesl, a proto považuje žalobou napadené rozhodnutí žalovaného a jemu předcházející rozhodnutí vydané v prvním stupni za rozhodnutí nesprávné a nezákonné.

Uvedl, že správce daně ve zprávě o daňové kontrole konstatoval určitá fakta, aniž by z nich činil právní závěry. Žalovaný tato fakta také zmiňuje. Proto žalobce považuje za nutné tato fakta komentovat a uvést na pravou míru.

K námitce správce daně, že žalobce neověřil totožnost osob, kterým zaplatil za dodávku náhradních dílů od společností TOPAS, spol. s r.o., a ARMFOREST, s.r.o., zdůraznil, že žalobce žádná povinnost ověřovat totožnost osob nestíhá, ba co víc, nemá k tomu ani kompetenci. Navíc takový postup ani není v běžných obchodních vztazích obvyklý a žalobce k takovému neobvyklému postupu ani neměl žádný relevantní důvod. Zboží u uvedených společností objednal, společnosti mu jím objednané zboží dodaly a žalobce při dodávce zboží provedl úhradu osobě, která zboží dovezla. Takový postup není ničím neobvyklým a u žalobce ani nevznikly žádné důvodné pochybnosti o tom, že by osoba, které platbu provedl, neměla jednat jménem společností TOPAS, spol. s r.o., či společnosti ARMFOREST, s.r.o. Ostatně ani žalovaný nevysvětlil, z jakého důvodu by v posuzovaném případě měl žalobce totožnost příslušných osob zjišťovat a jakou právní povinnost tímto nezjištěním totožnosti případně žalobce porušil.

Žalobce zdůraznil, že správci daně v daňové kontrole poskytl komplexní a přesvědčivé vysvětlení a popis toho, jakým způsobem byly pořízené náhradní díly použity. Na žádost samotného správce daně žalobce při ústním jednání dne 12. 1. 2011 pak poskytl komplexní vysvětlení toho, jak předmětné náhradní díly byly použity a na jakých konkrétních vozidlech byly při opravách spotřebovány. Tento fakt ostatně sám správce daně ve zprávě o daňové kontrole zmiňuje. Toto vysvětlení žalobce se v následném řízení osvědčilo jako pravdivé, když složenými svědectvími osob provádějících předmětné opravy a záznamy o provedených opravách (sešitem "dílů") bylo tvrzení žalobce ze dne 12. 1. 2011 prokázáno jako správné a pravdivé. Tím ostatně žalobce splnil požadavky správce daně uvedené ve výzvě k doložení dokladů při daňové kontrole vydané dne 29. 11. 2010 pod č.j. 55202/10/253931601042. Žalobci se tak podařilo prokázat i úhradu za dodané zboží předložením příslušných potvrzení o zaplacení od jednotlivých subjektů a současně byl správci daně předložen podrobný sortiment dodaných náhradních dílů. Jediné, co se nepodařilo žalobci zcela prokázat, je ta okolnost, jakým způsobem dodavatel náhradní díly v jednom konkrétním případě žalobci dopravil. Dlužno podotknout, že žalobce v této věci důkazní břemeno nestíhá. Totiž dopravu náhradních dílů v drtivé většině případů zajišťoval sám dodavatel a žalobce se na dopravě náhradních dílů nikterak nepodílel. Proto nemá a ani nemůže mít o této dopravě bližší informace. O

tom, že ho v takové věci důkazní břemeno nestíhá, žalobce utvrzuje i ustálená judikatura Ústavního soudu ČR a Nejvyššího správního soudu ČR. Například podle nálezu Ústavního soudu ČR ze dne 24. 4. 1996 sp. zn. Pl.ÚS 38/95 má žalobce za povinnost prokazovat k výzvě správce daně jen ty skutečnosti, které sám tvrdí. Dále podle názoru Ústavního soudu ČR nelze po žalobci požadovat provedení důkazu o skutečnosti, na které se sám nepodílel, a to podle odůvodnění rozhodnutí Ústavního soudu ČR ze dne 15. 5. 2001 sp. zn. IV. ÚS 402/99. Dále pak podle názoru Nejvyššího správního soudu ČR zveřejněného v rozsudku ze dne 25. 3. 2005, č.j. 5 Afs 131/2004-45, nelze po žalobci požadovat prokazování skutečností týkajících se daňové povinnosti jiného subjektu. Dále žalobce uvedl, že přepravu náhradních dílů, kterou realizoval sám, prokázal a to záznamem o provozu motorového vozidla řízeného L. K., P. J. a D. C., kteří se v uvedené termíny nakládky v příslušném místě vyskytovali a tedy náhradní díly u dodavatele vyzvedli.

