



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudců Mgr. Karla Černína, Ph.D., a JUDr. Ing. Venduly Sochorové ve věci

žalobce: **Ing. P. S.**

zastoupeného TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář s.r.o.
sídlem Jiráskova 1284, Vsetín

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 1. 2019, čj. 136/19/5200-10422-706955

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Finanční úřad pro Zlínský kraj (dále též „finanční úřad“) vydal dne 3. 4. 2018 dodatečný platební výměr, jímž doměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob za rok 2014 ve výši 213 795 Kč a penále ve výši 42 759 Kč. Důvodem byl fakt, že finanční úřad neuznal

žalobci jako náklad snižující základ daně výdaje na nákup obráběných kovových dílů od společnosti Felicite, s. r. o. Finanční úřad dospěl k závěru, že tato společnost dohodnuté plnění uskutečnit nemohla a u žádného z udávaných subdodavatelů se jeho provedení nepodařilo ověřit. Odvolání žalobce proti citovanému rozhodnutí zamítl žalovaný rozhodnutím označeným v záhlaví (dále též „odvolací rozhodnutí“ nebo „napadené rozhodnutí“). Proti němu brojí žalobce u Krajského soudu v Brně žalobou podanou dne 11. 3. 2019.

II. Argumentace žalobce

2. Žalobce navrhuje napadené rozhodnutí zrušit, neboť žalovaný podle něj nezpochybnil uskutečnění deklarovaných prací (existenci výrobků), nýbrž pouze to, že dodavatelem byla společnost Felicite. Finanční úřad založil své pochybnosti pouze na tom, že dodavatel byl nekontaktní a nepodal daňové přiznání, což není přípustné (zde žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 5 Afs 74/2009 - 111). Existenci plnění přitom žalobce prokázal svou evidencí, tj. tabulkou s přehledem nakoupených prací a návaznou fakturací odběratelům. Dodání výrobků potvrdil jako svědek i bývalý jednatel společnosti Felicite, ing. M. Š., který podrobně a přesvědčivě vypověděl o okolnostech dodávky žalobci. Jeho odpověď ohledně subdodavatelů byla sice vyhýbavá, ale v tomto směru žalobce netíží důkazní břemeno – nemůže dokazovat okolnosti týkající se vztahů mezi jinými subjekty. Lze se jen dohadovat, že svědek mohl v tomto bodě vypovídat nepravdivě například proto, aby zakryl své skutečné dodavatele, nebo proto, že výrobky vyrobil sám s pomocí zaměstnanců pracujících „na černo“. Pro věc je každopádně nepodstatné, že svědkova tvrzení se nepodařilo ověřit, protože jím uvedení poddodavatelé byli nekontaktní. Povinnost prokázat, že plnění poskytl právě subjekt uvedený na dokladech, se podle žalobce týká pouze daně z přidané hodnoty a k té se také vztahuje většina rozsudků, na něž se v napadeném rozhodnutí odvolává žalovaný. U daně z příjmů je podstatné pouze faktické vynaložení deklarovaného nákladu v příslušném zdaňovacím období a jeho souvislost s ekonomickou činností daňového subjektu (zde žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 8 Afs 144/2014 - 46).
3. Ostatní žalobcem navržené důkazní prostředky, zejména výpověď jednatele dodavatele, žalovaný účelově odmítl vzít v potaz. Jelikož nevzal na zřetel náklady prokazatelně vynaložené na dosažení zisku, porušil svou povinnost dbát na to, aby daň byla stanovena ve správné výši (zde žalobce odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu čj. 2 Afs 18/2013 - 45, čj. 7 Afs 39/2011 - 72 a čj. 5 Afs 29/2012 - 47). Pokud jde o to, že žalobce vykázal ve zdaňovacím období 2014 daňovou ztrátu, žalobce neeviduje náklady a výnosy v systému účetnictví, ale pouze příjmy a výdaje, neboť vede jen daňovou evidenci. Skladové zásoby výrobků představovaly výdaj a vedly k daňové ztrátě, která však nebyla ztrátou ekonomickou, neboť ji kompenzovaly velké zisky z prodeje výrobků v následujících zdaňovacích obdobích a jejich výroba tudíž z ekonomického hlediska rozhodně nepostrádala smyslu, jak tvrdí s ohledem na vzniklou ztrátu žalovaný. Nadto není naprosto zřejmé, proč by žalobce uváděl nepravdivé údaje o svých dodavatelích. Teprve v odvolacím řízení přišel žalovaný s argumentem, že si tyto výrobky mohl žalobce vyrobit sám, aniž by to jakkoliv doložil. Žalobce tudíž nemohl na tento argument reagovat, nicméně již ve svých dřívějších podáních vysvětloval, že výrobu realizuje ve svém rodinném domě a kvůli hlučnosti může pracovat pouze v jednosměnném provozu. Proto s ohledem na rozsah dodávky musel využít externího dodavatele, neboť jeho vlastní výrobní kapacity na tuto zakázku nestačily.

