



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Ondřeje Mrákoty a soudců Jana Kratochvíla a Zdeňka Kühna ve věci žalobkyně: **RTW Trans s.r.o.**, Přepere 82, zastoupené advokátkou JUDr. Terezou Folprechtovou, 17. listopadu 1477, Mladá Boleslav, proti žalovanému: **Odvolační finanční ředitelství**, Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 1. 2020, č. j. 1512/20/5200-11431-712032, a ze dne 29. 1. 2020, č. j. 2949/20/5300-21443-7100979, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočky v Liberci ze dne 1. 9. 2020, č. j. 59 Af 13/2020-150,

t a k t o :

I. Kasační stížnost se zamítá.

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Předmětem sporu v této věci je neuznání odpočtu DPH z důvodu zapojení žalobkyně do daňového podvodu a daňová uznatelnost nákladů v rámci daně z příjmů. Žalobkyně (stěžovatelka) vznáší obecné námitky ohledně hodnocení důkazů finančními orgány a porušení základních zásad správy daní. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že námitky nejsou důvodné.

[2] Finanční úřad pro Liberecký kraj (dále jen „správce daně“) dodatečným platebním výměrem ze dne 19. 11. 2018 doměřil stěžovatelce daň z příjmů právnických osob 1 026 570 Kč za zdaňovací období roku 2014. Správce daně vyloučil náklady, které stěžovatelka vynaložila v souvislosti s náhradami cestovních výdajů konkrétního zaměstnance, neboť stěžovatelka neprokázala, že tento zaměstnanec služební cesty skutečně vykonal. Dále správce daně zvýšil základ daně podle § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů o náklady na reklamu v lyžařském areálu Kolečko (pronájem reklamní plochy), neboť stěžovatelka nedoložila rozdíl mezi cenami uvedenými na fakturách od dodavatelů a cenami, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami. Dále správce daně vyloučil náklady související s reklamními spoty na internetovém rádiu OMEGA, neboť šlo o pouhé zvýšení nákladů bez potencionálního ovlivnění podnikatelské

činnosti. Tedy stěžovatelka neprokázala, že výdaje sloužily k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Žalovaný zamítl odvolání stěžovatelky proti tomuto platebnímu výměru rozhodnutím ze dne 14. 1. 2020, č. j. 1512/20/5200-11431-712032.

[3] Správce daně dále sérií dodatečných platebních výměrů doměřil stěžovatelce DPH za období únor až červen 2014 a prosinec 2014, neboť se stěžovatelka zapojila do transakcí stížených podvodem na DPH. Správce daně proto vyloučil z nároku na odpočet daně přijatá zdanitelná plnění od společností zapojených v řetězci. Žalovaný zamítl odvolání stěžovatelky proti tomuto platebnímu výměru rozhodnutím ze dne 29. 1. 2020, č. j. 2949/20/5300-21443-7100979.

[4] Krajský soud zamítl žalobu stěžovatelky proti těmto dvěma rozhodnutím žalovaného.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[5] Stěžovatelka se proti rozsudku krajského soudu bránila kasační stížností z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a) a b) soudního řádu správního. Konkrétně vznesla následující kasační námitky:

- 1) Stěžovatelka odmítá, že by se účastnila daňového podvodu. Krajský soud se nezabýval její argumentací.
- 2) Důkazní břemeno, které žalovaný vyžadoval, je nesplnitelné. Byla porušena zásada volného hodnocení důkazů. Finanční orgány svévolně odmítly provést některé důkazy.
- 3) Finanční orgány porušily zásadu přiměřenosti.

[6] Žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti a poukázal na odůvodnění napadeného rozsudku, se kterým se ztotožnil.

III. Právní hodnocení

[7] Nejvyšší správní soud úvodem poznamenává, že kasační stížnost je značně obecná. Stěžovatelka nijak nekonkretizuje, v čem měly finanční orgány a krajský soud pochybit. Stěžovatelka v kasační stížnosti odkazuje na obecné principy, které byly údajně porušeny. Není úkolem Nejvyššího správního soudu, aby za stěžovatelku domýšlel jí neuplatněnou argumentaci a tu pak podroboval právní analýze. Proto Nejvyšší správní soud nemůže kasační stížnost vypořádat jinak než ve stejné míře obecnosti.

[8] Nakonec obdobně krajský soud správně odkázal na obecnost řady žalobních námitek, které nekorespondovaly s velmi podrobným odůvodněním napadených rozhodnutí. Nejvyšší správní soud tak v podrobnostech odkazuje na pečlivě odůvodněný rozsudek krajského soudu i obě rozhodnutí žalovaného, s jejichž závěry se ztotožňuje. Finanční orgány i krajský soud srozumitelně a přesvědčivě zdůvodnily, proč byla stěžovatelce doměřena DPH a daň z příjmů.

[9] Stěžovatelka nekonkretizuje, na jakou její argumentaci krajský soud opomenul reagovat. Nejvyšší správní soud sám žádnou takovou vadu v napadeném rozsudku

pokračování

nespatřuje. Krajský soud rekapituloval žalobní námitky stěžovatelky a dostatečně je vypořádal.

[10] K zapojení stěžovatelky do daňového podvodu Nejvyšší správní soud uvádí, že daňový podvod podle zákona o DPH nelze ztotožňovat s daňovým podvodem podle trestního zákoníku.

[11] Otázkami spjatými s daňovými podvody na DPH se zabývala četná judikatura Soudního dvora EU [např. rozsudky ze dne 12. 1. 2006 ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03, *Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd (v likvidaci) a Bond House Systems Ltd*, a ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében Kft a Péter Dávid*]. Podstata daňových podvodů spočívá v tom, že jeden z účastníků neodvede daň z přidané hodnoty a tím je ve svém důsledku narušena daňová neutralita této daně. Jedná se o situaci, která je v rozporu se zákonem o dani z přidané hodnoty i se směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2016 o společném systému daně z přidané hodnoty.

[12] Pokud daňový subjekt prokáže uskutečnění zdanitelného plnění, může správce daně odmítnout nárok na odpočet daně, pokud dostatečně prokáže objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že daňový subjekt věděl nebo minimálně mohl a měl vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci (např. rozsudek Soudního dvora ve věci *Mahagében* nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2016, č. j. 4 Afs 233/2015-47).

[13] Finanční orgány v souladu s principy vysvětlenými ve výše citované judikatuře přesvědčivě uvedly, v čem spatřují naplnění podmínek neuznání nároku na odpočet DPH. U všech tří řetězců popsaly, kde v řetězci nebyla odvedena DPH, popsaly objektivní okolnosti, které svědčí o vědomosti stěžovatelky o zapojení do podvodu, a odůvodnily, proč se domnívají, že stěžovatelka nepřijala dostatečná opatření, aby svému zapojení předešla. Rozhodně jediným problémem nebyla nekontaktnost dodavatelů stěžovatelky. Existence podvodu byla založena také na virtuálním sídle společností; skutečnosti, že jednatele měli bydliště na ohlašovně úřadů; personální propojenosti společností; či analýze jejich bankovních účtů.

[14] K otázce důkazního břemene Nejvyšší správní soud obecně uvádí, že podle § 8 odst. 1 daňového řádu správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Hodnocení důkazů podle své úvahy však neznamená libovůli. Jak konstatoval Nejvyšší správní soud, volné hodnocení důkazů ve smyslu § 8 odst. 1 daňového řádu je postaveno na vnitřním přesvědčení správce daně, což však v žádném případě neznamená libovůli v jeho postupu, nýbrž přísný logický postup opřený o znalost zákonů a jiných právních předpisů, o všestranné, hluboké a logické zhodnocení jednotlivých důkazů v jejich vzájemných souvislostech, s přihlédnutím ke všem okolnostem případu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2014, č. j. 7 Afs 64/2013-22). Volné hodnocení důkazů však neznamená ani to, že správce daně může hodnotit důkazy takovým způsobem, která prakticky v důsledku vylučuje, aby účastník řízení unesl své důkazní břemeno.

[15] Ústavní soud ve své judikatuře zdůrazňuje, že vyžadováním nadměrného důkazního standardu pro prokázání určité skutečnosti mohou být porušena základní práva účastníka řízení. Podle Ústavního soudu „žádné skutkové okolnosti, které již odezněly, nelze následně, ex post, prokázat s absolutní jistotou. Vždy půjde o otázku určité míry pravděpodobnosti“ (nález sp. zn. I. ÚS 173/13 ze dne 20. 8. 2014 (N 156/74 SbNU 333), bod 30). Správce daně tedy nemůže po daňovém subjektu požadovat takový důkazní standard, který bude nemožné splnit. Správce daně musí rozumně nastavit míru jistoty (pravděpodobnosti) nutnou k tomu, aby daňový subjekt své důkazní břemeno unesl. Správce daně se tedy musí ptát, zda z předložených důkazů lze daný závěr učinit s dostatečnou mírou jistoty. Je třeba, aby byly předložené důkazy natolik přesvědčivé a dostatečné, aby z nich šlo daný závěr učinit s dostatečnou mírou jistoty a bez vážných pochybností (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2020, č. j. 7 Afs 434/2018-37, bod 23).

[16] V případě stěžovatelky však finanční orgány nadměrný důkazní standard neaplikovaly. Finanční orgány řádně vysvětlily, proč v rámci daně z příjmů některé náklady stěžovatelky nepovažovaly za daňově uznatelné a proč odmítly uznat odpočet DPH. Pokud stěžovatelka namítá, že prokázala, že k plněním došlo, mívá podstatu věci. V případě reklamy problémem nebylo, že by finanční orgány měly pochybnosti o uskutečnění daných transakcí. Ty měly za prokázané.

[17] V případě DPH podstatou věci bylo neuznání odpočtu z důvodu zapojení stěžovatelky do daňového podvodu. Zde soud zdůrazňuje, že je třeba rozlišovat mezi neuznáním odpočtu z důvodu neunesení důkazního břemene daňovým subjektem a z důvodu zapojení do daňového podvodu. Tyto dva důvody se vzájemně vylučují. O zapojení do daňového podvodu lze uvažovat, pouze pokud je prokázáno, že plnění, které je předmětem daně, se uskutečnilo. Finanční orgány neměly pochybnosti o tom, že sporné transakce se uskutečnily.

[18] Obdobně v případě daně z příjmů šlo u reklamy ve skiareálu o nevysvětlení rozdílu ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které byly běžné ve smyslu § 23 odst. 7 písm. b) bodu 5 zákona o daních z příjmů. Stěžovatelka za reklamní služby zaplatila 2 640 000 Kč, i když běžná cena této služby v daném skiareálu byla méně než 60 000 Kč. V případě reklamy v internetovém rádiu stěžovatelka neprokázala vztah mezi vynaloženým výdajem a svými příjmy. Stěžovatelka zaplatila za spoty v internetovém rádiu celkem 2 555 000 Kč, i když poslechovost rádia byla cca 350 posluchačů týdně. Navíc svědci, kteří uvedli, že rádio poslouchali zejména v souvislosti s tím, že tam běžela reklama na společnost stěžovatelky, byli zaměstnanci stěžovatelky. Žalovaný tak trefně uvedl, že zaměstnanci stěžovatelky mohli tvořit velkou část posluchačů, jimž však nebylo společnost stěžovatelky třeba jakkoliv představovat.

[19] Stěžovatelka v kasační stížnosti nespécifikuje, které důkazy finanční orgány odmítly provést a jak to porušilo její práva. V podrobnostech tedy Nejvyšší správní soud odkazuje na odůvodnění rozsudku krajského soudu, který žádné pochybení v tomto ohledu neshledal. Sporné je patrně nevyslechnutí konkrétního zaměstnance, u něhož stěžovatelka neprokázala, že vykonal služební cesty. Nicméně správce daně tento svůj závěr přesvědčivě podložil řadou jiných důkazů. Konkrétně se jednalo zejména o nesrovnalosti v cestovních příkazech a skutečnost, že tento zaměstnanec, byť měl cesty vykonávat jako řidič, neměl příslušné řidičské oprávnění. Vzhledem k tomu, že stěžovatelka nic konkrétního proti

pokračování

těmto zjištěním nenamítá, není tedy jasné, co konkrétně by svědek vůči nim uvedl, lze závěry správních orgánů a krajského soudu ještě akceptovat. Nicméně obecně by bylo vhodnější provést výslech zaměstnance, o jehož služební cesty se jedná.

[20] Nejvyšší správní soud konečně neshledal, že by finanční orgány porušily zásadu přiměřenosti a jednaly v rozporu s Listinou základních práv a svobod. Finanční orgány jednaly v mezích zákonů včetně § 5 odst. 3 daňového řádu, jak uvedl již krajský soud v bodě 48 rozsudku. Stěžovatelka s tímto závěrem krajského soudu konkrétně nepolemizuje.

IV. Závěr a náklady řízení

[21] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta poslední soudního řádu správního).

[22] O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 soudního řádu správního. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměla úspěch; žalovanému náklady řízení nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 14. listopadu 2022

Ondřej Mrákota
předseda senátu