Žalobce zdůraznil, že dopravy náhradních dílů, které realizoval sám (od dodavatele TOPAS, spol. s r.o., dne 15. 4. 2009 – daňový doklad č. 09/0415, od dodavatele ARMFOREST, s.r.o., dne 5. 10. 2009 – daňový doklad č. 20091008, dne 12. 11. 2009 – daňový doklad č. 20091115 a dne 22. 12. 2009 – daňový doklad č. 20091223), prokázal. Vyzvednutí náhradních dílů od dodavatele TOPAS, spol. s r.o., dne 15. 4. 2009 bylo prokázáno záznamem o provozu motorového vozidla řízeného L. K. RZ RK 8958, který se v uvedený termín nakládky v příslušném místě vyskytoval a tedy náhradní díly u dodavatele vyzvedl. Dále pak vyzvednutí náhradních dílů u dodavatele ARMFOREST, s.r.o., dne 5. 10. 2009, 12. 11. 2009 a 22. 12. 2009 bylo prokázáno záznamy o provozu motorového vozidla řízeného P. J. (dne 5. 10. 2009, RZ 3H7 0630), L. K. (dne 12. 11. 2009, RZ 8958) a D. C. (dne 22. 12. 2009, RZ 4H1 7964), kteří se v uvedené termíny nakládky v příslušném místě vyskytovali a tedy náhradní díly u dodavatele vyzvedli.

Dále žalobce uvedl, že hodnocení provedených svědeckých výpovědí žalovaným je velmi povrchní a nerespektuje zásady hodnocení důkazů, zejména pak zásadu zakotvenou v ust. § 8 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), kdy má správce daně při dokazování posuzovat důkazy jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti. Žalovaný se totiž uchýlil jen k posuzování jednotlivých důkazů izolovaně a přehlédl jejich vzájemnou souvislost. Není totiž obvyklé, aby při placení dodávky bylo placení přítomno více osob, než osoby, které si hotovost předávají. Zdůraznil, že předložil jasné doklady o zaplacení vystavené konkrétním dodavatelem. Dále se žalobce v řízení odkázal na dodávku náhradních dílů, kterou zajišťoval dodavatel, a u konkrétních náhradních dílů, jejichž dopravu si zajišťoval sám, tuto dopravu prokázal. To, že zboží bylo zabaleno, nijak nesnižuje důkazní hodnotu provedeného výslechu.

K námitce správce daně, že na záznamech o provozu motorového vozidla není uvedeno razítka dodavatele, svědek P. J. při svém výslechu dne 6. 12. 2011 zřetelně uvedl, že razítka dodavatelů u přeprav se vždy uvádějí jen tehdy, jedná-li se o přepravu pro třetí osoby. V okamžiku, kdy se jedná o přepravu pro vlastní potřeby žalobce, taková razítka se nedávají. Tato praxe je pochopitelná z toho důvodu, že při vyúčtování přepravy třetím osobám je nutné mít případně důkazní prostředky o provedení přepravy v případě, že by se objednavatel zdráhal dopravu uznat a zaplatit.

Žalobce tak považoval za nepochybné, že principem věcné shody žalobce v daňovém řízení prokázal pořízení předmětných náhradních dílů od dodavatelů TOPAS, spol. s r.o., a ARMFOREST, s.r.o. Svědectví pana P.J., pana L. K. a pana J. B. dokazují, že vozidla žalobce opravovali a při opravách používali právě náhradní díly, které byly předmětem dodávek od uvedených společností. O tom svědčí i další důkaz ve formě sešitu "dílna". Žalobce nesouhlasil s pochybnostmi žalovaného vystavěnými na tvrzení, že svědci pouze "připustili, že opravy prováděli, na žádné podrobnosti o opravách si nevzpomněli". Takové tvrzení žalovaného označil za nepravdivé, neboť svědci zřetelně potvrdili, že se na opravách pravidelně účastnili a že záznamy v sešitě "dílna" odpovídají realitě, kterou navíc stvrdili svými vlastními podpisy. Pakliže si svědci nemohli vybavit konkrétní podrobnosti z konkrétní opravy, příčinou toho byl značný časový odstup od provedené opravy a množství oprav, které svědci za dobu své spolupráce se žalobcem vykonali.

Žalovaný, jak žalobce uvedl, dále z faktu, že dne 13. 4. 2009 je v sešitě "dílna" zaznamenána oprava diferenciálu vozidla Scania, nicméně náhradní díl byl dodán společností TOPAS, spol. s r.o. dne 15. 4. 2009, dovozuje nevěrohodnost takového sešitu. Kdyby žalovaný dokazování doplnil, zjistil by u této konkrétní opravy, že diferenciál vozidla Scania pro důvod, že vydával neobvyklé zvuky, byl na dílně dne 13. 4. 2009 rozebrán a při rozebrání bylo zjištěno jeho významné opotřebení. Protože žalobce neměl k dispozici náhradní díl, diferenciál znovu složil, vyplnil ho vhodným reparačním mazadlem snižujícím tření a vozidlo mohl dále používat. Náhradní díl následně opatřil u společnosti TOPAS, spol. s r.o., (doklad č. 09/0415). Po dodání tohoto náhradního dílu došlo k výměně diferenciálu na předmětném vozidle. Z tohoto důvodu byl záznam v sešitě „dílna“ proveden již dne 13. 4. 2009, protože ten den poprvé byly práce na vozidle zahájeny. Tuto úvahu žalovaného považoval žalobce za zkratkovitou a založenou na neúplném dokazování. Žalovaný měl v případě takových pochybností doplnit dokazování, což je ostatně i jeho povinností. Pakliže žalovaný přišel v odvolacím řízení s novým právním závěrem (nevěrohodnost záznamů v sešitě "dílna"), měl ho opřít o patřičná skutková zjištění. To žalovaný neučinil, u svědků ani u žalobce nezjistil důvody a okolnosti předmětného záznamu, čímž zatížil řízení vadou, která má za následek nezákonnosti žalobou napadeného rozhodnutí. Navíc vedení takové evidence není uloženo žádným zákonem a žalobce ji vedl zcela dobrovolně. Při výslechu před policejním