III. Argumentace žalovaného

4. Žalovaný navrhuje podanou žalobou zamítnout a odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Na svém procesním stanovisku setrval po celou dobu řízení před soudem.

IV. Řízení před krajským soudem

5. Ve věci proběhlo dne 27. 5. 2021 na žádost žalobce ústní jednání podle § 49 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Obě strany při něm setrvaly na svých stanoviscích a žádné důkazy nad rámec správního spisu nenavrhly.

V. Posouzení věci krajským soudem

6. Žaloba **není důvodná**.
7. Z hlediska hmotněprávního posouzení dopadá na daný případ § 24 odst. 1 věta první zákona č. 280/2009 Sb., o daních z příjmů: „*Výdaje (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.*“ Po procesní stránce je pak rozhodný v první řadě § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, podle nějž „*daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních*“. Tyto skutečnosti prokazuje daňový subjekt primárně povinnými evidencemi a účetními záznamy. Navzdory předložení formálně bezvadných dokladů může ovšem správce daně pojmout vážné a důvodné pochybnosti o předložených důkazech, v takovém případě podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu „*prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem*“. Jsou-li pochybnosti takto podložené, „*může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně*“ podle § 92 odst. 4 daňového řádu, čímž se důkazní břemeno přenáší zpět na daňový subjekt.
8. K uvedeným procesním pravidlům o přenosu důkazního břemene, včetně jejího vztahu k hmotněprávní úpravě uplatňování daňově účinných nákladů u daně z příjmů, existuje již bohatá judikatura. Nejvyšší správní soud ji přehledně shrnul ve svém nedávném rozsudku ze dne 11. 2. 2021, čj. 8 Afs 24/2019 - 44, jehož právní věta zní: „*Dodavatel plnění, za které daňový subjekt uhradil částku uplatňovanou jako daňově účinný výdaj podle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, může přenechat faktické poskytnutí plnění subdodavateli. V takovém případě musí být jednoznačně prokázán vztah mezi daňovým subjektem a dodavatelem plnění, který je deklarován na předložených dokladech, a dále musí být prokázáno, že plnění deklarovaného dodavatele pro daňový subjekt spočívalo přinejmenším v tom, že zajistil, aby plnění poskytl subdodavatel (tj. musí být prokázán vztah mezi deklarovaným dodavatelem a subdodavatelem).*“ Vedle toho lze shodně s žalovaným poukázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2018, čj. 4 Afs 1/2018 - 48, který se taktéž týká daně z příjmů (a který přezkoumal též Ústavní soud v usnesení sp. zn. IV. ÚS 2269/18 ze dne 30. 10. 2018). Ke vzniku důvodných pochybností správce daně o tom, že předložené evidence daňového subjektu odůvodňují snížení daňového základu o vynaložený výdaj, může podle něj vést i fakt, že není zřejmé, kdo byl konečným dodavatelem prací pro daňový subjekt (poddodavatelé měnili název, sídlo i jednatele, nevedli účetnictví a poslední z nich v řetězci nebyl schopen označit svého poddodavatele). Dále z něj vyplývá, že pokud výdaj nastal za jiných okolností, než jak je deklarován na

