



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudců JUDr. Viktora Kučera a JUDr. Petra Polácha v právní věci žalobce: **Holomáč s.r.o.** se sídlem Hlavní 66/29, Svatobořice, zast. Daňovými a účetními službami s.r.o., se sídlem v Praze, Puškinovo nám. 493/5, vykonávající daňové poradenství prostřednictvím Ing. Martina Vargy, daňového poradce, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství** se sídlem Brno, Masarykova 31, v řízení o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 16. 10. 2012, č. j. 15450/12-1200-701858,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

Žalobce se podanou žalobou domáhal zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně (dále jen „odvolací orgán“) ze dne 16. 10. 2012, č. j. 15450/12-1200-701858 (dále jen

„napadené rozhodnutí“), kterým bylo změněno rozhodnutí správce daně prvního stupně ze dne 14. 7. 2011, č. j. 112879/11/310911702345. Tímto rozhodnutím byla žalobci Finančním úřadem v Kyjově (dále jen „správce daně“) doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2007 ve výši 1 383 600 Kč a současně stanovena povinnost zaplatit penále ve výši 276 720 Kč. V napadeném rozhodnutí odvolací orgán vyhověl některým odvolacím námitkám žalobce a snížil doměřenou daň na částku 1 124 640 Kč a penále na částku 224 928 Kč.

Správní orgány na základě provedené daňové kontroly vyloučily z daňově uznatelných nákladů mj. i nákupy dřevní hmoty od společnosti R.A. Agency s.r.o. v celkové hodnotě 2 737 032,30 Kč, neboť žalobce neprokázal, že k uskutečnění dodávek dřevní hmoty skutečně došlo dle předložených faktur.

Jen pro úplnost soud dodává, že s účinností od 1. 1. 2013 došlo zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů a vyhlášky Ministerstva financí č. 48/2012 Sb., o územních pracovištích finančních úřadů, která se nenacházejí v jejich sídlech, ke změně organizační struktury správních orgánů pro výkon správy daní tak, že procesním nástupcem Finančního ředitelství v Brně je Odvolací finanční ředitelství, se sídlem Masarykova 31, Brno, které je tedy v projednávané věci žalovaným.

II. Obsah žaloby

V návrhu na zahájení řízení žalobce namítal, že podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 3. 2010, č. j. 5 Afs 74/2009-111 nebo rozsudku ze dne 19. 3. 2010, č. j. 5 Afs 92/2009-64 je pro uznání daňového výdaje rozhodné, aby poplatník výdaj skutečně vynaložil, aby byl takový výdaj vynaložen v souvislosti se získáváním zdanitelných příjmů, a to v příslušném zdaňovacím období a aby jej za daňový výdaj považoval zákon. Takový výdaj je nutné uznat i přesto, že zboží nebo službu nedodal dodavatel uvedený na faktuře.

Žalobce nijak nezpochybňoval důvodnost závěru správce daně a odvolacího orgánu o tom, že společnost R.A. AGENCY s.r.o. žalobci dřevní hmotu nedodala, nicméně trval na tom, že dodávky dřevní hmoty probíhaly. To měly dle žalobce dokazovat výpovědi R. P. a I. K. Svědek P. zařizoval pro žalobce dodávky dřevní hmoty a tato skutečnost byla podložena i předloženými listinnými důkazy.

Jestliže odvolací orgán odmítl jako důkaz označit svědecké výpovědi R. P. a I. K. a svá tvrzení opírá pouze o zjištění, že dodávky neuskutečnila společnost R.A. Agency s.r.o., jednal v rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů a rovněž s povinností zjistit co nejúplněji skutkový stav (§ 92 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu - dále jen „daňový řád“).

III. Vyjádření žalovaného

Žalovaný shrnul dosavadní průběh řízení a odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Dále pak citoval námitky žalobce uplatněné v žalobě. S odkazem na některá rozhodnutí Nejvyššího správního soudu rovněž shrnul judikaturu týkající se unesení důkazního břemene. V reakci na žalobu uvedl, že důvodem neuznání uplatněných daňových nákladů bylo

neunesení důkazního břemene žalobcem. Na žalobci bylo, aby prokázal faktické uskutečnění dodání dřevěné hmoty deklarovaným dodavatelem a v deklarované výši.

