



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Ondřeje Mrákoty, soudkyně Michaely Bejčkové a soudce Zdeňka Kühna v právní věci žalobce: **F. P.**, zastoupeného Mgr. Františkem Kelem, advokátem se sídlem Sportovní 451, Tlumačov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 5. 2017, čj. 24279/16/5200-10422-706955, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 12. 6. 2019, čj. 30 Af 53/2017-47,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á**.
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

[1] V této věci soud řeší skutkovou otázku, zda žalobce prokázal dodání služeb od společnosti Zlín Express (spedičních služeb, úklidových služeb a odtahu a zapůjčení vozidla), respektive zda transakce mezi těmito subjekty skutečně proběhly tak, jak je deklarováno ve fakturách.

I. Vymezení věci

[2] Finanční úřad pro Zlínský kraj (správce daně) doměřil žalobci rozhodnutím ze dne 6. 5. 2016 daň z příjmů fyzických osob ve výši 101 400 Kč za zdaňovací období roku 2011. Současně žalobci uložil povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 20 280 Kč. Žalobce totiž neprokázal, že vynaložil na dosažení, zajištění a udržení příjmů výdaje podle faktur vystavených společností Zlín Express, které zahrnul do daňově účinných výdajů podle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Konkrétně šlo o spediční služby ve výši 421 000 Kč, odtah a zapůjčení vozidla ve výši 120 000 Kč a úklidové služby ve výši 135 000 Kč.

[3] Žalobce se proti dodatečnému platebnímu výměru odvolal. Správce daně v odvolacím řízení provedl navržené svědecké výpovědi a doplnil další listinné důkazy,

žalovaný však i po doplnění dokazování setrval na závěru, že žalobce neprokázal vynaložení výdajů za výše uvedené služby. Žalovaný proto odvolání zamítl.

[4] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu, se kterou neuspěl. Rovněž podle Krajského soudu v Brně žalobce neprokázal, že fakticky vynaložil uplatněné výdaje právě takovým způsobem, jak to vyplývá z předložených daňových dokladů a žalobcova tvrzení. Zjištění správce daně významně zpochybňují přijetí zdanitelných plnění od společnosti Zlín Express deklarovaným způsobem a vzbuzují pochybnosti o skutečném průběhu transakcí mezi touto společností a žalobcem. Žalobce tyto pochybnosti přesvědčivě nerozptýlil.

II. Kasační stížnost žalobce a vyjádření žalovaného

[5] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (stěžovatel) kasační stížnost. Trvá na tom, že žalovaný a krajský soud nesprávně zjistili skutkový stav a důkazy hodnotili jednostranně a selektivně ve stěžovatelův neprospěch. Domnívá se, že provedené důkazy tvoří ucelený řetězec a prokazují všechna stěžovatelova tvrzení.

[6] Podle stěžovatele má žalovaný vážné pochyby o věrohodnosti dokladů výlučně proto, že společnost Zlín Express je nekontaktní a žalovaný kvůli tomu neměl možnost ověřit si u ní pravdivost údajů na předložených fakturách, a některé osoby, které za tuto společnost vystupují, zřejmě bez stěžovatelova vědomí páchaly trestnou činnost. Tyto skutečnosti však stěžovateli nelze klást k tíži.

[7] Stěžovatel nesouhlasí se způsobem, jakým krajský soud posoudil věrohodnost a průkaznost výpovědí svědků. Vysvětluje praxi při placení zboží a chybějící podpis svědka M. Š. na příjmovém dokladu. Domnívá se, že měl být připuštěn opětovný výslech svědkyně L. S. Svědek M. I. podle stěžovatele spontánně upřesnil svou výpověď zřejmě v návaznosti na to, jak se mu děj s odstupem šesti, sedmi let vybavoval.

[8] Stěžovatel dále podrobně argumentuje ke každému ze sporných nákupů služeb: spedičním službám, úklidovým službám a odtahu a zapůjčení vozidla.

[9] Žalovaný ve svém vyjádření upozornil na to, že stěžovatel do kasační stížnosti v podstatě doslovně převzal část žalobní a odvolací argumentace. Podle žalovaného se stěžovateli v předcházejícím řízení (před žalovaným i krajským soudem) dostalo dostatečné odpovědi na jeho námitky. Žalovaný setrval na tom, že žalovaný neunesl své důkazní břemeno.

