



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Petra Šebka a soudců Mgr. Petra Sedláka, PhD. a JUDr. Václava Štencla, MA ve věci

žalobce: P. Č.
bytem X
zastoupený TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář s. r. o.
sídlem Jiráskova 1284, 755 01 Vsetín

proti
žalovanému: Odvolací finanční ředitelství
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 1. 2022, č. j. 1345/22/5200-10422-706955,

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Finanční úřad pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“) doměřil žalobci dodatečnými platebními výměry ze dne 31. 7. 2020, č. j. 1621327/20/3309-50523-707627 a č. j. 1621364/20/3309-50523-707627 (dále jen „platební výměry“), daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roků 2016 a 2017 ve výši 1 224 101 Kč a 873 023 Kč. Zároveň mu stanovil povinnost uhradit penále ve výši 244 820 Kč a 174 604 Kč. Žalovaný následně zamítl odvolání žalobce podané proti platebním výměrům a platební výměry potvrdil rozhodnutím ze dne 13. 1. 2022, č. j. 1345/22/5200-10422-706955 (dále jen „napadené rozhodnutí“).
2. Předmětem sporu je otázka, zda správce daně postupoval v souladu se zákonem, když žalobci neuznal náklady na zboží (kulatina, dřevní hmota) a služby (zprostředkování za dřevní hmotu a oprava hydraulické ruky) od dodavatelů JOHAL TRANS s. r. o. (dále jen „JOHAL TRANS“) a Flash Business s. r. o. (dále jen „Flash Business“) jako daňově účinné z důvodu, že žalobce neprokázal, že tato plnění přijal právě od těchto dodavatelů.

II. Stanoviska účastníků řízení

3. Žalobce se domáhá zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Namítá, že nekontaktnost společností JOHAL TRANS a Flash Business sama o sobě nezpůsobuje nemožnost zaúčtování deklarovaných daňových dokladů. Žalovaný účelově odmítal využít kontrolních hlášení obou společností a daňových přiznání na daň z přidané hodnoty. Jejich kombinace vede ke kontrole, zda dodavatel deklarované daňové doklady eviduje a využívá je ke stanovení vlastní daňové povinnosti. Postrádá logiku, aby deklarovaný dodavatel doklady řádně přiznal a odvedl svoji daňovou povinnost a nebyl dodavatelem splňujícím podmínky § 24 odst. 1 ZDP. Žalovaný se vyhýbá přenést kontrolní hlášení do nalézacího řízení a sdělit, zda společnosti daň řádně odvedly. Postup správních orgánů, které shodnou transakci posuzují na každé straně jinou optikou, je v rozporu se zásadou zákazu libovůle. Je třeba vysvětlit, proč zatímco v případě společností JOHAL TRANS a Flash Business žalovaný nezpochybňuje zdanitelný příjem od žalobce (potažmo daňovou povinnost na dani z přidané hodnoty), v případě žalobce a jeho uplatněných výdajů činí přesný opak. Jelikož se žalovaný přednesu konkrétních důvodů vyhnul, je rozhodnutí nepřezkoumatelné. Žalobce v případě společnosti Flash Business předložil vyjma přijatých daňových dokladů také příjmové pokladní doklady a účtenku spolu s prokázáním zaevidování dané tržby v elektronickém systému evidence tržeb (dále jen „EET“). Žalovaný spolu se správcem daně však ve svém hodnocení EET naprosto vynechali. EET v kombinaci s kontrolními hlášeními a daňovými přiznáními tvoří prokazatelnou auditní stopu v otázce prokázání konkrétního dodavatele. Není pravdou, že by skladová evidence pro rok 2016 neobsahovala čísla daňových dokladů. Předložené listiny jsou vzájemně provázané a žalobce eviduje nejen konkrétní příjemku na sklad číslem, ale také konkrétní daňový doklad ke každému jednotlivému účetnímu případu. Žalobci není známo, jak přesně účetní program příjemky zpracovává. Souvislou řadu příjemek tvoří dodávky také od jiných dodavatelů. Prizmatem žalovaného trpí vadami celá skladová evidence, přičemž však ke zpochybnění dochází pouze u jednoho konkrétního dodavatele. Jedná se tak o účelovou polemiku. I za rok 2017 lze jednotlivé účetní případy spárovat. Tvrzenými vadami je stížena skladová evidence jako celek. Výklad žalovaného nepodporuje žádný závazný právní předpis, Český účetní standard je pouze doporučení.
4. Žalobce dále namítá, že dřevní hmota je generická. I pokud by ji tedy vedl na jednotlivých skladových kartách, nebyl by schopen prokázat provázanost konkrétního dodavatele s konkrétním odběratelem. Nerozlišuje se mezi jednotlivými dodavateli, neboť to v obchodní praxi není možné. Lze to analogicky srovnat například s obchodováním s pískem

Shodu s prvopisem potvrzuje K. P.