Správci daně vznikly pochybnosti o úplnosti, průkaznosti, správnosti a věrohodnosti účetnictví, a to i na základě zpochybnění formální správnosti účetních dokladů, neboť byl zjištěn rozpor mezi číslem dodacího listu uvedeným na každé jednotlivé faktuře a číslem na vyhotoveném dodacím listu. Správce daně unesl své daňové břemeno, neboť podrobně vyložil, proč shledal podklady předložené žalobcem jako důkazy nedostačující. Žalobci se nepodařilo prokázat faktickou realizaci platby dodavatelské společnosti ani faktickou realizaci dodávek od této společnosti za výdaje uvedené na dokladech.

Bylo zjištěno, že tvrzení jednatelky společnosti R.A. Agency s.r.o. uvedené v předloženém čestném prohlášení je nepravdivé, neboť jednatelé společnosti Obecní lesy Bludov s.r.o. shodně uvedli, že této společnosti dřevní hmotu v letech 2006-2007 vůbec neprodávali. Svědeckou výpověď jednatelky nebylo možné provést, neboť se ji žalovanému nepodařilo vypátrat.

K neosvědčení svědeckých výpovědí jako důkazů žalovaný konstatoval, že svědek P. uvedl ve vztahu k prokazované skutečnosti zcela rozporné a nekonkrétní údaje. Správce daně zjišťoval totožnost zmiňovaného K. B. náhledem do evidence obyvatel a výsledkem bylo zjištění, že tato osoba neexistuje. Rovněž svědeckou výpověď I. K. nebyla osvědčena skutečnost, že dřevní hmota byla dodána deklarovaným dodavatelem v přesném rozsahu a za cenu uvedenou na předmětných dodavatelských fakturách. K neprovedení navrhovaného rozboru výroby roku 2007 žalovaný uvedl, že řádně odůvodnil, proč považoval provedení tohoto důkazu za nadbytečné. Proces dokazování probíhal podle platných právních předpisů a plně v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů. Své úvahy také řádně odůvodnil.

Je výhradně odpovědností daňového subjektu, aby uplatňoval uznání vynaložených výdajů (nákladů) jako nákladů daňově uznatelných podle § 24 odst. 1 ZDP pouze u těch, u nichž je schopen prokázat, že k nim došlo přesně tak jak tvrdí, resp. vykazuje. Žalovaný nijak nezpochyboval, že došlo k dodávce dřevní hmoty, ale rozporoval, že došlo v souladu s § 24 odst. 1 ZDP k dodání deklarovaného množství dřevní hmoty za deklarovanou výši vynaložených výdajů deklarovaným dodavatelem.

IV. Posouzení věci krajským soudem

Napadené rozhodnutí žalovaného krajský soud přezkoumal v řízení podle zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“), v mezích uplatněných žalobních bodů, ověřil přitom, zda rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti, a vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodnutí žalovaného správního orgánu, přičemž dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

Podstatou projednávané věci bylo posouzení námitky žalobce, že prokázal faktické dodání dřevní hmoty, a že tudíž byly splněny podmínky pro uznání takového nákladu za daňově uznatelný náklad.

Úvodem soud konstatuje, že faktury byly v první řadě důvodně zpochybněny na základě formální nesprávnosti účetních dokladů, neboť byl zjištěn rozpor mezi číslem dodacího listu uvedeným na každé jednotlivé faktuře a číslem na skutečně vyhotoveném dodacím listu. Uvedený rozpor nepochybně vyvolává vážné a důvodné pochybnosti o úplnosti, průkaznosti, správnosti a věrohodnosti účetnictví (viz § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu).

Následně bylo zpochybněno samotné dodání zboží dodavatelem uvedeným na předložených fakturách.

Z judikatury Nejvyššího správního soudu (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 3. 2010, č. j. 5 Afs 74/2009-111 a ze dne 19. 3. 2010, č. j. 5 Afs 92/2009-64) vyplývá, že pro uznání daňového výdaje je rozhodné, aby (1) poplatník výdaj prokazatelně vynaložil, (2) aby byl takový výdaj vynaložen v souvislosti se získáváním zdanitelných příjmů, a to (3) v příslušném zdaňovacím období a aby jej (4) za daňový výdaj považoval zákon. Daňový subjekt může splnění těchto podmínek prokázat nepochybně i s pomocí dalších důkazních prostředků, nejen účetních dokladů. Ústavní soud v nálezu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04 uvedl, že *„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).“*

Žalobce i s ohledem na uvedené podmínky uznatelnosti daňových nákladů namítal, že náklad je nutné uznat i přesto, že zboží či službu nedodal dodavatel uvedený na faktuře. Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 - 73 uvedl, že v krajním případě je možné jako daňově uznatelný považovat výdaj i tehdy, prokáže-li daňový subjekt, že výdaj prokazatelně nastal, byť za jiných okolností, než je uvedeno na daňovém dokladu. Současně však uvedl, *„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 aktivity směřující 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.“*

Z uvedeného vyplývá, že faktické uskutečnění a vynaložení výdajů (nákladů) vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v krajních případech nemusí zcela odpovídat obsahu předložených dokladů. Uvedený rozsudek Nejvyššího správního soudu ovšem nic nemění na situaci, že zásadně musí zjištěný skutečný stav stavu formálně právnímu odpovídat; opačná situace je pouhou výjimkou z tohoto pravidla.