III. Právní hodnocení

[10] Kasační stížnost není důvodná.

[11] Právní základ věci tvoří § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, podle něhož se *výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.*

pokračování

[12] Spor je o to, zda stěžovatel prokázal, že skutečně vynaložil náklady za spediční služby, úklidové služby a odtah a zapůjčení vozidla, a zda společnost Zlín Express pro stěžovatele tyto služby skutečně vykonala.

[13] Pokud totiž stěžovatel chtěl tyto výdaje (náklady) uplatnit, byl povinen prokázat jejich faktické uskutečnění. Ustálená judikatura Nejvyššího správního soudu zdůrazňuje, že ačkoli je prokázání daňově uznatelného výdaje prvotně dokladovou záležitostí, je třeba současně respektovat soulad s faktickým stavem. Daňový subjekt sice 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. Pokud správce daně zjistí konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů, případně aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudky NSS ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS; ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008-86; ze dne 18. 1. 2012, čj. 1 Afs 75/2011-62; nebo ze dne 12. 2. 2015, čj. 9 Afs 152/2013-49). Je pak na správci daně, aby hodnotil stěžovatelem předložené důkazy *podle své úvahy, každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti, a přitom přihlédl ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo* (srov. § 8 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu).

[14] Úkolem NSS je proto posoudit, zda se stěžovateli podařilo vyvrátit pochybnosti, které správci daně vznikly ohledně výdajů na výše uvedené služby.

[15] Stěžovatel namítá, že finanční orgány pochybují o věrohodnosti daňových dokladů jen proto, že nemohly ověřit pravost údajů uvedených na předložených fakturách přímo u dodavatele, tedy u společnosti Zlín Express, neboť je tato společnost nekontaktní. Stěžovatel finančním orgánům vyčítá, že opakovaně kladou důraz na poznatky Policie ČR z trestního řízení ve věci daňových úniků a nelegálního dovozu a distribuce minerálních olejů z Rakouska, v níž je zapletena společnost Zlín Express. Stěžovatel však v trestním řízení nijak nefiguruje, od společnosti Zlín Express nenakupoval pohonné hmoty ani minerální oleje. Kromě nemožnosti kontaktovat společnost Zlín Express postačily finančním orgánům k „*potrestání stěžovatele*“, tedy k doměření daně včetně penále, jen výpovědi osob v trestním řízení. Tyto osoby vypovídaly tak, aby je orgány činné v trestním řízení považovaly za nevinné oběti (bílé koně), které byly do nezákonného jednání nevědomky vmanipulovány. Stěžovatel se domnívá, že mu chtěl správce daně doměřit daň za každou cenu.

[16] NSS stěžovatelově námitce nepřisvědčil. Obsah správního spisu potvrzuje, že hlavním podnětem, který vedl správce daně k zahájení daňové kontroly u stěžovatele, byly informace Policie ČR o vyšetřování osob spojených mimo jiné se společností Zlín Express pro podezření z krácení spotřební daně. NSS rovněž souhlasí s tím, že pochybnosti správce daně ohledně oprávněnosti uplatněných nákladů pramenily zpočátku zejména ze skutečnosti, že společnost Zlín Express je nekontaktní a její účetnictví není k dispozici,

správce daně si tedy nemohl ověřit výdaje u dodavatele. Tyto okolnosti mohly skutečně pochybnosti správce daně vyvolat. Podstatné však v této věci podle názoru NSS není ani to, co bylo prvotním impulsem k zahájení daňové kontroly, ani to, že podezření správce daně vzbudila osoba stěžovatelova dodavatele. Podstatné je, že stěžovatel měl během daňového řízení dostatek prostoru k tomu, aby pochybnosti správce daně rozptýlil. Správce daně stěžovateli sdělil původ svých pochybností a několika konkrétně formulovanými výzvami stěžovatele vybídl k prokázání konkrétních skutečností. Stěžovatel však správci daně nepředložil takové důkazy, kterými by jeho pochybnosti vyvrátil, naopak v průběhu daňového řízení přibývaly další nesrovnalosti mezi deklarovaným stavem a skutečností (poznatky Policie ČR v trestním řízení; výpovědi jednatele společnosti Zlín Express V. Š.; účetnictví; zjištění, která správce daně učinil ke skutečnostem tvrzeným stěžovatelem; a dokonce i výsledky svědků, které stěžovatel sám navrhl provést). Ačkoli nekontaktnost stěžovatelova dodavatele stěžovateli poměrně znesnadnila důkazní situaci, nesňala z něj důkazní břemeno, které neunesl.

[17] Není pravda, že žalovaný a správce daně „*potrestali*“ stěžovatele doměřením daně jen v důsledku skutečností plynoucích z výpovědí osob (V. Š. a K. M.) v trestním řízení, které tyto osoby činily výhradně ve svůj prospěch. Předně výpověď K. M. v řízení o dani z příjmů fyzických osob nijak nefiguruje. Co se týče osoby bývalého jednatele společnosti Zlín Express V. Š., k dispozici byla jeho výpověď z trestního řízení, avšak správce daně provedl rovněž výslech pana Š. v daňovém řízení, jehož se stěžovatel účastnil a kladl panu Š. otázky. Stěžovatel na jednu stranu namítá, že pan Š. vypovídal výhradně pro své blaho, dále se však v kasační stížnosti snaží využít tuto výpověď ve svůj prospěch. Podle stěžovatele pan Š. například potvrdil, že společnost Zlín Express zahrnuje do svého účetnictví všechny daňové doklady a odvedla z nich DPH. NSS po seznámení s obsahem správního spisu souhlasí s krajským soudem (viz body 30 a 31 napadeného rozsudku), že výpověď pana Š. v daňovém řízení je jako celek nevěrohodná. Pan Š. si v průběhu jednoho výsledku ve svých odpovědích opakovaně odporoval (viz blíže bod 30 rozhodnutí žalovaného). NSS konstatuje, že nikoli správce daně a žalovaný, ale naopak stěžovatel hodnotí důkazy selektivně a bez vzájemné souvislosti a vyzdvihuje pouze ty skutečnosti, které svědčí pro jeho závěr, zatímco ty protichůdné pomíjí.

[18] Krajský soud vyhodnotil, že zjištěné okolnosti natolik zastírají průběh jednotlivých transakcí, že nejen formální doklady, ale ani ostatní předložené důkazy nemohou obstát. Shledal, že výpovědi svědků byly buď nevěrohodné, nebo nikoli dostatečně konkrétní a průkazné na to, aby jednoznačně vyvrátily závažné pochybnosti správce daně. Krajský soud přihlédl mimo jiné k tomu, že společnost Zlín Express byla zapojena do rozsáhlé daňové trestné činnosti, včetně osoby pana Š., z jehož výpovědi vyplývají silné pochybnosti vůbec o celkové činnosti společnosti. Pan M. Š., s nímž stěžovatel jednal ohledně dodávek služeb, sice obecně potvrdil dodávku jednotlivých plnění a přebírání hotovosti od stěžovatele, ze zprávy orgánů správy sociálního zabezpečení však správce daně zjistil, že pan Š. nebyl u společnosti Zlín Express vůbec evidován jako zaměstnanec v době, v níž tato společnost údajně poskytovala stěžovateli služby. Podpis pana Š. na protokolu o svědecké výpovědi se zjevně odlišuje od podpisu na příjmových dokladech.

[19] Stěžovatel v kasační stížnosti vysvětluje, že dodavatel měl již v některých případech předvyplněné příjmové doklady, které vyplňovala účetní dodavatele. Z toho důvodu

pokračování

zřejmě nefiguruje podpis pana Š. na žádném příjmovém pokladním dokladu. Stěžovatel odmítá závěr, že svědek Š. v rozporu se svým tvrzením od stěžovatele nikdy nepřevzal žádnou hotovost, na základě čehož je jeho výpověď jako celek považována za nevěrohodnou.

[20] K tomu NSS uvádí, že krajský soud neměl za prokázané, že svědek Š. od stěžovatele nikdy nepřevzal žádnou hotovost, z rozsudku krajského soudu nic takového nevyplývá. Krajský soud zejména považoval za zpochybnělé, že tento svědek skutečně společnost Zlín Express zastupoval, zejména z toho důvodu nepovažoval jeho výpověď za věrohodnou. K těmto zjištěním se stěžovatel nijak nevyjadřuje. Nadto pan Š. v protokolu o výslechu ze dne 13. 9. 2016 k dotazu správce daně uvedl: *„Faktury vystavovala naše paní účetní. Při předání zboží si myslím, že jsme pokladní doklady dostávali od účetní pana P. Já jsem ty pokladní doklady podepisoval, když jsem tam byl, když jsem tam nebyl, tak to dělal ten člověk, co to vezl.“* Dále uvedl, že přebíral dohodnutou sumu za přepravek přepravy. Z toho je zřejmé, že stěžovatelovo vysvětlení neodpovídá svědecké výpovědi pana Š. NSS rovněž připomíná, že krajský soud a žalovaný nezpochybnili existenci dodávek služeb jako takových, ale nemají za prokázané, že dodávky proběhly právě tak, jak je uvedeno v daňových dokladech (tedy – bez ohledu na osobu dodavatele – že byly poskytnuty v daném rozsahu a za uvedené ceny). Tento závěr ob stojí na základě dalších zjištění správce daně bez ohledu na to, zda se na fakturách nacházel podpis pana Š., či nikoli.

[21] Stěžovatel namítá, že navrhoval doplnit dokazování opětovnou svědeckou výpovědí M. Š. a L. S., avšak žalovaný ani krajský soud to nepřipustili. NSS se zde ztotožňuje s odůvodněním krajského soudu v bodě 43 napadeného rozsudku. Svědci již k okolnostem jednotlivých dodávek vypovídali, a to za přítomnosti stěžovatele i jeho zástupce, stěžovatel jim prostřednictvím svého zástupce kladl otázky. Vzhledem k povaze otázek a odpovědí lze pochybovat, že by mohli vypovědět něco nového, navíc s delším časovým odstupem.

[22] Stěžovatel namítá, že ani svědecká výpověď M. I. nebyla považována za důkaz. Podle stěžovatele pan I. pouze spontánně upřesnil svou výpověď zřejmě v návaznosti na to, jak se mu děj s odstupem šesti, sedmi let vybavoval. NSS nerozumí tomu, kam stěžovatel touto kasační námitkou míří. Krajský soud výpověď M. I. nezpochybňoval, pouze uvedl, že se pan I. spolu s dalšími vyslychanými vyjádřil k uskutečňování přeprav v obecné rovině a že potvrdil fyzické předání zapůjčeného vozidla. Nic bližšího z ní však o sporných plněních nelze dovodit.

[23] Kasační stížnost je opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu ve správním soudnictví (§ 102 soudního řádu správního). Z toho plyne, že kasační stížnost musí kvalifikovaně zpochybňovat právě rozhodnutí krajského soudu, proti němuž byla podána. Stěžovatel od strany 8 (poslední dva odstavce) po stranu 12 kasační stížnosti argumentuje k jednotlivým obchodním případům. Stěžovatel však v této části do kasační stížnosti doslova přejal vybrané pasáže žaloby a nijak nereagoval na argumentaci krajského soudu. Z toho je zjevné, že tato část kasační stížnosti ani částečně nezpochybňuje rozhodovací důvody krajského soudu, ale opírá se *jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103* (k tomu srov. usnesení NSS ze dne 30. 6. 2020, čj. 10 As

181/2019-63, č. 4051/2020 Sb. NSS). NSS se proto touto částí stěžovatelovy argumentace nezabýval a odkazuje stěžovatele na odůvodnění rozsudku krajského soudu.

[24] NSS uzavírá, že stěžovateli nepodařilo vyvrátit důvodné pochybnosti, které správci daně vznikly ohledně tvrzených výdajů na služby. Žalovaný i krajský soud posoudili věc správně.

IV. Závěr a náklady řízení

[25] Stěžovatelovy námitky nebyly důvodné, NSS proto kasační stížnost zamítl.

[26] Stěžovatel neměl v tomto soudním řízení ve věci úspěch, a nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému pak nevznikly náklady, které by se vymykaly z jeho běžné činnosti.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 21. prosince 2020

Ondřej Mrákota
předseda senátu