či šterkovým materiálem. Opětovně by pak takovou chybou byla stížena všechna plnění. Množství dřevní hmoty od JOHAL TRANS není možné vykazovat fiktivně ani utajit. Vyloučením daňové uznatelnosti deklarovaných nákladů pak marže žalobce vychází v roce 2016 na 41,6 % a v roce 2017 na 37,9 %, což neodpovídá běžným tržním podmínkám. Žalobce brojí také proti hodnocení svědeckých výpovědí. Pan S. potvrdil nejen průběh obchodní spolupráce, ale označil také své dodavatele. Potvrdil vystavení daňových dokladů i svůj podpis. Uvedl, kdo byl u předávek, na jakém místě se předávky konaly, a nakonec i které osoby byly předávkám přítomny. Výpověď svědka, kontrolní hlášení, daňová přiznání a evidence EET v souhrnu celý obchodní případ prokazují. Není pravdou, že by pan T. při výslechu popřel, že by jezdil někam jinam, než do lesa a zpět do Bučovic. V žádné odpovědi převoz dřevní hmoty z nádraží z Vyškova nevyločil, neboť se jej na to správce daně neptal. Potvrdil, že na vozidle Volvo došlo k poškození ruky, která musela být opravena a k opravě skutečně došlo. Stejně vypovídal pan P. Č. ml. Žalovaný přesto nijak konkrétně tyto svědecké výpovědi ve vztahu k opravě hydraulické ruky nehodnotí. Správce daně nezjistil skutkový stav dostatečně, když mohl formulovat výzvu společnosti České dráhy, a.s. i na jiné subjekty (nejen JOHAL TRANS a Flash Business). Žalobce musel s dřevní kulatinou disponovat, protože ji fakticky prodal, a musela tedy prokazatelně do sféry vlivu žalobce vstoupit. V této souvislosti žalobce odkazuje na judikaturu týkající se tzv. esenciálních nákladů, a to ve vztahu k nákupu dřevní kulatiny i opravě hydraulické ruky.

5. Žalovaný ve svém vyjádření odkazuje na napadené rozhodnutí a navrhuje, aby soud žalobu zamítl. Dodává, že nekontaktnost byla pouze jednou z řady okolností, které vzbudily prvotní pochybnosti. Ty se žalobci nepodařilo rozptýlit. Není rozhodné, jak transakci formálně vykázal dodavatel, ani to, zda odvedl z plnění DPH. Ani u jednoho z dodavatelů nebyla prováděna daňová kontrola na dani z příjmů. Zaevidování tržby v systému EET žádnou reálnou auditní stopu nevytváří. Sestavy skladové evidence nemají vypovídací schopnost ohledně subjektu, od kterých bylo dřevo pořízeno a kterým bylo následně prodáno. Nelze je osvědčit jako důkaz prokazující nákup zboží a služeb od předmětných společností a prodej předmětného zboží. Český účetní standard je pro žalobce závazný. Odchýlit se od něj může, pouze pokud zajistí věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a pokud odchylku a její důvody uvede v příloze účetní závěrky. Žalobci nebyl náklad uznáván nikoliv z důvodu neprokázání provázanosti dodavatele a odběratele zboží, ale z důvodu neprokázání přijetí dřevní hmoty od deklarovaného dodavatele, respektive od jiné osoby. Svědek S. sice potvrdil obchodní spolupráci žalobce a JOHAL TRANS, avšak pouze obecně. Svědecká výpověď byla obecná a rozporná s ostatními důkazními prostředky. Z položené otázky a odpovědi svědka T. jednoznačně vyplývá, že svědek *de facto* popřel, že by v letech 2016 a 2017 jezdil někam jinam, než do lesa a zpět do Bučovic. Svědecké výpovědi svědků T. a Č. ml. ohledně opravy hydraulické ruky nemohou sloužit jako důkaz svědčící o tom, že žalobce vynaložil náklad na opravu zmíněné hydraulické ruky. Skutečnost, že hydraulická ruka potřebovala opravu a oprava proběhla, neprokazuje, že opravu provedl deklarovaný dodavatel. Se skutečností, že společnost České dráhy a.s. neměla uzavřenu smlouvu o pronájmu pozemku se žalobcem ani předmětnými společnostmi, byl žalobce seznámen a v daňovém řízení netvrdil, že by smlouva měla být uzavřena s nějakými dodavateli předmětných společností. Nebyly splněny ani podmínky pro přiznání tzv. esenciálních výdajů. V případě dodávek dřevní hmoty žalobce neprokázal vazbu vyloučených nákladů na nezpochybněné příjmy. V případě nákladu v podobě zprostředkování za dřevní hmotu nebylo prokázáno, že by služba byla fakticky realizována, a nebyla prokázána ani vazba vyloučeného nákladu na konkrétní zdanitelné příjmy žalobce. Nadto v případě služby

zprostředkování nelze hovořit o nákladu, bez kterého by nebylo možné dosáhnout zdanitelných příjmů. V případě nákladů na opravu hydraulické ruky nebyla prokázána faktická realizace plnění ani to, že se jednalo o nezbytně nutný náklad.