orgánem svědci J. B. a L. K. shodně uvedli, že záznamy o opravách byly prováděny za provozu na různé papíry či sešity, které si pak následně žalobce přepisoval do sešitu "dílna", aby měl komplexní přehled o opravách. K tomuto přepisování údajů do sešitu "dílna" docházelo až následně, tedy s jistým časovým zpožděním. Za rok 2009 žalobce tyto údaje do tohoto sešitu přepsal až na přelomu roku 2009/2010, tedy v době, kdy vozidlo mělo již novou registrační značku. S ohledem na to, že se jednalo o záznamy určené výlučně pro potřeby samotného žalobce, napsal v době přepisování do sešitu "dílna" novou registrační značku právě proto, aby mohl k tomuto konkrétnímu vozidlu za nových okolností (nová registrační značka) provedené opravy správně přiřadit. To, že tento jediný záznam v sešitě "dílna" obsahuje tuto zdánlivou časovou nesrovnalost, jeho důkazní hodnotu nikterak nesnižuje.

Žalobce byl názoru, že důkazem o zaplacení za předmětné náhradní díly jsou právě samotné doklady o zaplacení vystavené společností TOPAS, spol. s r.o., a ARMFOREST, s.r.o. Jejich předložením se důkazní břemeno přesouvá na žalovaného podle ust. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Důkazní sílu těchto listin či jejich věrohodnost musí žalovaný vyvrátit a zároveň musí identifikovat konkrétní skutečnosti, které věrohodnost takových důkazů předložených žalobcem zpochybňují. O tom ostatně svědčí i bohatá judikatura Nejvyššího správního soudu ČR, příkladmo pak rozsudky č.j. 2 Afs 24/2007-119, dále pak č.j. 9 Afs 30/2008-86 či č.j. 1 Afs 39/2010-124. Obdobně pak judikuje i Ústavní soud ČR ve svém nálezu ze dne 29.10.2002 sp. zn. II. ÚS 232/02. Zpochybňování předložených dokladů námitkou žalovaného, že z předmětných dokladů není možné zjistit osobu zodpovědnou za vystavení dokladu, ani identifikaci osoby přebírající úhradu za doklad, považoval žalobce za zcela liché. Není obvyklé, aby na dokladech o zaplacení byly konkrétní osoby identifikovány. Doklady o zaplacení byly vystaveny jménem právnické osoby a osoba, která náhradní díly žalobci předala, zároveň potvrdila i zaplacení. V některých případech osoba předávající náhradní díly společně s doklady, měla doklady již předem vyhotovené. Není v moci žalobce, aby osoby uvedené na těchto dokladech identifikoval, dokonce to není ani jeho povinností, dokonce to není ani zvyklostí. Žalobce se nechoval nijak neobvykle ani lehkomyšlně a jeho jednání ani náznakem nezavdává důvody pochybovat o tom, že doklady o zaplacení jsou autentické a zaplacení potvrzují. Nadto nelze po žalobci spravedlivě požadovat, aby identifikoval lustrací dokladů totožnosti osoby, se kterými obchoduje. Žalobci taková povinnost žádným obecně závazným právním předpisem uložena není, navíc k tomu není kompetentní a toto není ani při obchodování mezi různými subjekty obvyklé.

Žalobce tak dospěl k závěru, že bylo prokázáno zaplacení dodávek předmětných náhradních dílů. Jako důkaz slouží doklady o zaplacení. Žalovanému se nepodařilo tyto důkazy vyvrátit či je jen zpochybnit a žalovaný tak neunesl důkazní břemeno, které ho stíhá podle ust. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu.