Vzhledem k tomu, že na fakturách uvedená společnost dřevní hmotu nedodala, což uznává i sám žalobce, musí být nade vší rozumnou pochybnost postaveno, jakým způsobem k dodání dřevní hmoty došlo a jaká byla jeho hodnota. V opačném případě totiž ani nemusí být zcela zřejmé, zda se vůbec jednalo o náklad vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů (§ 24 odst. 1 ZDP), tím méně, v jaké ceně byl skutečně pořízen.

Přestože žalobce předložil čestné prohlášení jednatelky společnosti R.A. Agency s.r.o. paní Š. o tom, že dřevní hmota byla skutečně dodána, a že byla koupena od Obecních lesů Bludov, s.r.o. byl vzhledem k výpovědi svědka K. a sdělení paní B., jednatelů společnosti Obecní lesy Bludov, s.r.o., plně odůvodněn jeho závěr, že tato společnost dřevní hmotu nedodala. A to i s ohledem na skutečnost, že v tomto prohlášení uváděla, že nákup dřeva pro ni zajišťoval pan B. (viz níže). Žalobce rovněž navrhoval svědeckou výpověď paní Š., nicméně sám uvedl, že je pro něj nekontaktní. Ani správci daně se nepodařilo tuto osobu kontaktovat. Soud k tomuto uvádí, že její nekontaktnost samozřejmě nelze dávat k tíži ani žalobci ani správci daně. Tuto skutečnost bylo nutné brát toliko jako fakt, ze kterého musel jak žalobce, tak správce daně a následně odvolací orgán vycházet. Bylo tedy na žalobci, aby i za této situace svá tvrzení prokázal dalšími důkazy, neboť je to právě daňový subjekt, který odpovídá za prokázání jím tvrzených skutečností.

Svědka P. potvrdil fyzickou dodávku dřevní hmoty od společnosti R.A. Agency s tím, že byl i u vážení tohoto zboží. Výpověď P. je ovšem jednak zpochybněna tím, že R.A. Agency dřevo nedodala, dále pak výpovědí jednatele společnosti Obecní lesy Bludov, s.r.o. pana K., který uvedl, že svědka P. vůbec nezná, a také zjištěnou neexistencí pana K. B. Správce daně zjišťoval totožnost této osoby, která měla dle svědka P. zastupovat společnost R.A. Agency s.r.o., prostřednictvím Magistrátu města Brna, odboru správních činností a také Odboru azylové a imigrační politiky Ministerstva vnitra ČR (pokud by se jednalo o cizince). Na základě údajů ze smlouvy, na kterou odkázal svědek P. (číslo občanského průkazu a rodné číslo ve smlouvě o dílo mezi Z. P. společností ZETEPstav, s.r.o. – svědek dle svých slov zkontroloval občanský průkaz K. B.) však bylo zjištěno, že tato osoba vůbec neexistuje. Magistrát města Brna dokonce upozornil, že uvedené rodné číslo nesplňuje podmínku dělitelnosti 11 beze zbytku podle § 13 odst. 3 zákona č. 133/2000 Sb., o evidenci obyvatel rodných čísel a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů.

Svědka P. dále uvedl, že nemá k dispozici písemnou plnou moc ani od žalobce ani od R.A. Agency. Jeho právní vztah se žalobcem byl podle něj založen toliko na ústní dohodě. Když zástupce žalobce svědkovi následně předložil mandátní smlouvy mezi ním a žalobcem, svědek uvedl, že tyto smlouvy jsou pravé a že na ně dříve zapomněl. Přestože pravost mandátních smluv nemá vliv na posouzení projednávané věci, jeho původní tvrzení pouze o ústní dohodě mezi ním a žalobcem lze považovat za další okolnost zpochybňující věrohodnost svědka P. Z otázky úřední osoby odkazující na výpověď svědka na Policii ČR dále vyplývá, že za dřevo svědek P. platil v hotovosti panu B. penězi, které mu dal pan H. Svědek k tomuto v protokolu uvedl, že předání peněz byli přítomni pan B. a paní Š. Tedy osoby, jež nebylo možné vyslechnout. Vzhledem k výše uvedeným pochybnostem soud na základě této výpovědi nemůže považovat skutečné vynaložení výdaje (nákladu) za spolehlivě prokázané. Nejen že byl zpochybněn dodavatel dřevní hmoty uvedený svědkem P., ale rovněž faktické zaplacení dodávek, tedy vynaložení deklarovaného nákladu nelze považovat za věrohodně