6. Na vyjádření žalovaného reagoval žalobce replikou, ve které opakuje, že žalovaný měl přihlédnout k daňovým přiznáním k DPH a kontrolním hlášením dodavatelů žalobce. Účtenky z EET spoluvytváří ucelený obraz skutkového stavu. Námitky týkající se fungování účetního programu při číslování a řazení příjmků a výdejků a generické podstatě zboží se nemíjí s meritem sporu a reagují na pochybnosti správce daně. Svědek T. nikdy neprohlásil za nepravdivé, že by jezdil i jinam než do lesa a do Bučovic. Je rozdíl mezi tím nějakou skutečnost nezmínit a přímo odmítnout. Svědkové vypovídali s odstupem času, a třebaže neznali nebo si nepamatovali některé detaily, v základu potvrdili tvrzení žalobce. Předložené důkazy jsou způsobilé k prokázání podmínek pro uznání esenciálních výdajů, žalovaný je pouze nesprávně hodnotí nebo zpochybňuje na základě nepodložených skutečností.
7. V rámci ústního jednání účastníci setrvali na svých stanoviscích.

III. Posouzení věci krajským soudem

8. Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů; dále jen „s. ř. s.“), a řízení předcházející jeho vydání. Soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).
9. Jádrem sporu je otázka, zda žalobce prokázal splnění zákonných podmínek pro to, aby mohly být jím uplatněné náklady uznány jako daňově účinné. K tomu je třeba uvést, že daňové řízení je založeno na zásadě, že je to daňový subjekt, tj. žalobce, kdo je povinen prokázat správnost a úplnost svých daňových tvrzení.
10. Dle § 92 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), „[s]právce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů“ (odstavec 2). Povinností daňového subjektu je prokázat „všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních“ (odstavec 3). „[P]okud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence“ (odstavec 4). Správce daně naopak prokazuje „skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem“ [odstavec 5 písm. c)].
11. Ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu k rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně lze shrnout tak, že daňový subjekt je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. 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

Shodu s prvopisem potvrzuje K. P.

nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. 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 a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62, nebo ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49; všechna zde citovaná rozhodnutí správních soudů jsou dostupná na www.nssoud.cz). Správce daně není nicméně oprávněn daňový subjekt vyzvat k prokázání čehokoli, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám (nálezn Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, dostupný na <http://nalus.usoud.cz/>).

12. Pokud jde o rozsah daňových tvrzení, která musí daňový subjekt prokazovat, tvrdí-li, že jeho náklady jsou daňově účinné, ta plynou zejména z § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“). Podle něj platí, že náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Daňový subjekt tak musí v první řadě prokázat, že došlo k plnění, na které byl náklad vynaložen (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2017, č. j. 6 Afs 34/2017-71, nebo ze dne 14. 7. 2011, č. j. 1 Afs 37/2011-68). Poté je nutno postupně zkoumat, zda 1) náklady poplatník skutečně vynaložil, 2) zda je vynaložil v souvislosti se získáváním zdanitelných příjmů, 3) zda byly vynaloženy ve zdaňovacím období a 4) zda je za náklady považuje zákon (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 3. 2010, č. j. 5 Afs 74/2009-111). Pokud jde o prvotní nutnost prokázat existenci plnění, Nejvyšší správní soud například v rozsudku ze dne 31. 8. 2017, č. j. 1 Afs 171/2017-34, zdůraznil, že je nutno prokázat také konkrétní osobu dodavatele. Nemusí přitom jít přímo o osobu deklarovaného dodavatele, postačí, když daňový subjekt prokáže, že se jednalo o jinou konkrétní osobu.
13. V posuzované věci žalovaný jako důvod neuznání nákladů výslovně uvádí, že žalobce neprokázal dodání zboží a služeb od deklarovaného dodavatele (bod 82 napadeného rozhodnutí). Ačkoliv správce daně ve zprávě o daňové kontrole důvody pro neuznání nákladů pojal trochu širěji (neprokázání dodání zboží a služeb od deklarovaného dodavatele či jiného dodavatele v deklarovaném rozsahu, ceně a deklarovaným způsobem), předmětem přezkumu je žalobou napadené rozhodnutí, které mohlo v rámci odvolacího řízení důvody prvostupňové rozhodnutí částečně změnit, tj. i zúžit, což se fakticky stalo. Uvedené důvody se navíc do značné míry překrývají, vycházejí z totožných skutkových závěrů a středobodem obou rozhodnutí je neprokázání, že předmětná plnění poskytli žalobci právě deklarovaní dodavatelé. Z hlediska soudního přezkumu, jehož předmětem je napadené rozhodnutí, je nicméně podstatný právě závěr žalovaného, že žalobce neprokázal dodání zboží a služeb právě od deklarovaného dodavatele.
14. Nejprve soud považuje za vhodné se vyjádřit k námitkám týkajícím se vedení skladové evidence. Žalobce zde obsáhle polemizuje nad tím, jestli je jeho skladová evidence vedena řádně a rozporuje úvahy žalovaného, že tomu tak není. V záplavě argumentů a námitek se však poněkud ztrácí podstata věci. Důvodem neuznání nákladů nebyla ani chybně vedená

Shodu s prvopisem potvrzuje K. P.

evidence, ani její rozpor s Českým účetním standardem, ani neprokázání vazby mezi konkrétní fakturou přijatou a vydanou, respektive konkrétním zbožím přijatým a vydaným. Správce daně se sice těmito otázkami zabýval, nicméně otázka průkaznosti účetních dokladů je klíčová spíše v první fázi daňové kontroly pro účely přenesení důkazního břemene na daňový subjekt. Poté, co již k přechodu důkazního břemene došlo (což žalobce ani výslovně nezpochybňuje), se již nejedná o otázku stěžejní, neboť daňový subjekt musí v takovém případě prokázat realizaci deklarovaných plnění jiným způsobem, než svým účetnictvím. Skladová evidence je přitom pouze evidencí formálních dokladů, které z povahy věci vůbec nejsou způsobilé prokázat faktickou realizaci plnění tak, jak bylo deklarováno. Na tomto závěru nemůže obhajoba úplnosti a správnosti skladové evidence ze strany žalobce nic změnit. K jednotlivým námitkám týkajícím se právě této otázky se soud proto vyjádří spíše stručně, neboť ani v případě jejich úspěchu by to na výsledku soudního řízení nemohlo nic změnit. A ačkoliv soud dává v některých argumentech za pravdu žalobci, může maximálně konstatovat nesprávnost některých dílčích úvah žalovaného, která však nemohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.

15. Soud dává za pravdu žalobci v tom, že skladové příjmy a výdeje lze pomocí jeho evidence spárovat s jednotlivými daňovými doklady (nikoliv však již příjmy s výdeji). Na závěru, že skladovou evidencí nelze prokázat faktické uskutečnění plnění deklarovaným dodavatelem, to nic nemění.
16. Soud dává za pravdu žalobci také v tom, že nesouvislou řadu tvoří příjmy a výdeje u všech dodavatelů a odběratelů, což by mohlo nasvědčovat tomu, že se jedná o standardní způsob generování čísel dokladů účetním programem. Žalobce se sice ani nesnažil v tomto směru tvrdit, jaký účetní program používá či navrhopat nějaké další důkazy, které by tuto domněnku mohly potvrdit, nicméně v každém případě nejde o skutečnost významnou. Bez ohledu na to, zda jde či nejde o nestandardní okolnost, v posuzované věci je nestandardností mnohem více a ty jsou také mnohem závažnější. A také proto správce daně vznášel pochybnosti pouze k plněním od Flash Business a JOHAL TRANS, jichž se tyto nestandardnosti týkají, a nikoliv k plněním od všech dodavatelů.
17. Soud dává za pravdu žalobci nakonec i v tom, že dřevní hmotu (resp. kulatinu) lze považovat za generické zboží, u něhož není potřeba pro účely daňové účinnosti nákladů párovat konkrétní kusy dřeva přijaté na sklad s konkrétními kusy vydanými ze skladu. U generického zboží lze vycházet buď z průměrných cen, nebo z domněnky, že nejdříve se vydává zboží, které bylo nejdříve naskladněno (metoda first in, first out). V obou případech je ovšem předpokladem pro spárování příjmů s výdeji, že skladová evidence poskytuje reálný obraz o skladových zásobách a pohybu na skladu u každého druhu zboží. Tento předpoklad však v případě žalobce není splněn.
18. V prvé řadě není dřevo jako dřevo, stejně jako je rozdíl mezi pískem a šterkem (využije-li soud příklad, na který žalobce poukazuje). I když žalobce například dřevo nezpracovává, ale jen přepravuje, s ohledem na zásadní rozdíl mezi využitím jednotlivých druhů dřevní hmoty, který se ostatně promítá do její ceny, musí na skladě evidovat samostatně alespoň různé druhy dřevin. Nelze totiž ani u generického zboží párovat například náklad na smrkovou kulatinu s výnosem z prodeje dubové kulatiny. S ohledem na to, že žalobce až na výjimky evidoval dřevní hmotu pouze v souhrnu, nelze jeho skladovou evidenci považovat za reálný obraz o příjmu a výdeji ze skladu a o skladových zásobách.
19. Kromě toho skladová evidence žalobce neposkytovala věrný obraz reality také proto, že vykazovala značné anomálie. V roce 2016 žalobce přijal na sklad 12 176,638 m³ kulatiny

Shodu s prvopisem potvrzuje K. P.

včetně zůstatku z předchozího roku, ze skladu vydal 12 884,651 m³ kulatiny a na skladě mu ještě zůstalo 175,943 m³ kulatiny. V roce 2017 přijal na sklad 11 400,732 m³ kulatiny včetně zůstatku z předchozího roku, ze skladu vydal 11 390,324 m³ kulatiny a na skladě mu ještě zůstalo 489,67 m³ kulatiny. Každý rok měl tedy podle výdejků a zůstatků na skladě více kulatiny, než naskladnil, a nejednalo se přitom o zanedbatelné odchylky.

20. Otázka, zda je skladová evidence vedena v souladu s Českým účetním standardem a nakolik jsou tyto standardy pro žalobce závazné, je z hlediska samotné daně z příjmů právnických osob (a tudíž i z hlediska nosného důvodu napadeného rozhodnutí) irelevantní. Spíše na okraj však soud poznamenává, že z § 36 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, plyne, že Český účetní standard sice není přímo závazným právním předpisem, nicméně pokud se od něj hodlá účetní jednotka odchýlit, musí to odůvodnit v příloze účetní závěrky a hlavně musí zajistit věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví. Ani jednu z uvedených podmínek žalobce nesplnil (skladová evidence žalobce nezajišťuje věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví).
21. Pokud jde o nosný důvod napadeného rozhodnutí, žalobce jednak tvrdí, že důkazní břemeno unesl, jednak namítá, že daňové orgány měly k dispozici další důkazy, které by taktéž svědčily ve prospěch jeho tvrzení. Pro přehlednost krajský soud provede samostatně celkové hodnocení skutkových zjištění, v rámci něhož se vyjádří k jednotlivým žalobním námitkám.
22. Prvotní pochybnosti správce daně pramenily z toho, že k jednotlivým transakcím nebyly doloženy listiny dokládající okolnosti spolupráce mezi žalobcem a jeho dodavatelem, jejich komunikaci či kalkulaci ceny. Zároveň správce daně zjistil nedostatky ve výkupních lístcích (neuvedení místa nakládky a místa vykládky, uvedení SPZ vozidel, u kterých ze záznamů o provozu neplynula souvislost s nákupem), respektive v případě BAUKOMERZ nebyly žádné výkupní lístky předloženy.
23. Správce daně dále zjistil, že sídlo společností JOHAL TRANS a Flash Business bylo pouze formální, žádnou provozovnu neměly zřízenou a nevlastnily žádnou nemovitost.
24. Svědek P. S. (jednatel Flash Business) ve své výpovědi uvedl, že M. K. doporučil jako odběratele žalobce, že viděl uzavřenou plnou moc od JOHAL TRANS pro M. K. a že tato společnost dodala žalobci dříví ve Vyškově. O JOHAL TRANS, konkrétních úkonech M. K., konkrétních okolnostech transakcí, jejich smluvním zajištění, předávání finančních prostředků, přepravě, dodavatelích JOHAL TRANS nic nevěděl. Ve vztahu k dodávkám Flash Business žalobce svědek uvedl, že neví, kdo, odkud a jak přepravoval dřevní hmotu, kterou nakupoval. Kupoval ji na nádraží ve Vyškově, nebyl ale přítomen přepravě, nejsou mu známy osoby, které ji nakládaly a vykládaly. Uvedl, že žalobce si dřevní hmotu odvezl svou technikou, ale nevěděl, zda vozidlem nebo vlakem. Viděl, že žalobce odvážel dřevní kulatinu, ale nevěděl, kam ji vezl. Nevěděl, z jaké lokality dřevní hmota pochází a kým byla vytěžena. Výkupní dodací lístky vystavoval žalobce, měření dřevní hmoty svědek neprováděl, úhrady probíhaly v hotovosti a z 90 % je předával M. K. Dřevní hmotu nakupovala Flash Business podle svědka od JOHAL TRANS, za níž jednal M. K. na základě plné moci.
25. Z odpovědi MONETA Money Bank, a.s. vyplývá, že některé faktury od JOHAL TRANS byly hrazeny na účet společnosti Gordianus s. r. o., jehož disponenty byli Mgr. P. Z. a M. K.
26. Podle protokolu o výsledku M. K. ze dne 13. 6. 2017 před Policií České republiky M. K. k dokladům, které vystavoval jménem JOHAL TRANS, uvedl, že se jedná o falešné faktury

Shodu s prvopisem potvrzuje K. P.

a doklady. Ani jeden z obchodních případů podle něj neproběhl. V průběhu daňové kontroly M. K. odmítl vypovídat.