Dále bylo tzv. principem věcné shody prokázáno, že náhradní díly předmětnými dodavateli byly žalobci dodány. Totiž žalobce, jak bylo v řízení prokázáno složenými svědectvími a záznamy o provedených opravách v sešitě "dílna", předmětné náhradní díly spotřeboval při opravách konkrétních vozidel. Správce daně a žalovaný se účelově dopustili nesprávného závěru, když tvrdili, že zápisy v sešitě zvaném "dílna" neprokazují, jaké náhradní díly byly na uvedené opravy použity. Hodnocením důkazů ve vzájemných souvislostech lze mít za prokázané, že dodané náhradní díly dodavateli TOPAS, spol. s r.o., a ARMFOREST, s.r.o., byly použity, a proto dodány. Totiž, jak je patrné ze soupisu jednotlivých náhradních dílů dle dodacích listů, dále pak ze specifikace toho, které náhradní díly byly použity na která vozidla, ze soupisu provedených oprav v sešitě "dílna" a ze složených svědectví osob, které opravy provedly, byly tyto opravy v uvedeném rozsahu za použití předmětných náhradních dílů provedeny.

Dále měl žalobce zato, že z okamžiku, kdy přepravu náhradních dílů zajišťoval jejich dodavatel, jej v této věci nestíhá žádné důkazní břemeno (viz argumentace uvedená shora). Tam, kde žalobce dopravu zajišťoval sám, příslušná vysvětlení o dopravě a vhodné důkazy navrhl. Z dodávek od společnosti TOPAS, spol. s r.o., žalobce zajistil přepravu náhradních dílů pouze v jednom případě (daňový doklad č. 09/0415), kdy osobně dne 15. 4. 2009 převzal od dodavatele náhradní díly v Praze na parkovišti společnosti MINAR, Libušínská ulice, kde i za náhradní díly v hotovosti zaplatil. Dále uvedl, že přepravu náhradních dílů od společnosti ARMFOREST, s.r.o. zajistil z Frýdku Místku sám ve výdejním skladu této společnosti. Přepravu zboží vydaného na základ daňového dokladu č. 20091008 převezl P. J. vozidlem RZ 3H7 0630 dne 5. 10. 2009, na základě daňového dokladu č. 20091115 převezl L. K. vozidlem RZ RK 8958 dne 12. 11. 2009 a na základě daňového dokladu č. 20091223 převezl D. C. vozidlem RZ 4H1 7964 dne 22. 12. 2009.

Závěr žalovaného, že žalobce porušil ustanovení § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) tím, že neprokázal, že výdaje v celkové výši 1 375 578 Kč, jsou výdaji vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, je výrokem nesprávným a v konečném důsledku nezákonným. Žalobce, jak je shora naznačeno, důkazní břemeno unesl a naopak je to prvostupňový správce daně a potažmo žalovaný, kteří důkazní břemeno, jež je stíhá podle ust. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, neunesli.

V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že předložené doklady o nákupu a zaplacení náhradních dílů, které byly uplatněny ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení výdajů nebyly jejich pouhým předložením prokázány. Žalobce předložil soupisy náhradních dílů na dodacích listech s údajem o automobilu, na nějž byly použity. Tvrdil, že opravy prováděli jeho zaměstnanci. K přebírání zboží a jeho dopravě konstatoval, že bylo různé na různých místech, přičemž úhrada byla provedena vždy tomu, kdo je předal. Totožnost přebírajícího žalobce neověřoval. K prokázání svých tvrzení navrhl výslechy svědků a předložil sešit „dílna“. Svědci po

přečtení konkrétních záznamů ze sešitu „dílňa“ připustili, že opravy prováděli, na podrobnosti o opravách si nevzpomněli. K jediné blíže specifikované opravě, které se svědek V. F. podle své výpovědi účastnil, bylo zjištěno, že k dodávce diferenciálu zadní nápravy Scania došlo dne 15. 4. 2009, tedy po provedené opravě. Svědci nepotvrdili konkrétní případ své přítomnosti při předávání hotovosti dodavateli, sami nepřebírali ani nebyli přítomni přebírání náhradních dílů od dodavatele jak v jeho sídle, tak v žalobcově dílně. Pokud přebírali nějakou zásilku na cestě, nepotvrdili její obsah, protože byla zabalena. Provedené výsledků svědků tak nepotvrdily původ náhradních dílů od dodavatelů TOPAS, spol. s r.o., a ARMFOREST, s.r.o., ani dodání tímto dodavatelem.

Dále žalovaný uvedl, že předložený sešit „dílňa“ obsahuje i údaje o opravách vozidla registrační značka 4H1 7964 ve zdaňovacím období roku 2009, a to ve dnech 20. 5. a 13. 7. Z technického průkazu bylo zjištěno, že uvedená značka byla vozidlu přidělena dne 12. 10. 2009. Předěšlá registrační značka 3H9 0133 platila v období od 16. 10. 2008 – 11. 10. 2009. Těmto uvedených registračním značkám předcházela 2Z2 3366. Záznamy o opravách automobilu s registrační značkou přidělenou v budoucnosti tak byly dle žalovaného zpochybněny.

Žalovaný uvedl, že v doplnění odvolání žalobce tvrdí, že doklady o platbách bylo doloženo zaplacení náhradních dílů. K tomu uvedl, že prověřením údajů na předložených dokladech o nákupu náhradních dílů bylo zjištěno, že číslování dokladů vystavených dodavatelem TOPAS, spol. s r.o., není posloupné, doklad ze 14. 6. 2009 má vyšší pořadové číslo než doklad z 30. 7. 2009. Z faktur ani z pokladních dokladů vystavovaných dodavateli TOPAS, spol. s r.o., i ARMFOREST, s.r.o., není možné zjistit osobu zodpovědnou za vystavení dokladu ani identifikaci osoby přebírající úhradu za doklad. Podpisy jsou nečitelné. V případě ARMFOREST, s.r.o., je uváděna na faktuře i na dodacím listě za všechny dodané náhradní díly jen cena celkem. Konkrétní případ zaplacení předmětných náhradních dílů žádný ze svědků neosvědčil. Z těchto důvodů nelze ani doložené doklady považovat za důkaz dodání náhradních dílů shora zmiňovanými společnostmi.

Dále žalovaný konstatoval, že v doplnění odvolání dne 11. 6. 2012 žalobce k přepravě náhradních dílů uvedl jako důkazy záznamy o provozu vozidel. Ani v jednom případě není v tomto záznamu potvrzeno předání dodávky dodavatelem.

V písemném vyjádření k žalobě žalovaný uvedl, že uplatnění daňově uznatelných výdajů je plně na vůli daňového subjektu a ten pokud tvrdí, že takové výdaje měl, musí být schopen správci daně toto své tvrzení prokázat, nestačí pouze předložení formálních dokladů. Ani skutečnost, že určitý doklad má všechny náležitosti a je řádně záúčtován, z něj nečiní důkaz o tom, že výdaje byly zahrnuty do základu daně oprávněně. Správce daně konkretizoval svoje pochybnosti ve výzvě ze dne 29. 11. 2010 a vyzval tak žalobce k doložení, jaké náhradní díly byly předmětem dodávek a na jaká vozidla je použil, jakým způsobem byly díly přepraveny a dále aby

prokázal uhrazení částek na dokladech uvedených. Žalobce nato při kontrole předložil pouze faktury, dodací listy a doklady o úhradě. Žalobce dle žalovaného důkazní břemeno neunesl. Dále žalovaný uvedl, že faktury obou společností nebyly číslovány souvislou řadou. Ačkoliv se jednalo o faktury vystavené na poměrně vysokou částku, přesto byly hrazeny v hotovosti. K těmto fakturám nebyly doloženy doklady o úhradě v hotovosti, úhrada nebyla doložena ani jiným způsobem. Správce daně rovněž zjistil, v registru plátců daně z přidané hodnoty, že společnost TOPAS, spol. s r.o., byla zrušena registrace k dani již v roce 1999. Podle živnostenského rejstříku ukončil tento daňový subjekt v rámci režimu živnostenského zákona činnosti ke dni 21. 8. 2000. Společnost nepodala přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2009. U společnosti ARMFOREST, s.r.o., správce daně zjistil, že její jednatel je nekontaktní a sídlo společnosti je fiktivní. Ani tato společnost nepodala za rok 2009 daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob, podává jen přiznání k dani z přidané hodnoty, ale daňovou povinnost k této dani nehradí. Správci daně tak vznikly důvodné pochybnosti, zda žalobce od výše uvedených společností náhradní díly skutečně přijal a za jejich přijetí uhradil fakturovanou částku. Žalovaný zdůraznil, že bylo na žalobci, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních případů se značným finančním dopadem vyžadoval doklady svých obchodních partnerů, kterým navíc hradí velké finanční částky.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního s.ř.s. bez nařízení jednání, když žalobce i žalovaný s tímto postupem souhlasili, a usoudil následovně.

Z obsahu správního spisu v průběhu přezkumného řízení vyplynulo, že při daňové kontrole zahájené dne 3. 11. 2010 zjistil správce daně u žalobce přijaté faktury za nákup náhradních dílů od společností TOPAS, spol. s r.o., a ARMFOREST, s.r.o. Na základě dokladů o jejich úhradě byly uplatněny výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů ve výši 400 047,18 Kč a 395 546,85 Kč. Správci daně tak vznikly pochybnosti, zda uplatněné výdaje splňovaly požadavky ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Výzvou ze dne 29. 11. 2010 proto žalobce vyzval k prokázání, že výše uvedené výdaje sloužily k dosažení, zajištění a udržení příjmů. Při ústním jednání dne 12. 1. 2011 žalobce předložil faktury s označením vozidla, na něž byly použity. Dále předložil nečíslované příjmové doklady dodavatelů. K dopravě sdělil, že byla prováděna různě a způsob nelze doložit. Za TOPAS, spol. s r.o., jednal a peníze převzal pan J.. Žalobce konstatoval, že platil osobně při přebírání zboží proti pokladnímu dokladu. Opravy prováděl v dílně v Ještěticích za pomoci svých zaměstnanců. Žalobce rovněž předložil faktury, dodací listy a doklady o platbě v hotovosti společnosti ARMFOREST, s.r.o. Peníze přebíral pan R.. Doprava byla prováděna různě a opravy prováděli zaměstnanci v pronajaté dílně v Ještěticích. Dále žalobce konstatoval, že nemá záznamy o náhradních dílech ve skladové evidenci, neboť šly rovnou do spotřeby. Místo přebírání a osobu přebírající náhradní díly nebyl schopen doložit. Uvedl, že peníze předával tomu, kdo díly přivezl a

neověřoval totožnost těchto osob ani to, zda jsou oprávněny jménem dodavatele jednat.

Dále krajský soud z obsahu správního spisu zjistil, že svědek P. J. vypověděl, že ve zdaňovacím období roku 2009 pracoval u žalobce jako řidič nákladních automobilů, opravoval nákladní automobily v dílně v Ješteticích. Nevěděl, od jakých firem pocházely náhradní díly, nebyl přítomen jejich přebírání v dílně ani je nejezdil do nějaké firmy přebírat. K placení za dodávky uvedl, že platil pravděpodobně žalobce. Nevzpomenul si, že by platil on osobně. Uvedl, že v záznamech o provozu vozidla nejsou razítka firem dodávajících žalobci, ale pouze třetím osobám. Z další svědecké výpovědi J. B. vyplynulo, že u žalobce v roce 2009 pracoval na oplátku za dřívější pomoc na stavbě domu. Peníze nechtěl. Prováděl údržby a opravy vozidel. Neuvedl konkrétně, kolik hodin odpracoval. Vypověděl, že nebyl při přebírání náhradních dílů, nebyl přítomen ani dovezení náhradních dílů dodavatelem a neznal jejich původ. K ručně vedenému sešitu „dílna“, uvedl, že se do něj zaznamenávaly opravy prováděné na autech. Konkrétní výčet 11 záznamů oprav s uvedením dne, vozidla, v některých případech i opravované části vozidla svědek potvrdil. Svědek V. F. vypověděl, že pro žalobce opravoval převodovku na automobilu DAF, u něho doma, v Solnici. Náhradní díly vyzvedával na jméno žalobce v Pardubicích v DAFu a tuto opravu žalobci fakturoval, protože to byla velká oprava. Občas žalobci pomáhal a radil, a to v Ješteticích a v Kostelci. O ručně vedeném sešitu „dílna“ nic nevěděl. Uvedl, že opravy, u nichž byla potřebná počítačová diagnostika, se zadávaly do servisů. Svědek L. K. uvedl, že v roce 2009 byl studentem a u žalobce vypomáhal bez mzdy. Nevěděl, od koho byly náhradní díly nakupovány. Nepřebíral je. Nevzpomínal si na konkrétní dodání nebo dovezení náhradních dílů. O záznamech, konkrétně vyjmenovaných v sešitě „dílna“ s uvedením dne, vozidla a druhu opravy sdělil, že pokud je v sešitě uveden, tak práce určitě vykonával. Své podpisy u záznamů potvrdil.

Z vyhledávací části daňového spisu krajský soud zjistil, že si správce daně zajišťoval další informace týkající se dodavatelského subjektu TOPAS, spol. s r.o., prostřednictvím dožádaného správce daně. Bylo zjištěno, že dané firmě byla zrušena registraci k dani z přidané hodnoty z moci úřední v roce 1999. Dle živnostenského rejstříku skončila činnost v režimu živnostenského zákona ke dni 21. 8. 2000. Ze sbírky listin z výkazů zisků a ztrát za rok 2008 bylo dále zjištěno, že předmětem činnosti v roce 2008 bylo provádění bytových a občanských staveb. Dále správce daně prostřednictvím dožádání zjistil, že daná společnost nepodala přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2009, dožádaný správce daně tak neměl o této společnosti žádné informace, neboť nezahajoval žádné úkony za účelem vyměření této daně. V případě další společnosti AMFOREST, s.r.o., správce daně na základě dožádání zjistil, že jednatel této společnosti je nekontaktní a sídlo společnosti je fiktivní. Společnost nepodala za rok 2009 daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob, podává jen přiznání k dani z přidané hodnoty, ale případné daňové povinnosti k této dani neplní.

Dle ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů si daňový subjekt odečte pro zjištění základu daně výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů a to ve výši prokázané poplatníkem. Podle § 92 odst. 2 daňového řádu 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.

Výklad daných hmotně právních i procesně právních ustanovení provedl krajský soud v kontextu s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek ze dne 27. 9. 2012, sp. zn. 9 Afs 71/2011). Dle tohoto rozsudku je „dokazování a rozložení důkazního břemene v daňovém řízení postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Toto své břemeno daňový subjekt plní v důkazním řízení, které vede správce daně. Podle ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní 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. Pravidlo, že v daňovém řízení nese důkazní břemeno daňový subjekt, má některé výjimky – ve věci žalobce je podstatné zejména ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní, podle něhož správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem. Uvedená zákonná ustanovení v jejich ústavně konformním výkladu vytvářejí vyvážený komplex povinností tvrzení a povinností důkazních mezi daňovým subjektem a správcem daně. K otázce dokazování v daňovém řízení se Nejvyšší správní soud obsáhle vyslovil v rozsudku ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 29/2008 - 88, ve kterém mimo jiné uvedl, že „daňový subjekt má v první řadě povinnost tvrdit skutečnosti relevantní pro jeho daňovou povinnost. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení pak vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného, v případě stěžovatele pak také z předpisů účetních. (...) Smyslem a účelem účetnictví je poskytnout tomu, kdo je vede, i oprávněné třetí osobě (ve věcech daní tedy správci daně) věrohodný, úplný, průkazný a správný přehled o jeho předmětu (viz § 7 zákona o účetnictví), kterým je – zjednodušeně řečeno – hospodaření daňového subjektu. Z hlediska metod zaznamenávání se u účetnictví jedná o standardizovaný, formalizovaný a značně detailní přehled o hospodaření, který by, je-li veden předepsaným způsobem, neměl umožnit, aby o hospodaření dotyčného daňového subjektu byl podán zkreslený obraz. Daňový subjekt proto splní svoji povinnost důkazní ve vztahu k tvrzením, která správci daně předestře, prokáže-li tato tvrzení svým účetnictvím, ledaže správce daně prokáže [§ 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní], že ve vztahu k těmto tvrzením je účetnictví daňového subjektu nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné. 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. (...) Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je na daňovém

subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby je jeho hospodaření průkazné, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení náležitě prokázal. Důkazní prostředky zde budou spíše pocházet ze sféry mimo účetnictví a de facto nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví.“ Nejvyšší správní soud ve své judikatuře opakovaně konstatoval, že v případě, kdy poplatník uplatňuje výdaje podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, leží na něm důkazní břemeno ohledně splnění zákonem stanovených podmínek pro daňovou uznatelnost uplatněných výdajů. „Důkazní břemeno tedy primárně stíhá daňový subjekt, a to v rozsahu tvrzení uvedeném v přiznání k dani. Poplatníka tíží důkazní břemeno ohledně jak faktického vynaložení jím deklarovaných nákladů, tak jejich skutečné výše (§ 31 odst. 9 zákona o správě daní). Pokud daňový subjekt neprokáže, od koho zboží či služby nabyl a jakou částku na jejich pořízení vynaložil, nelze jím deklarované výdaje uznat za daňově uznatelné výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Prokazování uskutečnění výdaje je sice prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Po formální stránce perfektní doklady samy o sobě neprokazují uskutečnění v nich uvedené transakce, je-li relevantním způsobem zpochybněna pravdivost v nich uvedených údajů. Správce daně prokazuje existenci skutečností, které vyvrací věrohodnost, průkaznost či správnost tvrzení poplatníka a správnost jím předložených důkazních prostředků. V souzené věci nešlo o prokazování povinností, které stíhají jiný daňový subjekt, ale o zjištění faktické realizace deklarovaného plnění, ze kterého si žalobce uplatnil daňový výdaj.“

Dále krajský soud z judikatury Nejvyššího správního soudu obsažené v jeho rozsudku ze dne 16. 7. 2009, čj. 1 Afs 57/2009-8, dovodil, že „Podle ust. § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu je daňový subjekt povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Jak judikoval Ústavní soud, daňový subjekt má povinnost prokázat k výzvě správce daně jen ty skutečnosti, které sám tvrdí (nález ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, 130/1996 Sb.). Z obsáhlé 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 nebo rozsudek ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008 - 86). Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů či faktur, i když formálně bezvadných, však sama o sobě zpravidla ještě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (rozsudek NSS ze dne 31. 12. 2008, čj. 8 Afs 54/2008 - 68, obdobně rozsudek ze dne 28. 2. 2006, čj. 7 Afs 132/2004 - 99). Správce daně proto může vyjádřit důvodné pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k prokázání důvodnosti svých pochyb. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným 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 1 Afs 57/2009 – 88 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]..... Dle § 24 odst. 1 se výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro účely stanovení základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem. Daňový subjekt nese důkazní břemeno ohledně skutečnosti, že učinil výdaj a že tento výdaj souvisí s dosažením, zajištěním a udržením příjmů (srov. rozsudek NSS ze dne 10. 2. 2005, čj. 2 Afs 90/2004 - 70)“. Stejně závěry, jaké vyslovil Nejvyšší správní soud v souvislosti s aplikací zákona č. 337/1992 Sb. lze vyslovit i při aplikaci zákona č. 280/2009 Sb.

Hodnocením skutkových okolností projednávané věci v kontextu se shora uvedenými závěry Nejvyššího správního soudu dospěl krajský soud k závěru, že žaloba není důvodná.

V průběhu daňového řízení žalobce své důkazní povinnosti nedostál. Předložil sice formálně perfektní doklady, které ovšem, jak vyplývá ze shora uvedeného, nemohou být pro prokázání daňových výdajů dostatečným podkladem. Správce daně shledal pochybení na jeho straně z toho důvodu, že neprokázal svoje tvrzení, resp. že navrhované výsledky svědků se nestaly k prokázání tvrzených skutečností dostatečným důkazem. Navržení svědci, jak již bylo shora konstatováno, vypovídali pouze v obecné rovině o způsobu předání zboží a jeho zaplacení. Jejich výpovědi však nelze osvědčit jako důkaz o tom, že zboží předal a daňové doklady vystavil daňový subjekt, který byl na těchto dokumentech prezentován. A právě v tom spatřuje krajský soud oslabení důkazní pozice žalobce.

K celé záležitosti musí krajský soud konstatovat, že postup žalobce při jeho podnikatelské činnosti především odporuje běžným obchodním vztahům. Za klíčové přitom žalobce považuje listinné důkazy ve formě dokladů o zaplacení, faktur a dodacích listů. Jak vyplynulo z důkazního řízení, dodavatelé zboží – společnosti TOPAS, spol. s r.o., a ARMFOREST, s.r.o., přitom za příslušné zdaňovací období nepodaly daňové přiznání k dani z příjmů. Nikdo ze žalobcem navržených svědků přitom neprokázal, že by úhrada za dodané náhradní díly byla jakémukoliv zástupci od dodavatele uhrazena. Žalobce se v průběhu daňového řízení snažil předložením sešitu „dílna“ prokázat, že náhradní díly byly od jmenované společnosti dodány a použity k další činnosti. Ani tomuto názoru nemohl krajský soud přisvědčit. Je sice pravdou, že jednotlivé svědecké výpovědi sporadicky svědčily ve prospěch tvrzení, že jednotlivé opravy byly v průběhu zdaňovacího období jednotlivými svědky prováděny. I kdyby soud připustil, že se tak stalo, nelze považovat dané skutečnosti za důkaz toho, že použité náhradní díly dodaly právě společnosti TOPAS, spol. s r.o., a ARMFOREST, s.r.o.

Z uvedeného tedy vyplývá, že správci daně nepříslušelo, aby deklarované výdaje uznal za daňově uznatelné výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Prokazování uskutečnění výdaje je sice prvotně záležitostí dokladovou a v této části důkazního řízení žalobce obstál. Nicméně pokud dalšími důkazy příjem zboží od konkrétního dodavatele neprokázal, pak lze mít zato, že soulad skutečného stavu se stavem formálně právním v jeho případě nenastal. Jak již bylo shora konstatováno, po formální stránce perfektní doklady samy o sobě neprokazují uskutečnění v nich uvedené transakce, je-li relevantním způsobem zpochybněna pravdivost v nich uvedených údajů. Správce daně v daném důkazním řízení unesl svoje důkazní břemeno, když na základě navržených důkazů i důkazů, které si v daňovém řízení sám opatřil, vyvrátil věrohodnost, průkaznost a správnost tvrzení žalobce a správnost jím předložených důkazních prostředků.

Krajský soud je názoru, že správce daně zjistil skutkový stav dostatečným a zákonným způsobem, vyvodil z něho logické závěry, které opřel o platné právní předpisy upravující danou problematiku.

Ve světle vyslovených právních závěrů pak krajský soud považuje další žalobní námitky za nedůvodné, neboť rozhodnutí o nich by nebylo způsobilé změnit výrok tohoto rozsudku. Jednalo se především o námitku týkající se ověřování totožnosti osob dodávajících náhradní díly, dále námitku ohledně zajišťování dopravy těchto dílů žalobci včetně zajišťování razítek od dodavatele, či nesrovnalostí při pořizování záznamů o jednotlivých jízdách či vozidlech. Tyto námitky žalobcem v podané žalobě podrobně rozebírané nemohou nikterak konečný závěr soudu o absenci dalších důkazních prostředků vyvrátit. Za takto nastolené důkazní situace nelze přisvědčit závěru nepochybně vyslovenému v podané žalobě, dle něhož se žalobci principem věcné shody podařilo prokázat pořízení náhradních dílů právě od shora vzpomínaného dodavatele. Jak již bylo shora uvedeno, důkazem o zaplacení nemohou být pouze samotné, i když formálně bezvadné, písemné doklady. Pokud žalobce vyslovuje nepochybný závěr, že svědecké výpovědi svědčí ve prospěch jeho tvrzení, že při opravách vozidle používali svědci náhradní díly dodávané společnostmi TOPAS, spol. s r.o., a ARMFOREST, s.r.o., nelze než zdůraznit, že takové závěry ve svědeckých výpovědích nelze dohledat.

Krajský soud proto žalobu jako nedůvodnou ve smyslu ust. § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ust. § 60 s.ř.s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, soud mu proto náhradu nákladů řízení nepřiznal. Z obsahu správního spisu nevyplývá, že by žalovanému v souvislosti s tímto řízením nějaké náklady řízení vznikly.

Poučení:

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 nejblíže 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 Hradci Králové dne 28. února 2014

Mgr. Marie Kocourková, v.r.
předsedkyně senátu