prokázané. Vzhledem k výše uvedeným pochybnostem byl plně odůvodněn závěr o nevěrohodnosti výpovědi svědka P. Tato výpověď je přitom jediným důkazem, který faktické vynaložení nákladu dokazuje. Na tomto závěru nemůže ničeho změnit ani písemné potvrzení ze dne 25. 10. 2011, ve kterém měl tento svědek žalobci potvrdit převzetí částky v hotovosti, a které bylo podle protokolu předloženo při výsledku tohoto svědka zástupcem žalobce. Tento doklad byl podle data vystavení, uvedeném v protokolu o výsledku svědka P., vyhotoven dodatečně pro účely předložení v daňovém řízení. Doklad tak nemohl prokazovat nic jiného, než co svědek P. uvedl ve své výpovědi, a co bylo vzhledem ke zpochybněným tvrzením tohoto svědka důvodně považováno za nevěrohodné.

Ohledně výpovědi svědkyně K. lze plně přisvědčit odvolacímu orgánu. Její výpověď dokazuje toliko faktické dopravení dřevní hmoty do objektu žalobce, o čemž vždy vyhotovila doklad. Dodací list je ovšem opatřen jen podpisem této svědkyně, bez podpisu dodavatele. Její výpověď nijak neosvědčuje celkové souvislosti spojené s tvrzeným daňovým nákladem. Nelze z ní dovodit, kdo byl skutečným dodavatelem dřevní hmoty a zejména za jakou cenu byla tato dřevní hmota dodána. Tato skutečnost je přitom zásadní z toho důvodu, že během řízení bylo zjištěno, že předmětné dodávky nemohla uskutečnit společnost R.A. Agency uvedená na předložených fakturách. Dále navíc svědkyně uvedla, že dodací list vyhotovovala podle vážního lístku od dodavatele nebo podle prostorového metru. Množství dodané dřevní hmoty tak nebylo vždy z její strany zkontrolováno. Svědkyně zároveň nebyla schopna vysvětlit rozpor mezi skutečným číslem dodacího listu a číslem uvedeným na jednotlivé faktuře.

K namítanému neosvědčení rozboru výroby žalobce za rok 2007 jako důkazu soud uvádí, že provedení takového druhu důkazu by nemohlo osvědčit rozhodné skutečnosti pro uznání deklarovaného nákladu jako nákladu daňového. Rozbor výroby by mohl dosvědčit pouze nutnost dodávek dřevní hmoty, nicméně nemohl spolehlivě osvědčit vydání deklarovaného nákladu a zejména by nemohl osvědčit jeho výši. Samotné faktické dodání dřevní hmoty nebylo nijak zpochybňováno. Odvolací orgán řádně odůvodnil, z jakého důvodu neprovedl tento navrhovaný důkaz. Tedy že by nemohl dosvědčit prokazovanou skutečnost – reálné uskutečnění nákladu a jeho přesnou výši. Postup správního orgánu byl tedy zcela v souladu se zákonem.

Soud uzavírá, že správce daně, resp. odvolací orgán, poskytl žalobci širokou možnost prokázat vynaložení tvrzeného nákladu na pořízení dřevní hmoty, nicméně ani přesto se to žalobci jednoznačným a transparentním způsobem prokázat nepodařilo. Žalobce neposkytl jiné logické vysvětlení, které by bylo možno vzít za průkazné namísto zpochybněných účetních dokladů. Neuvedl veškeré skutečné okolnosti týkající se předmětného nákladu; zvláště zásadní je v tomto případě samozřejmě skutečná výše takového nákladu. Odvolací orgán postupoval v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů a dostál povinnosti podle § 92 odst. 2 daňového řádu zjistit skutkový stav co nejúplněji.

S ohledem na shora uvedené soud rozhodl podle § 78 odst. 7 s. ř. s. tak, že podanou žalobu jako nedůvodnou zamítl.

V. Náklady řízení

O náhradě nákladů řízení krajský soud rozhodl podle § 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 ve věci úspěšný nebyl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníkovi řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní agendy nevznikly.

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, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno, ve dvojím vyhotovení. 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 23. 1. 2015

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu