ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna a soudkyň Daniely Zemanové a Michaely Bejčkové v právní věci žalobce: **L. H.**, zast. Mgr. Hanou Zahálkovou, advokátkou se sídlem Příkop 843/4, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 11. 11. 2015, čj. 38404/15/5200-10421-702407, čj. 38405/15/5200-10421-702407 a čj. 38406/15/5200-10421-702407, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 10. 1. 2018, čj. 62 Af 2/2016-50,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

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

Odůvodnění:

[1] Jádrem sporu v nynější kauze je otázka, zda žalobce splnil podmínky pro odečtení výdajů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

[2] Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) zahájil u žalobce postupně v průběhu roku 2012 daňovou kontrolu na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2009, 2010 a 2011. Žalobce v kontrolovaném období podnikal v autodopravě. Správci daně vznikly pochybnosti ohledně některých daňových výdajů, které žalobce uplatnil při výpočtu základu daně. Jednalo se především o náklady za nákup

náhradních dílů od společností DASTOM s.r.o. (následně Trenza s.r.o.), RAGDOLL s.r.o., SLER, s.r.o., TRICON CZ, s.r.o., Trenholm, s.r.o., a o odpisy majetku pořízeného od těchto společností. Správce daně za účelem zjištění skutkového stavu provedl v průběhu daňové kontroly v souvislosti s podezřelými obchodními případy dožádání jinému správci daně, místní šetření, a zajistil svědecké výpovědi včetně výpovědí jednatelů společností. Na základě provedeného šetření dospěl k závěru, že žalobce neprokázal realizaci obchodních transakcí dle předložených dokladů, v deklarovaném množství a od deklarovaných dodavatelů. Náklady na nákup náhradních dílů od uvedených společností proto neuznal za výdaje, které je možné odečíst od základu daně. Dodatečnými platebními výměry ze dne 21. 5. 2014 následně správce daně doměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2009, 2010 a 2011 a vyčíslil penále z doměřené daně.

[3] Žalobce se proti dodatečným platebním výměrům odvolal. Žalovaný na rozdíl od správce daně zohlednil ve všech kontrolovaných zdaňovacích obdobích jako daňově uznatelné náklady za nákup náhradních dílů od společnosti TRICON CZ a také odpisy majetku pořízeného od této společnosti. Ve zbytku se však ztotožnil se závěry správce daně a výdaje na nákup náhradních dílů od výše uvedených společností neuznal. Nadto zjistil, že žalobce ve zdaňovacích obdobích roku 2010 a 2011 v daňových výdajích také neoprávněně zaevidoval částku odvedenou na daň z přidané hodnoty. Žalovaný proto vzhledem ke všem zjištěným skutečnostem změnil výši daně doměřené správcem daně. Správní orgány tedy v konečné fázi žalobci doměřily

za rok 2009: daň z příjmů fyzických osob ve výši 476 640 Kč, a současně žalobci vznikla zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 95 328 Kč,

za rok 2010: daň z příjmů fyzických osob ve výši 643 131 Kč, daňový bonus ve výši - 8 484 Kč, a současně žalobci vznikla zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 130 323 Kč,

za rok 2011: daň z příjmů fyzických osob ve výši 1 167 420 Kč, a současně žalobci vznikla zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 233 484 Kč.

[4] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu včasnou kasační stížnost z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a), b) s. ř. s. V ní uvádí, že není pochyb o fyzické existenci dodavatelů, hlavně o tom, že dodavatelé platby od stěžovatele přijali bezhotovostním bankovním převodem, jak dokládají bankovní výpisy k dokladům o koupi zboží. Krajský soud ani netvrdí, že stěžovatel zboží vůbec nezakoupil. Vychází však z nesprávného předpokladu, že stěžovatel musí prokázat nejen faktické uskutečnění plnění, ale i to, zda toto plnění uskutečnila právě ta osoba, jež je jako dodavatel tohoto plnění uvedena v dokladu. Veškerou svoji argumentaci krajský soud navíc opírá pouze o domněnky a nesrovnalosti ve svědeckých výpovědích a o skutečnost, že dodavatelé nebyli kontaktní. Podle stěžovatele však jeho dodavatelé logicky mohli mít zájem na nepravdě, protože platby nezdanili. Tyto skutečnosti proto nemohou vést k závěru, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno. Krajský soud proto měl přihlédnout k bankovním úhradám a nakoupené zboží zahrnout do daňových nákladů.

pokračování

[5] Podle stěžovatele je navíc logický nesmysl, aby správní orgány zdanily příjmy z prodeje zboží ve 100% výši, aniž by přihlédly k nákladům vynaloženým na získání příjmů z prodeje zboží. To by znamenalo, že stěžovatel k získání příjmů z prodeje použil vzduch. Bylo nezbytné přihlédnout k tzv. esenciálním výdajům a uznat příslušnou část výdajů objektivně nutných na pořízení zboží. Za této situace není možné daňovou povinnost stanovit dokazováním. Správně měly správní orgány stanovit daň podle pomůcek s přihlédnutím k odhadu, kolik stěžovatel vynaložil za nákup zboží na získání tržeb z prodeje zboží.

[6] Žalovaný se ve vyjádření ztotožnil s posouzením věci krajským soudem.

[7] NSS při posuzování přípustné kasační stížnosti dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou. Důvodnost kasační stížnosti posoudil NSS v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.); neshledal přitom vady, jimiž by se musel zabývat i bez návrhu.

[8] Kasační stížnost není důvodná.

[9] Úvodem NSS poznamenává, že stěžovatel opakuje naprosto stejnou argumentaci již poněkolikáté (v odvolání, v žalobě a v kasační stížnosti). NSS nepokládá za účelné, aby stěžovatele obšírně přesvědčoval o vadnosti jeho argumentů; místo toho bude stručně konstatovat své postoje (které se shodují s postoji správních orgánů i krajského soudu). Přitom se NSS v souladu se svou funkcí zaměří zejména na ty kasační námitky, v nichž stěžovatel přehlíží či si nesprávně vykládá důvody vyložené krajským soudem.

[10] Stěžovatel předně nesouhlasí se závěry správních orgánů a krajského soudu, že nákupy náhradních dílů od konkrétních společností nebylo možné zohlednit jako daňově uznatelné výdaje. NSS k tomu uvádí, že o daňově uznatelný výdaj se dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů jedná pouze tehdy, jsou-li splněny čtyři podmínky: 1) výdaj byl skutečně vynaložen, 2) výdaj byl vynaložen v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, 3) výdaj byl vynaložen v daném zdaňovacím období, 4) zákon stanoví, že se jedná o daňově účinný výdaj. Aby mohl být výdaj uznán za výdaj daňový, musí být prokázána současná existence všech zmíněných podmínek (viz např. rozsudek ze dne 12. 4. 2006, čj. 5 Afs 40/2005-72, věc *SVODIDLA*). V posuzované kauze je sporné, zda stěžovatel splnil první podmínku, tedy zda skutečně vynaložil výdaje za nákup náhradních dílů od jmenovaných společností.

[11] Stěžovatel setrvale tvrdí, že platil bezhotovostně na konkrétní tuzemské účty konkrétním subjektům. Podle jeho názoru tedy není pochyb o fyzické existenci dodavatelů a hlavně o tom, že dodavatelé platby od stěžovatele přijali. Nijak ovšem nezohledňuje argumentaci žalovaného a krajského soudu, kteří stěžovatele správně upozornili, že je třeba trvat na souladu formálního stavu dle daňových dokladů se stavem skutečným. Samotná existence daňových dokladů, i když formálně bezvadných, sama o sobě zpravidla ještě neprokazuje faktické uskutečnění výdaje (viz např. rozsudky ze dne 18. 1. 2012, čj. 1 Afs 75/2011-62, či ze dne 31. 12. 2008, čj. 8 Afs 54/2008-68). Správce daně může vyjádřit vážné

a důvodné pochybnosti o souladu předložených záznamů se skutečností [srov. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Nemá přitom *„povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případu jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným"* (rozsudek ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119, věc *EURO PRIM*, dále viz např. nález ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02, N 134/28 SbNU 143). Jinými slovy, pokud správce daně unese své důkazní břemeno, a tedy zpochybní předložené formálně bezvadné daňové doklady, musí daňový subjekt prokázat své tvrzení o provedení výdaje jinými důkazními prostředky.