27. Podle úředního záznamu o podaném vysvětlení ze dne 9. 11. 2018 V. M. (jednatel JOHAL TRANS) o činnosti JOHAL TRANS v rozhodné době nic nevěděl, stal se jednatelem na žádost P. K. za úplatu, o chod společnosti se nestaral, žádné smlouvy neseřisoval ani nepodepsal, faktury nevystavoval. V průběhu daňové kontroly se nepodařilo výslech V. M. provést.
28. Z účetních dokladů dále plyne, že úhrada faktur v celkové hodnotě cca 5,8 milionů Kč bez DPH byla prováděna částečně v hotovosti, částečně na bankovní účet třetí osoby (Gordianus s. r. o.).
29. Z odpovědi společnosti České dráhy, a.s. vyplývá, že tato společnost neuzavřela žádnou nájemní smlouvu či jinou dohodu s Flash Business či Pavlem Čablou.
30. Ze záznamů o provozu vozidel RZ X a RZ X nevyplývá, že by byla použita k odvozu dřevní hmoty z nádraží ve Vyškově. Na výkupních lístcích k nákupu dřeva od JOHAL TRANS a Flash Business je uvedený pouze automobil Volvo RZ X.
31. Svědek M. T. v rámci své výpovědi uvedl, že pro žalobce řídil vozidlo Volvo RZ X. Pravidelně jezdil do Bučovic na adresu Ždánská, kam vozil dřevo z lesa. Žalobce podle něj odebíral dřevo z Vojenských lesů, lokality Rychtářov u Vyškova, Myslejovice. Nevěděl o tom, že by pro žalobce v letech 2016 a 2017 přepravoval dřevní hmotu někdo další. O dalších dodavatelích dřevní hmoty kromě Vojenských lesů nevěděl. JOHAL TRANS a Flash Business mu nic neříkaly. S nikým se při přepravě dřevní hmoty nestřídal. K opravě hydraulické ruky uvedl, že byla poškozená (při nakládce dřevní hmoty „prasklo to, asi šlo o nějaký výložník ramene“). K formě opravy uvedl, že celou ruku neměnili, měnily se nějaké díly, spíše více. Nefunkční byla ruka týdně. Svědek nevěděl, u koho se oprava objednávala a kdo ji provedl. Uvedl, že se ruka rozebrala v Bučovicích, ale kde proběhla samotná oprava, nevěděl.
32. Svědek P. Č. ml. vypovídal k opravě hydraulické ruky tak, že k poškození došlo dlouhodobým používáním, jednalo se o problém s výložníky, které byly deformované a popraskané a byly tam i další závady. Nefunkční byla ruka cca dva týdny. Svědek nevěděl, u koho se objednávalo provedení opravy, ani kdo ji provedl. Oprava se prováděla v Bučovicích, komponenty se demontovaly a odvážely. Zároveň svědek uvedl, že spoustu věcí si opravovali sami, např. brzdy na návěsu, měchy a to dělal svědek na místě s řidičem i otcem. Kam se vezly díly na opravu, svědek nevěděl.
33. K nákladům na nákup dřevní hmoty a zprostředkování dřevní hmoty lze ze shora uvedených skutečností učinit podle názoru soudu jednoznačný závěr, že pochybnosti správce daně o tom, že dodavatelé JOHAL TRANS a Flash Business toto zboží a služby žalobci poskytl, jsou zcela na místě a žalobci se nepodařilo je vyvrátit a prokázat, že právě tyto subjekty skutečně deklarované plnění žalobci dodaly. Zároveň žalobce neprokázal, že by zboží a služby dodal jiný konkrétní subjekt.
34. JOHAL TRANS neměla žádné zázemí či zaměstnance, žádný ze svědků nevyprávěl nic konkrétního k dodávkám od této společnosti. Naopak M. K., který měl vše jménem JOHAL TRANS zařizovat, výslovně orgánům činným v trestním řízení sdělil, že ani jeden z obchodních případů se neuskutečnil a jím vystavované faktury a doklady jsou falešné. Svědek T. dle své výpovědi jezdil pouze s vozidlem Volvo RZ X, které je uvedeno na výkupních lístcích, a zároveň uvedl, že jezdil pro dřevo od Vojenských lesů do lokalit

Shodu s prvopisem potvrzuje K. P.

Rychtářov u Vyškova, Myslejovice a že se s nikým při přepravě dřevní hmoty nestřídal. Soud souhlasí s hodnocením žalovaného, že svědek implicitně vyloučil, že by jezdil pro dřevo na nádraží do Vyškova. Vytýká-li žalobce žalovanému, že se svědka na tuto otázku výslovně nezeptal, pak je nutno zdůraznit, že žalobce mohl podávat svědkovi otázky a také tak jeho zástupce u výslechu činil. Jestliže skutečně usiloval o prokázání svých tvrzení a nepovažoval snad odpovědi svědka za dostatečně přesné, jistě po něm bylo možné spravedlivě požadovat, aby činil k unesení svého důkazního břemene alespoň v základní míře aktivní kroky, jako jsou dotazy na svědka.

35. Svědeckou výpověď svědka S. hodnotí soud ve shodě s daňovými orgány jako obecnou a nevěrohodnou ve vztahu k oběma deklarovaným dodavatelům. Soud souhlasí, že nedává smysl, aby svědek v roce 2016 doporučil společnosti JOHAL TRANS svého odběratele (žalobce), její spolupráce se žalobcem probíhala bezproblémově, v roce 2017 byla ukončena a v roce 2017 se do obchodních vztahů včlenila společnost Flash Business, která fakticky žádnou přidanou hodnotu do transakce nepřinášela. Především však výpověď svědka nekoresponduje s výpovědí M. K. před orgány činnými v trestním řízení. Ten totiž popřel reálný základ všech účetních dokladů JOHAL TRANS a výslovně uvedl, že se jedná o falešné faktury a doklady s tím, že žádný z obchodních případů neproběhl. Výpověď svědka částečně znevěrohodňuje také skutečnost, že Flash Business neměla uzavřenou smlouvu se společností České dráhy a.s. o pronájmu místa nakládky a vykládky. Výtka žalobce, že se měl správce daně dotázat také na možnost existence smluvního vztahu s dalšími subjekty, není na místě už proto, že to byl žalobce, koho tížilo důkazní břemeno – měl proto takovýto důkaz navrhnout v daňovém řízení. Je však otázkou, nakolik by byl další dotaz na České dráhy a. s. přínosný, jestliže M. K. popřel, že by JOHAL TRANS deklarované transakce vůbec realizovala.
36. Žádný ze svědků nebyl schopen k transakcím mezi žalobcem a JOHAL TRANS a Flash Business konkretizovat jejich průběh, okolnosti vykládky a nakládky, přepravy či původ dřevní hmoty.
37. Žalobcem citovaná judikatura týkající se hodnocení svědeckých výpovědí (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2021, č. j. 1 Afs 70/2021-41, nebo ze dne 27. 7. 2022, č. j. 2 Afs 20/2019-46) není pro posuzovanou věc přílehlavá. Stejně jako je každý posuzovaný případ specifický, je specifická i každá konkrétní výpověď svědka. Nelze proto snad vyslovit obecný závěr, že pokud si svědek něco nepamatuje, přidává to na jeho věrohodnosti. Vždy záleží mimo jiné na osobě svědka, odstupu času, na tom, co a v jaké míře si nepamatuje, ale také na tom, jaká jsou další souladná či rozporná skutková zjištění a jak vážné jsou pochybnosti o pravdivosti výpovědi. V posuzované věci odpovídá hodnocení svědeckých výpovědí provedené správcem daně a žalovaným jak samotnému obsahu svědeckých výpovědí, tak ostatním důkazům. Rozhodně se nejedná o hodnocení selektivní.
38. Námitka žalobce, že dané množství dřevní hmoty nebylo možné utajit ani fiktivně přijmout je poněkud mimoběžná. Důvodem neuznání nákladu totiž nebylo neprokázání existence plnění, nýbrž neprokázání osoby konkrétního dodavatele. S určitou mírou nadsázky však lze k uvedené námitce poznamenat, že fiktivně lze přijmout cokoli (třeba i modré z nebe) a utajit přijetí tak velkého množství dřeva se žalobci v podstatě podařilo, neboť nenašel svědka, který by konkrétní okolnosti realizace dodávek věrohodně dosvědčil. Jediná skutečnost, která nasvědčuje tomu, že žalobce patrně ono velké množství dřevní hmoty na sklad přijal (byť nebylo prokázáno, od koho), je to, že také velké množství (byť nikoliv zcela korespondující) dřevní hmoty ze skladu vydal.

39. K unesení důkazního břemene by žalobci nemohla nijak přispět ani daňová přiznání na DPH jeho dodavatelů, jejich kontrolní hlášení či účtenky vydané v rámci systému EET. Elektronická evidence tržeb sice zajistí, že by se daňový subjekt neměl vyhnout vykázání tržby ve svém účetnictví, nicméně v žádném případě nemůže zabránit tomu, aby si například oproti tomuto výnosu zaúčtoval fiktivní náklad. Pokud přitom daňový subjekt vystavuje faktury na plnění, která se neuskutečnila (jak uvedl M. K. před orgány činnými v trestním řízení), pak nelze očekávat, že by mu mělo činit potíže zaúčtovávat také fiktivní náklady. Nespolupracuje-li pak daňový subjekt se správcem daně, není možné úplnost a správnost jeho účetnictví vůbec přezkoumat. Za takové situace ani účtenka vydaná v rámci systému EET, ani daňová přiznání, ani kontrolní hlášení nelze považovat za relevantní důkaz o tom, že se plnění uskutečnilo tak, jak bylo deklarováno. Žádnou vypovídací hodnotu za této situace nemá ani to, zda dodavatelé vykázanou daňovou povinnost hradí, neboť tu si mohli fiktivními náklady (resp. přijatými zdanitelnými plněními) snadno snížit. Právě proto platí shora uvedená pravidla pro rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. Neexistují-li důvodné pochybnosti o tom, že se obchodní případ odehrál tak, jak byl deklarován, postačí daňovému subjektu k unesení důkazního břemene předložení formálních dokladů. Vyvstanou-li takové důvodné pochybnosti, jako v nyní posuzovaném případě, musí daňový subjekt realizaci plnění prokázat jinak.
40. Stejně jako jakékoliv jiné účetní doklady poskytují i daňová přiznání, kontrolní hlášení či vystavené účtenky dodavatelů pouze přehled o tom, jak jednotlivé daňové subjekty své transakce navenek deklarovaly, nikoliv o tom, zda a jak tyto transakce ve skutečnosti proběhly. Žalovaný ani správce daně proto nepochybili, jestliže tyto doklady nepoužili jako důkaz faktické realizace transakcí (zejména dodání zboží deklarovanými dodavateli). Ani výpisy z EET, které soud provedl k důkazu, by nemohly prokázat skutečnou realizaci plnění, nýbrž pouze onen stav formálně evidovaný a navenek deklarovaný.
41. S ohledem na to, že správce daně neprováděl daňovou kontrolu na dani z příjmů u dodavatelů žalobce, nelze vycházet z toho, že by na tyto transakce nahlížel jinak v případě žalobce a jinak v případě jeho dodavatelů. Napadené rozhodnutí proto nelze považovat za nepřezkoumatelné z důvodu, že žalovaný údajnou rozdílnost nahlížení na tyto transakce nezdůvodnil. Daňová přiznání, kontrolní hlášení či účtenky dodavatelů správce daně v žádném souvisejícím řízení nehodnotil, a proto na základě nich ani z povahy věci nemohl v takovémto neexistujícím řízení učinit konkrétní skutková zjištění, která by mohl přenést do daňového řízení, jež je předmětem přezkumu v této věci. Z uvedených důvodů je žalobcem citovaná judikatura (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 6. 2020, č. j. 2 Afs 347/2018-51, a ze dne 21. 3. 2019, č. j. 1 Afs 360/2018-24) zcela nepřiléhavá.
42. Ve vztahu k nákupu dřevní hmoty a zprostředkování dřevní hmoty lze proto učinit závěr, že žalobce neprokázal, že náklady vynaložil na zboží a služby poskytnuté právě společnostmi JOHAL TRANS a Flash Business, nebo jinými konkrétními subjekty. Správce daně a žalovaný proto nepochybili, jestliže odmítli uznat tyto náklady jako daňově účinné.
43. Ve vztahu k službě opravy hydraulické ruky soud taktéž hodnotí důkazy ve shodě se správcem daně a žalovaným. Svědkové T. a Č. ml. potvrdili, že hydraulická ruka byla poškozená, že vyžadovala opravu a že oprava byla provedena. Ani jeden ze svědků však nepotvrdil, že opravu provedla právě JOHAL TRANS. Svědkové vůbec nevěděli, kdo opravu provedl. Nutno zopakovat, že M. K. jakoukoliv reálnou činnost této společnosti popřel a formálně zapsaný jednatel V. M. o činnosti společnosti nic nevěděl. Vzhledem k tomu, že svědek Č. ml. připustil, že řadu oprav prováděl žalobce svépomocí, nelze takový

postup rozhodně vyloučit ani v tomto případě. Samotná skutečnost, že hydraulická ruka byla opravena, neznamená, že žalobce finanční prostředky na opravu skutečně vynaložil a že mu tuto službu poskytla právě JOHAL TRANS.

44. Také v tomto případě proto soud činí závěr, že žalobce neprokázal, že náklad vynaložil na službu poskytnutou právě společností JOHAL TRANS, nebo jiným konkrétním subjektem. Správce daně a žalovaný proto nepochybili, jestliže odmítli uznat tento náklad jako daňově účinný.
45. Žalobci nelze přisvědčit ani v tom, že mu měly být uznány tzv. esenciální náklady, tj. náklady bez nichž by mu nemohly vzniknout odpovídající příjmy.
46. Zaprvé, zohlednění esenciálních nákladů je s ohledem na jejich charakter možné pouze při stanovení daně podle pomůcek (v podrobnostech viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 11. 2020, č. j. 1 Afs 204/2020-45). V posuzované věci však byla daň stanovena dokazováním a správnost tohoto postupu žalobce ani nezpochybňuje a neuvádí, že by byly pro stanovení daně podle pomůcek splněny zákonné podmínky.
47. I kdyby však bylo možné esenciální náklady zohlednit také při stanovení daně dokazováním, nemohly by být náklady posuzované v této věci uznány jako esenciální. V případě nákladů na zprostředkování dřevní hmoty by tomu tak bylo proto, že žalobce byl zjevně schopen si od téhož, ale i jiných subjektů obstarat dřevní hmotu i bez zprostředkování. Nešlo tedy o náklady, bez nichž by žalobce nedosáhl svých výnosů. Náklady na dřevní hmotu by nebylo možné uznat jako esenciální proto, že pro vady skladové evidence nelze určit které náklady byly nezbytné pro které příjmy. Tj. nebylo by zřejmé, které z uplatňovaných nákladů jsou skutečně oněmi náklady esenciálními a zároveň spadajícími do daného zdaňovacího období. Tímto soud nemá na mysli požadavek na párování konkrétních kusů kulatiny, nýbrž ve smyslu výše uvedeného požadavek na párování konkrétních druhů dřeva přijatého na sklad a vydaného ze skladu. A nakonec, náklady na opravu hydraulické ruky by nebylo možné považovat za esenciální proto, že nebylo prokázáno, že ji skutečně provedla třetí osoba, a nikoliv žalobce svépomocí.

IV. Shrnutí a náklady řízení

48. Krajský soud na základě shora provedeného posouzení neshledal žalobu důvodnou, a proto ji zamítl ve smyslu § 78 odst. 7 s. ř. s.
49. O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Podle něj 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 dané věci neúspěšný žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení a žalovanému v souvislosti s tímto řízením žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

Poučení:

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.

Brno 12. září 2023

Mgr. Petr Šebek v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje K. P.