daňovém dokladu, musí daňový subjekt objasnit a prokázat, za jakých okolností se tak tedy skutečně stalo – nelze se spokojit s tím, že „někdo dané plnění poskytnout musel“. Konečně dobrým příkladem toho, jakým způsobem může daňový subjekt v podobné situaci úspěšně unést své důkazní břemeno, nabízí rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 10. 2007, čj. 9 Afs 81/2007 - 60, byť se vztahuje k dani z přidané hodnoty. Zde daňový subjekt „doložil přijatou fakturou, že zboží koupil, výdajovým dokladem, že ho zaplatil, skladovou evidencí a inventurními seznamy, že zboží skladoval, a následně vydanou fakturou a výpisy z účtu, že toto zboží prodal, přičemž bylo doloženo, že dodavatelé i odběratelé jsou existujícími subjekty, když daňový subjekt navrhl i výsledky svědků a doložil řádně (což rovněž nebylo zpochybněno) vedené účetnictví“.

9. Závěry citované judikatury lze parafrázovat tak, že pochybnosti daňové správy o průkaznosti formálních dokladů předložených daňovým subjektem, jež mají osvědčovat daňově uznatelný výdaj, mohou vyvolat i takové okolnosti, které se nacházejí mimo dispozici daňového subjektu, například nekontaktnost údajných poddodavatelů nebo jejich neschopnost poskytnout deklarované plnění. Tím se důkazní břemeno přenáší na daňový subjekt. Ten ho může unést i tím, že věrohodně prokáže skutečnosti, které v jeho dispozici jsou, zejména průběh a okolnosti transakce mezi ním a jeho dodavatelem. Podíváme-li se popsanou optikou na nyní posuzovaný případ, je podle krajského soudu zřejmé, že žalobní argumentace nemůže obstát.
10. Nejprve je potřeba posoudit, z čeho vyvěraly pochybnosti správce daně o předložených daňových dokladech a zda je lze považovat za vážné a důvodné. Jak vyplývá ze zprávy o daňové kontrole, předmětem činnosti žalobce je mimo jiné i výroba nástrojů a železářských výrobků. V červnu a září 2014 měl od společnosti Felicite na základě tří faktur jednak nakoupit určité výrobky (matrice, tlačné kruhy), jednak si u ní měl nechat některé své kovové výrobky obrábět (řezání závitů, frézování a broušení přírub do automobilů), to vše za celkovou cenu 1 425 360 Kč, kterou uplatnil jako daňově uznatelný výdaj. Ukázalo se ale, že společnost Felicite má v Praze virtuální sídlo a s tamním správcem daně nekomunikuje. Podařilo se sice provést výslech jejího bývalého jednatele, ing. Š., jako svědka, ten však uvedl, že společnost Felicite neměla žádné vlastní výrobní kapacity ani zaměstnance a plnění pro žalobce pouze zprostředkovala. Nebyl ovšem schopen s jistotou uvést, kdo byl jeho poddodavatelem, pouze příkladmo označil tři společnosti (DEEPLAY, DOTPOINT a BEREX) s tím, že to také mohla být jiná společnost, kterou každopádně zajistil pan D. (muž bulharské státní příslušnosti, který se po ing. Š. stal jednatelem i ve společnosti Felicite). Ukázalo se ovšem, že společnost BEREX poskytovala společnosti Felicite pouze jiné typy plnění (prodej použitých strojů a zařízení – viz úřední záznam na č. 1. 38 správního spisu) a společnosti DEEPLAY a DOTPOINT, které jsou pro daňovou správu nekontaktní, nemají výrobu železářských výrobků uvedenu v předmětu podnikání. Navíc finanční úřad od Policie ČR zjistil, že pan D. je smyšlená osoba, která podle bulharských databází neexistuje, a jako jednatel či společník je uveden právě jen ve společnostech Felicite, DEEPLAY a DOTPOINT. Žalobce také v minulosti na policii vypověděl, že pana D. ani žádnou ze tří výše uvedených společností nezná.
11. Vedle toho provedl finanční úřad dne 13. 5. 2016 místní šetření v žalobcově provozovně, které potvrdilo, že se jedná o dílnu sloužící ke strojírenské výrobě. Žalobce ukázal zaměstnancům finančního úřadu některé z předmětných výrobků, které měl dosud na skladě, a uvedl, že je pořizoval za účelem jejich dalšího prodeje společnosti ANC

COMPONENTS, s. r. o. (dále též „ANC“). V ní je žalobce jedním ze dvou jednatelů a pronajímá této společnosti také výrobní halu se strojním vybavením. Svou roli v daném obchodním případě vysvětlil tak, že jako výhradní dodavatel společnosti ANC ručí za kvalitu dodaných výrobků.

