ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy senátu JUDr. Tomáše Langáška (soudce zpravodaj), soudce JUDr. Petra Průchy a soudkyně Mgr. Jany Brothánkové v právní věci žalobce: **D. V.**, zastoupený Mgr. Michalem Šimetkou, advokátem, se sídlem Štefánikova 244/18a, Kopřivnice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. října 2015, č. j. 33425/15/5200-10422-711621, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 16. června 2017, č. j. 22 Af 84/2015 - 58,

takto:

I. Kasační stížnost žalobce **se zamítá.**

II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení případu

[1] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (dále jen „finanční úřad“) zahájil dne 15. srpna 2013 daňovou kontrolu žalobce na dani z příjmů a dani z přidané hodnoty za zdaňovací období roku (respektive 1. – 4. čtvrtletí roku) 2012. Dne 6. ledna 2014 vyzval finanční úřad žalobce k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, konkrétně výdajů za nákup zboží (palet) od společností IXOS INVEST s.r.o. (dále jen „IXOS INVEST“) a Falen invest s.r.o. (dále jen „Falen invest“). Dne 6. srpna 2014

projednal finanční úřad s žalobcem zprávu o daňové kontrole a dne 13. srpna 2014 vydal dodatečný platební výměr č. j. 2588934/14/3215-24801804451, jímž žalobci doměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2012 ve výši 372 792 Kč, daňový bonus ve výši -11 238 Kč a uložil mu povinnost uhradit penále ve výši 76 806 Kč. Hlavním důvodem bylo, že žalobce neprokázal, že dodávky zboží, za které společnostem IXOS INVEST a Falen invest zaplatil, skutečně proběhly, respektive nevysvětlil podezřelé okolnosti doprovázející tyto obchody.

[2] Žalobce podal proti dodatečnému platebnímu výměru odvolání. V průběhu odvolacího řízení dospěl žalovaný k závěru, že je třeba doplnit odvolací řízení o nezbytné úkony ve smyslu § 113 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, zejména o úřední záznamy pořízené Policií ČR v rámci s trestního řízení vedeného proti žalobci. Žalovaný následně žalobce seznámil se zjištěnými skutečnostmi, vyzval jej k vyjádření a po uplynutí stanovené lhůty odvolání v záhlaví označeným rozhodnutím zamítl. Stejně jako finanční úřad, i žalovaný shledal četné rozpory mezi tvrzeními žalobce a obsahem výpovědí osob zastupujících společnosti IXOS INVEST a Falen invest, jakož i další nesrovnalosti, které žalobce nedokázal vysvětlit a které brání uznat daňovou účinnost výdajů žalobce za nákup zboží od uvedených společností. K námitce, že finanční úřad vzal za prokázané příjmy žalobce z prodeje zboží, a je tudíž nelogické neuznat výdaje na nákup tohoto zboží, žalovaný uvedl, že existence příjmů automaticky neznamená, že bude jakýkoli výdaj uznán jako daňově účinný ve smyslu § 24 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Žalobce byl povinen prokázat, že zboží skutečně nakoupil tak, jak uváděl ve svých tvrzeních, což se mu v tomto řízení nepodařilo.

[3] Žalobu proti rozhodnutí žalovaného Krajský soud v Ostravě (dále jen „krajský soud“) – poté, co jí přiznal odkladný účinek a žalobci přiznal osvobození od soudních poplatků – v záhlaví označeným rozsudkem zamítl. Stejně jako před ním žalovaný i krajský soud dospěl k závěru, že pravdivost tvrzení žalobce vyvrátila svědecká výpověď jednatele společnosti IXOS INVEST pana Michala Geryka a rovněž vysvětlení podaná na Policii ČR panem Gerykem, Alešem Cyprou (jednatelem společnosti Falen invest), M. N. a účetní společnosti IXOS INVEST.

II. Kasační stížnost a průběh řízení o ní

[4] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále též „stěžovatel“) včas kasační stížnost, jíž se domáhal zrušení tohoto rozhodnutí a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení. Stěžovatel namítal, že krajský soud nesprávně posoudil výpovědi jednatele společnosti IXOS INVEST Michala Geryka a zmocněného zástupce této společnosti M. N. Tvrzení Michala Geryka, že se stěžovatelem neobchodoval a nezná jej, je nelogické v kontextu plateb, které stěžovatel po určité období zasílal na účet společnosti IXOS INVEST a o nichž pan Geryk jako jednatel této společnosti musel vědět. Stěžovatel správně uváděl, že neobchodoval s M. N., neboť pan N. jen zastupoval společnost IXOS INVEST. Zároveň není vyloučeno, že Michal Geryk stěžovatele osobně nezná, neboť stěžovatel jednal se zmocněncem společnosti IXOS INVEST M. N. Krajský soud rovněž vzal za věrohodné tvrzení jednatele společnosti Falen invest Aleše Cypry, že se tato

společnost se stěžovatelem neobchodovala, aniž by vysvětlil, proč má větší vypovídací hodnotu a důkazní sílu než tvrzení stěžovatele.

[5] Stěžovatel přitom od obou společností odebral velké množství zboží, které následně dodával svým zákazníkům, což žalovaný nezpochybňoval. Závěr, že stěžovatel zboží sice prodal, ale fakticky je nenakoupil, postrádá logiku. Stěžovateli dále nelze dávat k tíži, že některé platby za zboží hradil v hotovosti. Sled událostí doprovázejících tuto dodávku [„*nabídka zboží – telefonický a e-mailový kontakt – zboží je přivezeno – proti zboží existuje platba v hotovosti nebo na účet – zboží je převzato (stěžovatel nebo jím pověřená osoba zboží fyzicky vidí) a prodáno stěžovatelem jeho odběratelům – platba od odběratelů a celý cyklus se opakuje)*“] totiž stěžovatele vedl k závěru, že zvýšená opatrnost není nutná.
[6] Dle názoru žalovaného posoudil krajský soud svědeckou výpověď Michala Geryka správně. Převod určité částky na bankovní účet společnost IXOS INVEST sám o sobě neprokazuje, že zboží bylo skutečně dodáno, a nemohla to potvrdit ani účetní této společnosti, byla-li by vyslechnuta. Výpověď Aleše Cypry navrhoval sám stěžovatel jako důkaz, že zboží od společnosti Falen invest nakoupil, nicméně pan Cypra tvrzení stěžovatele fakticky popřel. Povinností žalovaného nebylo prokázat, že se předmětný obchod uskutečnil jinak, než jak tvrdí stěžovatel. Naopak stěžovatel měl prokázat, že zboží opravdu nabyl od dodavatelů uvedených na fakturách.

III. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[7] Nejvyšší správní soud kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že není důvodná.

[8] Na úvod Nejvyšší správní soud upozorňuje, že nepovažuje za nutné opakovat kompletní skutková zjištění žalovaného a krajského soudu, která stěžovatel povětšinou ani nezpochybňuje. V odůvodnění tohoto rozsudku proto poukáže pouze na skutečnosti podstatné pro vypořádání kasačních námitek. V podrobnostech potom Nejvyšší správní soud odkazuje na rozsudek krajského soudu i rozhodnutí žalovaného.

[9] Podle první věty § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů 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*. Nejvyšší správní soud k tomuto ustanovení v minulosti uvedl, že z něj „*nelze dovodit, že vynaložené výdaje se vždy musí reálně projevit v příjmech daňového poplatníka, tzn. že mezi výdaji a příjmy nutně existuje vztah jakési přímé úměry. Smysl tohoto ustanovení však zjevně spočívá v tom, že se musí jednat o výdaje za tímto účelem vynaložené. Proto také ustanovení § 23 odst. 1 stejného zákona při vymezení základu daně hovoří o respektování „věcné a časové souvislosti“ příjmů a výdajů v daném zdaňovacím období. Mezi těmito výdaji a očekávanými příjmy tak musí existovat přímý a bezprostřední vztah, v opačném případě se pojmově nemůže jednat o výdaje vynaložené na dosažení, udržení či zajištění příjmů. Pokud by totiž byl akceptován výklad opačný, tzn. mezi výdaji a očekávanými příjmy by přímý vztah existovat nemusel, mohlo by to v praxi vést k uzavírání fiktivních závazků a k podobným formám jednání, přímo porušujícím zákon či přinejmenším obcházejícím jeho smysl*“ (rozsudek ze dne 1. dubna 2004, č. j. 2 Afs 44/2003 - 73, č. 264/2004 Sb. NSS). Daňový subjekt je povinen prokázat nejen, že příslušné výdaje skutečně vynaložil, ale též to, že je vynaložil za

účelem dosažení, zajištění či udržení svých zdanitelných příjmů (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. května 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 - 73). Důkazní povinnost daňového subjektu se vztahuje i na faktickou stránku plnění ovlivňujícího základ daně, tedy na prokázání jeho skutečné realizace (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. dubna 2008, č. j. 7 Afs 18/2008 - 48).

[10] Pokud má být tedy základ daně snížen o určitý výdaj, musí být daňový subjekt schopen prokázat, že výdaj vynaložil tak, jak tvrdí – v opačném případě by nebylo možné posoudit, zda byl výdaj vynaložen na dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů. V případě stěžovatele bylo nesporné pouze to, že v roce 2012 opakovaně zasílal určité finanční částky na bankovní účet společnosti IXOS INVEST. Ve vztahu k úhradám plateb za zboží v hotovosti existují určité pochybnosti (podpisy na pokladních dokladech vystavených společností Falen invest neodpovídají podpisům jejího jednatele Aleše Cypry na daňových přiznáních, tato společnost přitom neměla zaměstnance a Aleš Cypra popřel, že by pokladní doklady někdy vystavoval). Samotná existence výdaje, jak již bylo řečeno, nicméně pro jeho odečtení od základu daně nestačí. Je třeba spojit výdaj s konkrétním plněním či činností. Jelikož však veškeré další stěžovatelem uváděné skutečnosti zůstaly v rovině neprokázaných tvrzení, nelze žalovanému, který odmítl výdaje stěžovatele jako daňově účinné uznat, nic vytknout.

[11] Nejvyšší správní soud nepřehlédl, že stěžovatel v průběhu daňového řízení i řízení před krajským soudem upravoval svá tvrzení tak, aby korespondovala s aktuálně zjištěným skutkovým stavem. Stěžovatel nejprve uváděl, že žádného zástupce společnosti IXOS INVEST osobně nezná a že jej kontaktoval e-mailem jednatel této společnosti Michal Geryk. Ten však jakoukoli komunikaci se stěžovatelem popřel, udal jinou obchodní e-mailovou adresu společnosti IXOS INVEST než stěžovatel a upozornil na osobu M. N., který měl za tuto společnost jednat na základě plné moci a o němž se stěžovatel doposud nezmínil. Na to stěžovatel reagoval tím, že připustil, že možná jednal právě s M. N., který mu měl dokonce ukázat plnou moc. V kasační stížnosti nakonec stěžovatel uváděl, že není důležité, že jej Michal Geryk nezná, neboť jednal právě s M. N. Ani v jednom případě však stěžovatel nepředložil jediný důkaz, který by jakoukoli z jeho verzí průběhu událostí potvrzoval. Neustálé obměny stěžovatelových tvrzení je navíc činí značně nevěrohodnými. Přístup Michala Geryka k bankovnímu účtu společnosti IXOS INVEST je v tomto ohledu irelevantní, neboť pan Geryk opakovaně uváděl, že přístup k tomuto účtu měl i M. N., který z něj často vybíral hotovost.

[12] Co se nákupu zboží od společnosti Falen invest týče, vzhledem k důkazní nouzi, v níž se stěžovatel ocitl, byl jediným, kdo mohl dodání zboží stěžovateli potvrdit, jednatel této společnosti Aleš Cypra. Ten však jakoukoli spolupráci se stěžovatelem popřel. Sám stěžovatel nenavrhl žádný další důkaz, jímž by uskutečnění obchodu se společností Falen invest prokázal. Jak správně poukázal krajský soud, to, že stěžovatel neměl o těchto obchodech žádné záznamy, vrhá na posuzovaný případ další stín podezření, že se vše neodehrálo tak, jak stěžovatel tvrdí.

[13] Argument, že pokud vzal žalovaný za prokázané, že stěžovatel měl určité příjmy z prodeje palet, glitterboxů a paletových přířezů, musel toto zboží také někde získat, je sice logický, nezbavuje však stěžovatele povinnosti prokázat, jak uvedené zboží pořídil a za

jakou cenu. Sice je pravda, že „*pokud daňový subjekt jednoznačně prokáže, že deklarovaný výdaj skutečně nastal, byť za jiných okolností, nežli je uvedeno na daňovém dokladu, je možné jej v souladu se zásadou materiální pravdy uznat za výdaj vynaložený v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Je však nutno si uvědomit, že se jedná o situaci krajní, kdy standardní zákonem předpokládaný způsob uplatnění výdaje nebyl daňovým subjektem dodržen. Pokud chce daňový subjekt 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*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. května 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 - 73). Stěžovatel pomíjí, že důkazní břemeno kladené na něj ustanovením § 92 odst. 3 daňového řádu nelze přenášet na žalovaného. „*Jestliže daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení jím tvrzené skutečnosti, nelze [...] dovozovat, že je to naopak správce daně, kdo byl povinen tyto skutečnosti prokazovat za stěžovatele*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. dubna 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 - 72). Stěžovatel po celé řízení trval na tom, že palety a další zboží pořídil od společností IXOS INVEST a Falen invest. Finanční úřad nicméně pojal podezření, že tyto obchody se neuskutečnily tak, jak stěžovatel uváděl. Na základě výzvy k prokázání skutečností ze dne 6. ledna 2014 (formulované tak podrobně, že stěžovateli muselo být bez pochyb zřejmé, co konkrétně má finančnímu úřadu objasnit) tak spočívalo důkazní břemeno na stěžovateli, který je však již neunesl.

IV. Závěr a náklady řízení

[14] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že stěžovatelem uváděné vady hodnocení důkazů v rozhodnutí krajského soudu neshledal. Stěžovateli se v daňovém řízení nepodařilo prokázat, že sporné výdaje vynaložil na dosažení zdanitelných příjmů, tedy na nákup palet, glitterboxů a paletových přířezů od společností IXOS INVEST a Falen invest, a že si tyto výdaje odečetl ze základu daně oprávněně. Kasační stížnost proto Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou a ve smyslu poslední věty § 110 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), ji zamítl. Rozhodl tak bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s.

[15] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalobce neměl úspěch ve věci, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný měl ve věci plný úspěch, nevznikly mu však žádné náklady nad rámec obvyklé úřední činnosti, a náhrada nákladů řízení se mu tudíž nepřiznává.

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

V Brně dne 11. října 2017

JUDr. Tomáš Langášek

předseda senátu