[12] Správní orgány v nynější kauze poukázaly na skutečnosti, které zakládají důvodné pochybnosti o věrohodnosti stěžovatelem předložených daňových dokladů. Zjistily, že stěžovatel vykázal značný nárůst skladových zásob za kontrolovaná zdaňovací období, při místním šetření dne 3. 8. 2012 však uvedl, že skladem vede pouze náhradní díly na běžnou údržbu, jako jsou filtry a oleje. Dále upozornily na skutečnost, že stěžovatel nakupoval v průběhu roku řadu stejných náhradních dílů od jiných dodavatelů a že podíl výdajů za nákupy náhradních dílů je ve vazbě k dosaženým tržbám z autodopravy neobvykle vysoký (v roce 2011 tento podíl činil 48 %). Stěžovatel nadto ani přes opakované výzvy nedoložil úplnou skladovou evidenci, podle § 7b odst. 4 zákona o daních z příjmů má přitom povinnost provést na konci zdaňovacího období zápis o zjištění skutečného stavu zásob. Po téměř čtyřech měsících po převzetí výzev doložil stěžovatel skladovou evidenci pouze k případům, které výslovně správce daně uvedl ve výzvě. Při místním šetření dne 3. 8. 2012 navíc sám uvedl, že vede pouze evidenci běžných náhradních dílů na údržbu. Výslovně konstatoval, že „[k]*dyž se poláme auto a najde se závada, koupí se příslušný díl, který se namontuje. O těchto se evidence nevede*". To podle správních orgánů nasvědčuje tomu, že stěžovatel zpracovával skladovou evidenci dodatečně až po výzvě správních orgánů. Správním orgánům nadto na základě namátkové kontroly doložených dokladů (příjemek, výdejek a záznamů o provedených opravách) vznikly pochybnosti o důvodnosti a pravdivosti oprav (opakované opravy stejných součástek jen pár dnů po sobě). Pozastavily se rovněž nad skutečností, že stěžovatel prováděl nákladné a opakované opravy náhradních dílů se zárukou dva roky, u žádného z dodavatelů však zboží nereklamoval. Stěžovatel navíc nebyl schopen ani doložit, jak naložil s vyměněnými náhradními díly.

[13] Pochybnosti nemohly odstranit ani provedené výslechy jednatelů společností, se kterými stěžovatel realizoval podezřelé obchodní transakce. Přestože slovně potvrdili realizaci obchodních transakcí se stěžovatelem, neznali podrobnosti obchodních případů, dodavatele zboží prodaného stěžovateli, cenu tohoto zboží, nebyli schopni doložit příslušné daňové doklady, popř. byli nekontaktní atd. Pochybnosti zakládaly také objektivní skutečnosti vztahující se k těmto společnostem. Například u společnosti RAGDOLL panoval rozpor realizovaného obchodu s předmětem podnikání společnosti, kterým byly dle informací správních orgánů stavební práce a pronájem nemovitostí. Tato společnost navíc nedeklarovala uskutečňování ekonomické činnosti, nevykazovala žádné zaměstnance a neplnila řádně své daňové povinnosti. Příslušný správce daně navíc neznal účet, na který stěžovatel provedl platby za zboží od této společnosti, nahlášen měl jiný bankovní účet. V podrobnostech lze odkázat na rozbor skutkových zjištění v rozsudku

pokračování

krajského soudu, rozhodnutí žalovaného či na zprávu o daňové kontrole založenou ve správním spisu.

[14] Žalovaný na návrh stěžovatele provedl v odvolacím řízení také výslech jím navržených svědků, jeho zaměstnanců, a na žádost opětovně vyslechl také stěžovatele. Žalovaný v napadených rozhodnutích dospěl k závěru, že tvrzení předvolaných svědků jsou ve vzájemném rozporu a také v rozporu s doklady, které stěžovatel předložil v průběhu daňového řízení. Konkrétní pochybnosti plynoucí z těchto výslechů podrobně rozebral v napadených správních rozhodnutích.

[15] NSS uzavírá, že shora uvedené skutečnosti vyvolaly u správních orgánů oprávněné a důvodné pochybnosti o souladu formálního skutkového stavu (předložených faktur a bankovních výpisů) s faktickou realizací obchodních transakcí, tak jak stěžovatel deklaroval na předložených dokladech. Je přitom zřejmé, že pochybnosti se netýkají pouze osob dodavatelů uvedených na dokladech, jak nesprávně dovozuje stěžovatel v kasační stížnosti. Pokud správce daně prokáže existenci vážných a důvodných pochyb, že předložené účetní doklady jsou neprůkazné či nesprávné, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k spornému obchodnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (viz v bodě [11] cit. rozsudek ve věci *EURO PRIM*). Z výše popsaného skutkového stavu vyplývá, že stěžovatelem navržené či předložené důkazy (příjemky, výdejky a záznam o provedených opravách, či výslech navržených svědků) nebyly s to odstranit pochybnosti správních orgánů.

[16] NSS zdůrazňuje, že stěžovatel v kasační stížnosti neuvádí stran popsaných skutkových zjištění žádnou konkrétní argumentaci, se zjištěními správních orgánů konkrétně nepolemizuje. Pouze obecně konstatuje, že správní orgány veškerou svoji argumentaci opírají o nesrovnalosti ve výpovědích, jejich nedostatečnou konkrétnost, a o nekontaktnost dodavatelů. Dodává, že správní orgány nezkoumaly motivaci jednotlivých svědků, kteří mohli mít zájem na nepravdě, protože zboží prodané stěžovateli nepřiznali a nezdanili. Jak již stěžovatele upozornil krajský soud, neurčitá vyjádření či neochota jednatelů (vedení společností) spolupracovat se správními orgány rozhodně nebyly stěžejními či dokonce jedinými důkazy. Ze shora podaného shrnutí skutkových zjištění plyne, že vyjádření jednatelů v daňovém řízení pouze dotvářelo celkový kontext podezřelých obchodních transakcí. Podle NSS v takovém případě nebylo třeba blíže se zabývat motivací vyslechnutých osob. Existovalo mnoho dalších objektivních skutečností, na základě kterých správní orgány založily své pochybnosti, a které ostatně stěžovatel dodnes nikterak neobjasnil.

[17] NSS proto neshledal důvodnou námitku stěžovatele, že nákupy náhradních dílů od konkrétních společností bylo možné zohlednit jako daňově uznatelné výdaje.

[18] Konečně se NSS neztotožnil ani s tvrzením stěžovatele, že správní orgány měly stanovit daň podle pomůcek (srov. § 98 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád). Podle jeho

názoru měly uznat stěžovateli příslušnou část výdajů objektivně nutných na pořízení zboží (tzv. esenciální výdaje).

[19] Ke stanovení daně pomocí pomůcek je třeba přistoupit v situaci, kdy byla zpochybněna podstatná část účetnictví a jeho vypovídací hodnota jako celku (rozsudek ze dne 27. 7. 2007, čj. 5 Afs 129/2006-142). Stěžovatel cituje v kasační stížnosti rozsudek NSS ze dne 31. 5. 2017, čj. 2 Afs 160/2016-38, podle kterého „[z]*e samotné skutečnosti neprokázání faktického vynaložení některých ze stěžovatelem deklarovaných výdajů nelze bez dalšího dovozovat nemožnost stanovení daně dokazováním. Neprokázání daňové uznatelnosti konkrétních výdajů samo o sobě ještě není způsobilé zpochybnit účetnictví jako celek a nemožnost stanovit daň dokazováním (rozsudek ze dne 13. 7. 2011, čj. 9 Afs 11/2011- 68). Nicméně jedná-li se o výdaje, které musely být pro dosažení příjmů zcela logicky vynaloženy (tzv. esenciální výdaje), jejich skutečná výše však nebyla spolehlivě prokázána, není možné tyto výdaje zcela opomenout (srov. rozsudky ze dne 12. 7. 2012, čj. 8 Afs 70/2011-147, ze dne 17. 1. 2008, čj. Afs 93/2007-85). Uzná-li správce daně určitou část příjmů ke zdanění, a odebere tedy poplatníkovi část jeho majetku, musí přiznat i relevantní část výdajů objektivně minimálně nutných na jeho pořízení (viz rozsudek ze dne 21. 9. 2007, čj. 5 Afs 148/2006-50, č. 1396/2007 Sb. NSS).*“

[20] Podle NSS nebyl postup správních orgánů v nynější kauze v rozporu s těmito judikaturními závěry. Stěžovatel totiž opět zcela přehlíží argumentaci žalovaného a krajského soudu. Správní orgány stěžovateli nevyloučily veškeré uplatněné výdaje, vyloučené výdaje za kontrolovaná zdaňovací období let 2009, 2010 a 2011 tvořily z celkových výdajů 17 %, 22,5 % a 31 %. Klíčové je, že mezi daňově uznatelnými výdaji správní orgány ponechaly také náklady za nákup náhradních dílů od jiných dodavatelů. Neuznání konkrétních výdajů tedy nebylo způsobilé zpochybnit vypovídající hodnotu účetnictví jako celku, a proto nebylo třeba přistoupit k náhradnímu způsobu stanovení daně pomocí pomůcek. Vyloučené výdaje nelze označit ani za tzv. esenciální výdaje, které by bylo nutné zohlednit.

[21] S ohledem na vše výše uvedené proto NSS zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta poslední s. ř. s.).

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

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

V Brně dne 12. července 2018

Zdeněk Kühn
předseda senátu