12. Na základě popsaných skutečností vznikly finančnímu úřadu pochybnosti o tom, kdo předmětné výrobky skutečně vyrobil, a vyzval dne 27. 10. 2016 žalobce, aby příslušné skutečnosti doložil. Protože žalobce se omezil především na ničím nepodložená vysvětlení a výhrady vůči postupu správce daně, vyzýval jej finanční úřad k předložení potřebných dokladů ještě dvakrát (dne 3. 2. 2017 a dne 11. 5. 2017) a nakonec uzavřel, že žalobce důkazní břemeno neunesl.
13. Krajský soud má za to, že postup správce daně byl v daném případě dostatečně podložený a k přesunu důkazního břemene na žalobce došlo. Výše popsané okolnosti ve svém souhrnu skutečně vyvolávají vážné a důvodné pochybnosti o tom, že plnění se uskutečnilo tak, jak je uvedeno na daňových dokladech, které žalobce předložil, a tím vyvracejí jejich věrohodnost. Je nepochybné, že společnost Felicite sama deklarované plnění, tj. výrobu a obrábění kovových dílů, žalobci poskytnout nemohla. Její bývalý jednatel nedokázal s jistotou skutečného dodavatele plnění určit a jím označené osoby dané plnění poskytnout nemohly, z větší části šlo o osoby smyšlené či o evidentní „prázdné schránky“. V této části je jeho výpověď naprosto nevěrohodná a nic na tom nemůže změnit ani fakt, že o svém obchodním vztahu k žalobci vypovídal poměrně podrobně a bez rozporů s jinými zjištěnými skutečnostmi. Jako nepravděpodobné se jeví i to, že žalobce žádnou z osob, které svědek označil jako možné poddodavatele, nezná, ačkoliv by s nimi musel řešit přinejmenším některé organizační otázky (např. dopravu výrobků k oprávcům) a vůči společnosti ANC měl ručit za kvalitu jimi provedené práce. Důležitým faktem v dané kauze je nepochybně i ta okolnost, že žalobce sám disponuje vlastními prostředky pro výrobu dodaných výrobků i provedení obráběcích prací. To nepochybně může indikovat možnost, že výrobky a práce vůbec nepořídil od třetí osoby, ale provedl je sám a daňové doklady pořídil jen za účelem snížení daňového základu. Nemusí tomu tak být, ale k pochybnostem o tom, za jakých okolností se sporné plnění uskutečnilo, to jistě přispívá. To, že jeho výrobní kapacity hrají v případě významnou roli, nemohlo být pro žalobce žádnou novinkou, o níž by se dozvěděl až z napadeného rozhodnutí, jak tvrdí. Finanční úřad se k tomu jasně vyjádřil již ve zprávě o daňové kontrole (str. 13 zcela dole a str. 17 uprostřed). Žalovaný pouze doplnil, že tytéž výrobky, které pro žalobce měla obrábět společnost Felicite, dodával společnosti ANC i nadále po vyčerpání zásob dodaných údajně externím dodavatelem (bod 40 napadeného rozhodnutí).
14. Druhá otázka, kterou tak musel krajský soud zhodnotit, byla, zda žalobce své důkazní břemeno unesl. I zde musí krajský soud souhlasit se žalovaným, že žalobce v tomto ohledu neuspěl.
15. Žalobce doložil prakticky pouze přijaté a vydané faktury na sporné výrobky, doklady o jejich zaplacení a neúplnou skladovou evidenci. Žalobce uvedl, že za přebírané zboží platil až poté, co zkontroloval jeho provedení (u větších kusů jednotlivě, u menších namátkově), čímž si zajišťoval kvalitu vůči společnosti Felicite a sám tak mohl ručit za kvalitu vůči svému odběrateli, společnosti ANC. Přitom nelze přehlédnout, že žalobce nedoložil žádnou smlouvu se svým údajným dodavatelem, která by jednak osvědčovala existenci obchodního vztahu mezi nimi, a jednak by zakotvovala pravidla, jimiž se dodání výrobků a platba za ně bude řídit. Stejně tak žalobce nepředložil žádný písemný doklad o řešení

reklamace, ačkoliv ve své odpovědi na výzvu finančního úřadu ze dne 11. 5. 2017 tvrdil, že reklamace zmetků řešil s ing. Š. Žalobce nenavrhl k prokázání toho, jak předávání polotovarů a přebírání hotových výrobků probíhalo, ani výslechy žádných svědků, například svých zaměstnanců, kteří by výrobky přebírali a kontrolovali jejich kvalitu. Žalobce nedodal správci daně ani úplnou a věrohodnou skladovou evidenci či inventurní seznamy (ba dokonce ani žádnou neformální operativní evidenci), z nichž by vyplývalo, že výrobky přijímal na sklad, předával je k opracování společnosti Felicite či některému jejímu poddodavateli a přijímal je hotové zpět. Na poslední výzvu finančního úřadu předložil pouze skladovou příjemku a výdejku na matrice a příjemku na tlačné kruhy. Přitom zároveň vykazoval na začátku i na konci roku 2014 ve svých daňových dokladech nulový stav zásob, ačkoliv podle zjištění správce daně prodával všechny dotčené typy výrobků i v následujících letech a některé měl na skladě ještě v době místního šetření v roce 2016. Tím, že zřejmě vůbec nevedl přehled zásob jako součást evidence svého majetku, porušoval žalobce podle žalovaného zákon o daních z příjmů (podrobněji viz bod 76 napadeného rozhodnutí).

16. Pokud jde o nejruznější žalobcova vysvětlení, jimiž se snažil svou nedostatečnou důkazní aktivitu nahradit, ta správní orgány úspěšně zpochybnil. Žalobce v první řadě tvrdil, že jeho vlastní kapacity na realizaci výroby v daném případě nedostačovaly, proto musel využít služeb společnosti Felicite. Řadu výrobků pořízených údajně od společnosti Felicite měl však žalobce na skladě ještě i v následujících letech (taktéž str. 13 zprávy o daňové kontrole, 2. odstavec). Vysvětlení, které poskytl na jednání soudu žalobcův právní zástupce a které spočívalo v tom, že původně tyto výrobky měl dodat jiné společnosti, jsou v rozporu s tím, co žalobce sám vypověděl při místní šetření ve své provozovně dne 13. 5. 2016, kdy uvedl pouze tolik, že odběratelem měla být společnost ANC (které také zboží skutečně postupně dodával). Soud tak shodně se žalovaným nepovažuje žalobcovo tvrzení za věrohodné, neboť zjištění daňové správy vyvracejí údajnou urgentnost dodávky, kterou by musel žalobce řešit využitím externího dodavatele. Dále žalobce tvrdil, že poddodavatele společnosti Felicite sám neznal a znát nepotřeboval. Přitom mu však bez jakéhokoli písemného dokladu či potvrzení musel předávat k opracování poměrně velké množství polotovarů, neboť dopravu výrobků měl podle výpovědi ing. Š. zajišťovat právě poddodavatel. Ani toto vysvětlení se tak soudu nejeví jako věrohodné.
17. Soud na závěr shrnuje, že orgány finanční správy v daném případě dodržely zásady daňového řízení, formulovaly srozumitelně své pochybnosti o dokladech předložených žalobcem a řádně jej vyzvaly k předložení dalších důkazů. Žalobce však své důkazní břemeno neunesl a navzdory jeho vysvětlením přetrvaly i nadále pochybnosti o tom, zda se sporné plnění uskutečnilo tak, jak je deklarováno na předložených fakturách. Z toho důvodu nebylo možné jeho nárok na odpočet výdajů od daňového základu uznat.

VI. Náklady řízení

18. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud 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 těch nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který úspěch ve věci neměl. Žalobce před soudem neuspěl (soud žalobu zamítl jako nedůvodnou), proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu by jinak – jakožto úspěšnému účastníkovi řízení – právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, s ohledem na judikaturu Nejvyššího správního soudu mu je však nelze přiznat, neboť

nepřesahují rámec jeho běžné úřední činnosti (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 31. 3. 2015, čj. 7 Afs 11/2014 - 47, č. 3228/2015 Sb. NSS).

Poučení:

Proti tomuto rozsudku 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 právních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 31. 5. 2021

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu