

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: **Ing. J. H.**, zastoupený JUDr. Zuzanou Novotnou, advokátkou, se sídlem Komenského 312/3, Šumperk, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. února 2016, č. j. 5443/16/5200-10422-711919, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě – pobočky v Olomouci ze dne 25. ledna 2018, č. j. 65 Af 54/2016 - 30,

takto:

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

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

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

Odůvodnění:

I. Vymezení případu

[1] Finanční úřad pro Olomoucký kraj (dále jen „správce daně“) zahájil dne 27. května 2013 daňovou kontrolu žalobce, který podniká v oblasti nástrojařství, na dani z příjmů fyzických osob a na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období roku 2012 (již probíhala daňová kontrola žalobce na dani z příjmů a z přidané hodnoty za zdaňovací období roků 2010 a 2011). Předmětem daňové kontroly byly mimo jiné výdaje stěžovatele za dodávky materiálu (kluzných vodítek, slinutého karbidu, vřetena do brusky) od společností VV

First Company s.r.o. a SUTRE MANAGEMENT s.r.o. a za úklidové práce. Správce daně konstatoval, že žalobce má na skladě 37 kluzných vodítek, o nichž dříve uvedl, že pocházejí od dodavatele J. P.. Na žádost správce daně žalobce jedno kluzné vodítko předložil a uvedl, že dalších 36 již prodal (doložil faktury). Prodaná vodítka žalobce nakoupil od společnosti VV First Company naposledy v roce 2011. Žalobce dříve uvedl, že tato vodítka pocházejí od J. P., ale šlo o omyl. Rozměry vodítek od obou dodavatelů jsou stejné, vodítka od J. P. nejsou osazena slinutým karbidem. Žalobce dále uvedl, že cena slinutého karbidu vzrostla nad prodejní cenu výrobků z něj.

[2] Ještě před rozšířením daňové kontroly na zdaňovací období 2012 (na ústním jednání dne 6. března 2013) žalobce uvedl, že kluzná vodítka nevyrábí, pouze je nakupuje a dále prodává. K otázce správce daně, proč jsou kluzná vodítka od společnosti VV First Company přibližně pětkrát dražší než vodítka od J. P., žalobce uvedl: „*Tak se to dalo.*“ O spolupráci se společností VV First Company se žalobce dozvěděl od známých. Vždy komunikoval s jednateli těchto společností (doufá, že to byli jednatelé), objednávky zasílal písemně obyčejnou poštou. Zboží (polotovary) přivezl řidič dodavatele na provozovnu žalobce, faktury hradil v hotovosti. Na konkrétního řidiče či auto si žalobce nevzpomíná. Na začátku spolupráce s touto společností neměl žalobce prostor pro ověřování kvality jejích výrobků, neboť jeho dosavadní dodavatel navýšil ceny, i když si není jistý, zda tomu budou odpovídat faktury.

[3] Během místního šetření u společnosti VV First Company její zplnomocněný zástupce R. A. předložil řadu faktur, bankovních výpisů a rovněž podklady k dani z přidané hodnoty. Uvedl, že společnost nemá stálou provozovnu. Formální sídlo společnost využívala v případě potřeby pro obchodní jednání a schůzky. Společnost SUTRE MANAGEMENT potvrdila, že v roce 2012 s žalobcem spolupracovala – dodávala mu stroje, výrobky a prováděla úklid na dílnách. V té době měla jednoho zaměstnance v pracovním poměru. Zplnomocněný zástupce společnosti R. A. předložil faktury, doložil jejich zaúčtování, avšak neměl k dispozici žádné objednávky od žalobce. Později jednatel společnosti SUTRE MANAGEMENT Libor Vágner správci daně sdělil, že úklidové práce u žalobce prováděl on sám, nyní již společnost úklidové práce neprovádí.

[4] Správce daně postupně zjišťoval, že dodavatele uvedených společností nelze kontaktovat, na adrese jejich sídla o nich často nikdo nic nevěděl.

[5] Od společnosti FORCORP GROUP spol. s r. o., která v letech 2010 – 2012 zajišťovala ostrahu objektu, v němž se nachází provozovna žalobce, získal správce daně kopie knih příjezdů a odjezdů vozidel za toto období.

[6] Správce daně též vyslechl bývalé i stávající zaměstnance žalobce a jeho syna, s nímž obchodoval. Žalobce, ač byl o předvolání svědků vyrozuměn, se výslechů nezúčastnil. Všichni svědci uvedli, že pro žalobce pracovali příležitostně na základě dohody o provedení práce či o pracovní činnosti, odměnu dostávali převážně v hotovosti (s výjimkou vnučky žalobce N. H., která uvedla bankovní převod). Poměrně velká část z nich k dotazu správce daně sdělila, že za dobu, kdy pro žalobce pracovali, nepodali daňové přiznání, byť tuto povinnost ze zákona měli – žalobce je totiž ujistil, že to dělat

nemusejí. Paní A. K. uvedla, že žalobci uklízela tři kanceláře, sklad, tři dílny, sociální zařízení, dlouhou chodbu, schodiště a zametala velkou výrobní halu.

[7] Dne 18. listopadu 2014 seznámil správce daně žalobce s výsledkem kontrolního zjištění, dle něhož žalobce pochybil při výpočtu odpisů hmotného majetku. Především však správce daně zpochybnil uplatnění nákladů uhrazených za různá plnění SUTRE MANAGEMENT (materiál, úklidové práce) a VV First Company (kluzná vodítka). Správce daně poukázal na řadu nesrovnalostí, které žalobce nebyl schopen vysvětlit (žalobce nevedl daňovou evidenci v souladu se zákonem a zpracoval ji až dodatečně na základě výzvy k prokázání pochybností, nekontaktní dodavatelé, personální propojení těchto společností prostřednictvím Libora Vágnera, o němž žalobce tvrdil, že jej nezná, ač s ním musel osobně jednat, průběžně měněná tvrzení žalobce, která neodpovídají předloženým listinám, podezřelý průběh a časový nesoulad v objednávkách a dodávkách, odlišné výpovědi jednotlivých osob, které měly pro žalobce pracovat).

[8] Žalobce k výsledku kontrolního zjištění uvedl, že od pana P. nakupoval pouze železo, od společnosti VV First Company kompletní výrobky, které jen nechal označit laserem a prodal. Další nákupy polotovarů byly jednoznačně prokázány snížením mzdových nákladů. Zboží mu předával pan Vágner, který byl v areálu několikrát, přičemž žalobce považuje za zvláštní, že je v knize příjezdů a odjezdů zaznamenán pouze jednou. V písemném vyjádření potom žalobce navrhl vyslechnout likvidátora společnosti Zanea s.r.o. (dodavatele společnosti VV First Company) a Libora Vágnera. Potvrdil, že o dodávkách vždy jednal s Liborem Vágnerem, dříve jej nechtěl zmínit, aby mu nezpůsobil nepříjemnosti. Kluzná vodítka od J. P. neobsahovala tvrdokovy, a byla proto levnější. Žalobce nemohl předpokládat, že se mu je nepodaří upravit a následně prodat. Bezpečnostní agentura hlídající objekt, kde se nachází provozovna žalobce, s ním nemá uzavřenou žádnou smlouvu a nemá ani povinnost evidovat jeho návštěvy. Úklid dílen žalobce prováděla pouze společnost SUTRE MANAGEMENT a nikoli A. K., kterou žalobce navrhl opětovně vyslechnout. Výpovědi některých svědků nebyly dle názoru žalobce přesné.

[9] Dne 3. února 2015 správce daně vyslechl Libora Vágnera. Svědek uvedl, že mezi lety 2005 a 2013 nakupoval a prodával společnosti, teď v tom sice pokračuje, ale nezapisuje se jako jednatel. Žalobce zná asi od roku 2009, obchodovaly s ním jeho společnosti SUTRE MANAGEMENT, VV First Company, ALL THERM CZ a Kora Centrum. Svědek si nevzpomněl, zda měly společnosti zaměstnance, ale domnívá se, že ano. Nevzpomíná si ani na to, co bylo předmětem obchodu mezi žalobcem a jeho společnostmi, dodával žalobci kluzná vodítka, slinuté karbidy, nosiče pro záhlubníky. Zboží žalobci dopravoval na jeho provozovnu nebo na parkoviště před touto provozovnou. Žalobce házel objednávky do schránky konkrétní společnosti. Ze začátku probíhaly platby v hotovosti, později převodem. Svědek už neví, od koho jeho společnosti nakupovaly zboží, které následně prodávaly. Potvrdil, že za společnost SUTRE MANAGEMENT prováděl jednou týdně úklidové práce v dílnách žalobce, avšak na výzvu správce daně, aby popsal, jak úklid probíhal, odkázal pouze na smlouvu o dílo. Společnost Zanea prodávala kluzná vodítka společnosti VV First Company, nevyráběla je. Tato vodítka obsahovala destičky ze

slinutého karbidu. Podrobnosti si svědek nepamatuje. Na dotaz zástupkyně žalobce svědek potvrdil, že všechny závazky mezi žalobcem a jeho společnostmi byly vypořádány.

[10] Správce daně vyslechl též K. J., který potvrdil, že pro žalobce pracoval do roku 2007. Když byl upozorněn na existenci dohod o provedení práce na roky 2011 a 2012, uvedl, že si již nevzpomíná, zda pro žalobce v tuto dobu vykonával nějakou příležitostnou práci.

[11] Likvidátor společnosti Zanea správci daně sdělil, že tato společnost již byla rozhodnutím soudu zrušena, byla naprosto nekontaktní a nepodařilo se k ní zajistit žádné účetnictví či jiné písemnosti. Za takové situace správce daně nepovažoval za nutné likvidátora vyslýchat.

[12] Dne 15. dubna 2015 projednal správce daně se žalobcem zprávu o daňové kontrole. Správce daně zdůraznil, že po seznámení s výsledkem kontrolního zjištění mu žalobce přizpůsobil svá tvrzení, některé věci přiznal a dříve tedy vědomě vypovídal nepravdivě. Tvrzení žalobce, že nákup polotovarů se projevil snížením mzdových nákladů, nepovažoval správce daně za průkazné, neboť žalobcova mzdová evidence vykazuje řadu závažných nesrovnalostí (například vyplácení mzdy osobě, která v danou dobu již nežila). Skutečnost, že dodavatelé žalobce nebyli vedeni v registru nespolehlivých plátců DPH, nevyvrací řadu podezřelých okolností a rozporů doprovázejících vznik posuzovaných nákladů. Místním šetřením u společnost JK Morava spol. s r. o. správce daně zjistil, že ani likvidace kovového odpadu (nepoužitelných kluzných vodítek od J. P.) neproběhla tak, jak žalobce tvrdil. Výpověď svědka Libora Vágnera byla nekonkrétní a v některých místech odporovala tomu, co tvrdili žalobce a A. K..

[13] Dodatečným platebním výměrem ze dne 17. dubna 2015, č. j. 885519/15/3109-50521-802525, správce daně doměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2012 ve výši 229 650 Kč a zároveň mu uložil povinnost uhradit penále z této daně ve výši 45 930 Kč. Do základu daně žalobci dodatečně zahrnul výdaje na nákup nosičů, slinutého karbidu, použitých brusek a na úklidové práce od společnosti SUTRE MANAGEMENT, na nákup destiček se slinutým karbidem, nosičů a náhradních dílů od společnosti VV First Company, a dále žalobcem pobíraný důchod a nesprávně vypočtené odpisy hmotného majetku.

[14] Žalobce podal proti dodatečnému platebnímu výměru odvolání. Uznal navýšení daňového základu o důchod a chybné odpisy, ale ve zbytku se se závěry správce daně neztotožnil. K odvolání žalobce přiložil prohlášení A. K., že svědecká výpověď pro ni byla velice deprimující a ráda by výpověď zopakovala. Její práce zahrnovala úklid čtyř kanceláří, sociálního zařízení včetně sprch, přístupové chodby, schodiště a dvou místností v přízemí, avšak výrobní halu v žádném případě neuklízela, měla na mysli přízemní místnosti, kde jsou obráběcí stroje.

[15] Žalovaný odvolání v záhlaví označeným rozhodnutím zamítl. Stejně jako správce daně žalovaný zdůraznil, že žalobce opakovaně měnil svá tvrzení, která nebylo možné ověřit ani z daňové evidence (zpochybněné kvůli chybějící skladové evidenci) ani u

dodavatelů žalobce či jejich dodavatelů, kteří jsou nekontaktní. Svědek Libor Vágner poskytl pouze obecné informace bez vypovídací hodnoty, ačkoli byl předem informován o předmětu výslechu. Žalovaný zdůraznil, že pokud si jednotlivé důkazy vzájemně odporují a další nejsou k dispozici, není možno konstatovat, že žalobce prokázal vynaložení nákladů v souladu se zákonem. Samotné doklady o pořízení zboží v tomto směru nestačí.

[16] Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce žalobu ke Krajskému soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“). Krajský soud v odůvodnění rozsudku označeného v záhlaví zdůraznil, že odlišné hodnocení důkazů ze strany žalobce ještě neznamená, že správce daně pochybil. Žalovaný přezkoumatelně odůvodnil, proč nepovažoval jednotlivé důkazy za věrohodné či průkazné. Nekontaktnost a nevěrohodnost dodavatelů, stejně jako záznamy v knize příjezdů a odjezdů do areálu, v němž se nachází provozovna žalobce, vzal žalovaný v úvahu pouze jako jedny ze skutečností zakládajících jeho pochybnosti. Pečlivě též zdůvodnil, proč nepovažoval svědka Libora Vágnera za věrohodného. Krajský soud přisvědčil i závěru žalovaného, že žalobce nevysvětlil, proč nakupoval kluzná vodítka od společnosti VV First Company za několikanásobně vyšší cenu než od J. P., ani skutečnost, že jeden z typů vodítek, která nakoupil od J. P. (prokazatelně nikoli od společnosti VV First Company), prodal společnosti Federal Mogul, ačkoli též uvedl, že všechna vodítka od J. P. nechal zlikvidovat. K výslechu pana P. nebyl důvod, neboť jeho tvrzení (že jeho výrobky neobsahovaly slinutý karbid) se shodovala se žalobcovými a žalovaný je nezpochybňoval, vztahovala se navíc k jinému zdaňovacímu období. I časový průběh jedné z dodávek vyplývající z předložených faktur vyznívá v žalobcův neprospěch. Nedostatky ve svých evidencích žalobce nemůže svádět na svůj vysoký věk. Krajský soud neshledal ani porušení zásady součinnosti či důvod pro stanovení daně podle pomůcek a žalobu zamítl jako nedůvodnou.

II. Kasační stížnost a průběh řízení o ní

[17] Žalobce (dále též „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu včas kasační stížnost, jíž se domáhal zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení. Domnívá se, že jeho případ nebyl posouzen v celé šíři a že žalovaný porušil povinnost hodnotit důkazy objektivně a postupoval účelově s cílem zjistit skutkový stav v neprospěch stěžovatele. Daň doměřená v takové výši pro něj má likvidační dopady. Stěžovatel považuje za nesporné, že předložil formálně bezvadné doklady. Měl-li správce daně pochybnosti, bylo dle názoru stěžovatele jeho povinností postupovat v daňovém řízení mírně a ve prospěch stěžovatele.

[18] Konkrétní námitky stěžovatele uvede Nejvyšší správní soud pro přehlednost až v rámci jejich vypořádání.

[19] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti konstatoval, že stěžovatel pouze nesouhlasí se závěry krajského soudu, ale není s to proti nim postavit ucelený argumentační rámec. Žalovaný postupoval v souladu s jednotlivými ustanoveními daňového řádu i se zásadami správy daní, včetně zásady volného hodnocení důkazů. Tvrzený likvidační dopad do majetkové sféry stěžovatele neznamená, že byla daňová povinnost stanovena nesprávně. Žalovaný trvá na svých závěrech a rozhodnutí krajského

soudu považuje za dostatečně odůvodněné. Pochybnosti žalovaného pramenily především z nekontaktnosti a nevěrohodnosti dodavatelů žalobce, rozporů ve výpovědi Libora Vágnera a v cenách kluzných vodítek, časového nesouladu v dodávkách zboží mezi jednotlivými dodavateli, nesouladu v evidenci skladových zásob stěžovatele, rozporů v knize návštěv, nejasností ohledně jednoho typu kluzných vodítek a nesrovnalostí v množství likvidovaného šrotu. Správce daně své pochybnosti po celé řízení vyjadřoval a stěžovatel měl možnost na ně reagovat. Žalovaný se v rámci odvolacího řízení podrobně zabýval stěžovatelem předloženými důkazy. Jelikož byla v případě stěžovatele zpochybněna pouze dílčí část jeho daňové evidence, nebyl důvod pro stanovení daně podle pomůcek. Ze všech těchto důvodů navrhl žalovaný kasační stížnost zamítnout.

[20] Nejvyšší správní soud zaslal vyjádření žalovaného na vědomí stěžovateli, který již svého práva podat k němu repliku nevyužil.

III. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

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

[22] Podle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, 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).

[23] V první fázi daňového řízení tíží důkazní břemeno daňový subjekt, který *prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních* (§ 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů). Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. ledna 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119), nicméně jeho důkazní povinnost 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). 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).

Argument stěžovatele, že předložil formálně bezvadné doklady, proto sám o sobě postrádá relevanci, není-li prokázáno, že k plnění, v souvislosti s nímž mu vznikly sporné výdaje, skutečně došlo v souvislosti s dosahováním, zajišťováním či udržováním zdanitelných příjmů (tedy v souvislosti s jeho podnikatelskou činností). Nejvyšší správní soud navíc zdůrazňuje, že daňová evidence stěžovatele nebyla kompletní (neobsahovala skladovou evidenci, kterou stěžovatel zpracovával v průběhu daňové kontroly), což její vypovídací hodnotu značně snižuje. Nicméně Nejvyšší správní soud již v minulosti judikoval, že nelze-li vycházet z účetnictví daňového subjektu pro jeho neúplnost, může daňový subjekt za stanovených podmínek prokázat svá tvrzení i jinými důkazy (například rozsudky ze dne 29. června 2011, č. j. 7 Afs 68/2010 - 174, či ze dne 16. prosince 2014, č. j. 2 Afs 140/2014 - 38, č. 3183/2015 Sb. NSS).

[24] Podstatou nyní posuzované kasační stížnosti je přitom právě nesouhlas stěžovatele s postupem žalovaného při hodnocení důkazů, jimiž se stěžovatel snažil prokázat, že výdaje v rámci obchodů se společnostmi VV First Company a SUTRE MANAGEMENT byly vynaloženy v souladu se zákonem.

[25] V tomto směru Nejvyšší správní soud připomíná, že správce daně je povinen přihlížet ke všem okolnostem, které byly v průběhu daňové kontroly zjištěny, bez ohledu na to, zda jde o skutečnosti ve prospěch či v neprospěch daňového subjektu. „*Je přitom nerozhodné, zda jsou tyto okolnosti zjištěny z podání, která vůči správci daně učiní daňový subjekt, rozhodné je pouze to, zda se v průběhu daňového řízení ukáží jako pravdivé*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. listopadu 2007, č. j. 9 Afs 50/2007 - 59, č. 2506/2012 Sb. NSS). Pokud pak jde o přezkum správního rozhodnutí ve správním soudnictví, je nutno vzhledem k tomu, že podstatná část nynějších kasačních námitek směřuje do skutkových závěrů krajského soudu, resp. do hodnocení důkazů ze strany krajského soudu, zdůraznit, že je to především krajský soud, který je oproti kasačnímu Nejvyššímu správnímu soudu soudem nalézacím a je povolán zhodnotit nařík ané správní rozhodnutí a jemu předcházející řízení v tzv. plné jurisdikci, včetně otázek skutkových, o nichž si sám učiní úsudek. Intervence ze strany kasačního soudu je v tomto ohledu výjimečná a omezuje se na vady řízení a dokazování ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Žádné takové vady Nejvyšší správní soud v postupu krajského soudu neshledal, jak bude zřejmé z dalšího výkladu. Stěžovatel ostatně v kasační stížnosti vesměs jen zopakoval své žalobní námitky, s nimiž se krajský soud podrobně vypořádal, a omezil se jen na nesouhlas s jeho odůvodněním.

[26] Stěžovatel namítal, že jeho dodavatelé nebyli nekontaktní, neboť správce daně vyslechl jejich jednatele Libora Vágnera. S touto žalobní námitkou se krajský soud vypořádal přesvědčivě. Nejvyšší správní soud ve shodě s ním uvádí, že v průběhu daňové kontroly se správcem daně komunikoval jak zplnomocněný zástupce společností VV First Company a SUTRE MANAGEMENT R. A., tak jejich tehdejší jednatel Libor Vágner. Nekontaktními nicméně byli dodavatelé těchto dodavatelů (již zaniklá společnost Zanea, společnosti DEPERS COMPANY s.r.o., VADOS Group s.r.o.), opět spojení se jménem Libora Vágnera. Je sice pravda, že daňový subjekt nemůže nést odpovědnost za obchodní partnery svých dodavatelů, avšak žalovaný své závěry nepostavil výhradně na nemožnosti je kontaktovat. Tyto společnosti mohly potvrdit dodání zboží společnostem VV First

Company a SUTRE MANAGEMENT, od nichž je měl následně nakoupit stěžovatel. Nestalo se tak, což stěžovatele dostalo do důkazně méně výhodné situace. Nejvyšší správní soud však opakuje, že se nejednalo o okolnost rozhodující pro doměření daně z příjmů stěžovateli, pouze dokreslila povahu obchodních vztahů, jichž se stěžovatel účastnil.

[27] Ve druhé kasační i žalobní námitce stěžovatel žalovanému vytýkal, že nevzal v úvahu, že Libor Vágner potvrzoval dodávky od společností VV First Company a SUTRE MANAGEMENT až s několikaletým odstupem a nemohl si tedy pamatovat detaily. Svědek přitom předmětné dodávky i jejich úhradu jednoznačně potvrdil a obsah svědecké výpovědi by měl být hodnocen jako pravdivý, není-li prokázán opak. Jinak než potvrzením ze strany dodavatele navíc existenci dodávek nelze potvrdit.

[28] Nejvyšší správní soud neshledal v argumentaci stěžovatele nic, co by mohlo zpochybnit závěr krajského soudu, že výpověď Libora Vágnera neprokázala průběh dodávek materiálu a provedení úklidových prací. Svědek nebyl schopen uvést, prostřednictvím kterých společností se stěžovatelem obchodoval. Je pravda, že nákup vřetena pro brusku společností VADOS Group (v níž byl Libor Vágner též jednatelem) od společnosti Styreko s.r.o., popsal svědek celkem podrobně, nicméně tento obchod se netýkal přímo stěžovatele (který nakoupil vřeteno až od společnosti VV First Company) a žalovaný ohledně brusky zjistil jiné nesrovnalosti (zamontovaný nakoupený náhradní díl a demontovaný původní díl nejsou identické, mají jinou přírubu, evidence o vstupu do areálu nepotvrzuje montáž vřetena, stěžovatel pořídil opotřebovaný náhradní díl za cenu nového, přičemž jeho cena vzrostla na více než dvojnásobek během jediného dne – srov. str. 32 a 33 zprávy o daňové kontrole č. j. 365362/15/3109-60561-803571). Jednalo se přitom o jediné konkrétnější informace, které svědek správci daně poskytl. Na otázku, zda společnost SUTRE MANAGEMENT nakoupila od společnosti Styreko destičky slinutého karbidu, Libor Vágner odpověděl: „*Pokud je faktura, tak ano.*“ Nevěděl, od koho přesně se dozvěděl o možnosti koupě slinutého karbidu. Takto obecné (a poněkud alibistické) tvrzení nelze považovat za potvrzení proběhnuvšího obchodu.

[29] Libor Vágner též uvedl, že jednou týdně uklízel u stěžovatele a něco si v dílně tvořil na soustruhu, ale nebyl schopen popsat, kde přesně úklid prováděl: „*Určitě máte smlouvu, tak to bylo podle smlouvy, smlouva byla dodržena, když přijdete k panu H., tak napravo od parkoviště, nejednalo se o kancelářské prostory v hale, plechová vrata, za tím byly stroje.*“ Při úklidu ho občas potkal T. K.. Tomuto tvrzení však odporuje první výpověď A. K., která uvedla, že též zametala velkou výrobní halu, a až poté, co byl žalobce seznámen s výsledky kontrolního zjištění (které jí musel zprostředkovat, neboť svědkyně odkazovala na protokol o seznámení s výsledky kontrolního zjištění), své tvrzení změnila, což jej značně znevěrohodňuje. Tvrzení svědka popírají též záznamy v knize příjezdů a odjezdů, které předložila bezpečnostní agentura FORCORP GROUP a z nichž vyplývá, že Libor Vágner byl v areálu pouze jednou, osm dní po vystavení faktury za úklidové práce, přičemž se zdržel pouhých 15 minut. Ke společnosti Zanea Libor Vágner uvedl, že pouze nakupovala a prodávala kluzná vodítka s destičkami ze slinutého karbidu. Do schránky přišla objednávka s výkresem na konkrétní počet kusů, na základě toho se objednalo u dodavatele, ze začátku se testovalo „*a pak už to jelo*“. To však neodpovídá zjištění žalovaného, že společnost VV First Company obdržela od společnosti Zanea zboží ještě

předtím, než si u společnosti VV First Company konkrétní výrobky objednal stěžovatel, který objednávku od svého odběratele obdržel ještě později (k tomu viz dále). Sečteno a podtrženo, mezi výpovědí Libora Vágnera a dalšími zjištěnými skutečnostmi jsou takové rozpory, že tuto výpověď nelze považovat za důkaz jednoznačně potvrzující dodávku zboží od společnosti VV First Company a provedení úklidových prací společností SUTRE MANAGEMENT.

[30] K rozdílům v ceně mezi vodítky od J. P. a od společnosti VV First Company stěžovatel uvedl, že byl nucen v časové tísni nahradit nevyhovující polotovary od J. P. zbožím od jiného dodavatele, aby nepřišel o zakázku u společnosti Federal Mogul. V doplnění kasační stížnosti stěžovatel předložil tabulku s nákupními cenami polotovarů nakoupených od J. P. a hotových výrobků od společnosti VV First Company a s cenami, za jaké stěžovatel prodával výrobky svému odběrateli společnosti Federal Mogul. Stěžovatel uznává, že některé nákupní ceny od společnosti VV First Company byly vyšší než následné prodejní, ale obchody stěžovatele v celkovém objemu nebyly ztrátové. K tomu Nejvyšší správní soud jen stručně uvádí, že stěžovatel v průběhu daňového řízení postupně měnil svá tvrzení (nejprve uvedl, že kluzná vodítka, která skladoval v provozovně, nakoupil od J. P., později jako dodavatele uvedl společnost VV First Company, nebyl konzistentní ani co do způsobu, jak s vodítky naložil). K přiložené tabulce Nejvyšší správní soud nepřihlížel, neboť je vázán skutkovým stavem, z něhož vycházel krajský soud [§ 109 odst. 5 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[31] Krajský soud ve svém rozhodnutí stěžovateli též vysvětlil, že výslech J. P. nebyl nutný, neboť žalovaný jím uvedené skutečnosti nezpochybňoval. Nejvyšší správní soud s tímto závěrem souhlasí.

[32] Další okolností, která posílila pochybnosti žalovaného, bylo, že stěžovatel zadal společnosti VV First Company specifickou zakázku dne 20. května 2011, tato společnost nicméně příslušné výrobky od svého dodavatele (Zanea) obdržela o čtyři dny dříve, přičemž objednávka od společnosti Federal Mogul byla stěžovateli odeslána až dne 4. srpna 2011. Stěžovatel k tomu uvedl, že technickou dokumentaci k těmto výrobkům obdržel již v roce 2010, v roce 2011 učinil (pravděpodobně ústní) objednávku u společnosti VV First Company a dne 20. května 2011 ji pouze písemně stvrdil. Pozdější objednávka ze strany společnosti Federal Mogul byla též pouze formální, neboť již od roku 2010 bylo zřejmé, že tato společnost výrobky od stěžovatele odebere. Stěžovatel upozornil, že na výkresové dokumentaci je již datum 27. dubna 2011.

[33] S touto verzí však přišel stěžovatel až později. Na začátku daňové kontroly (ústní jednání dne 6. března 2013) tvrdil, že písemné objednávky zasílal poštou na adresu svých dodavatelů, o jim předcházejících ústních objednávkách se nezmínil. Rovněž svědek Libor Vágner uvedl, že stěžovatel házel jeho společnostem objednávky do schránky, společnost Zanea navíc kluzná vodítka nevyráběla, pouze prodávala. Razítko na výkresové dokumentaci je irelevantní, neboť výkresy obdržel žalobce až dne 4. srpna 2011 v rámci e-mailové objednávky od společnosti Federal Mogul (strana 7 protokolu o projednání zprávy o daňové kontrole č. j. 365336/15/3109-60561-803571). Dřívější ústní objednávka výrobků

tak vyplývá pouze z tvrzení stěžovatele, ostatní důkazy ji naopak zpochybňují. I v tomto bodě tak Nejvyšší správní soud musí souhlasit se závěrem krajského soudu, podle něhož stěžovatel v daňovém řízení nevyvrátil pochybnost správce daně.

[34] Stěžovatel dále namítal, že žalovaný měl být shovívavější při hodnocení nedostatků skladové evidence, a to především s ohledem na vysoký věk stěžovatele a malý rozsah jeho podnikání. Stěžovatel doložil skladovou evidenci náhradním způsobem, a to též ve formě uskutečněných prodejů, které dokládají relevanci vstupních nákladů. Nejvyšší správní soud nicméně upozorňuje, že stěžovatel zpracovával evidenci až v průběhu daňové kontroly, což značně snižuje její průkaznost. Správce daně navíc zkompletoval všechny zakázky týkající se kluzných vodítek a zjistil, že stěžovatel duplicitně objednával kluzná vodítka od J. P. i společnost VV First Company, avšak každý produkt dále prodával pouze jednou (str. 10 – 12 zprávy o daňové kontrole), což evidenci stěžovatele rovněž zpochybňuje. Nejvyšší správní soud chápe, že pro staršího člověka mohou být některé povinnosti spojené s daňovými předpisy hůře uchopitelné. Povinnost vést daňovou evidenci však stěžovatel ukládá zákon, před nímž jsou si všechny daňové subjekty rovny. Opět navíc platí, že neprůkazná evidence byla pouze jednou z indicií, na jejichž základě žalovaný stěžovateli doměřil daň z příjmů.

[35] Námitky stěžovatele ohledně knihy příjezdů a odjezdů postrádají relevanci. Tyto záznamy sice neprokazují, že by k dodávkám zboží od společností VV First Company a SUTRE MANAGEMENT a k provedení úklidových služeb zcela jistě nedošlo, v žádném případě však nepotvrzují opak. Stěžovatel sice tvrdí, že společnost FORCORP GROUP řadu návštěvníků areálu nezaznamenala, na druhou stranu však řada záznamů o průjezdu osob směřujících do provozovny stěžovatele existuje, což nutně muselo u žalovaného vyvolat otázky, proč jiné záznamy neexistují. Záznamy v knize příjezdů a odjezdů tak pochybnosti žalovaného prohloubily zcela oprávněně, přičemž stěžovateli se je nepodařilo relevantně vyvrátit.

[36] Stěžovatel též trval na tom, že důkaz o likvidaci kluzných vodítek od J. P. je důvěryhodný. Jak uvedl již krajský soud, správce daně stěžovateli podrobně vysvětlil, proč tento důkaz nemůže tvrzení stěžovatele prokázat (sporné množství zlikvidovaného šrotu, cena, doklad o likvidaci byl vystaven pro nepodnikatele, jeden z typů kluzných vodítek dodaných J. P. musel žalobce prokazatelně prodat společnosti Federal Mogul, neboť od společnosti VV First Company tento typ nenakoupil). Stěžovatel v kasační stížnosti uvedl, že na dokladu sice bylo uvedeno více šrotu, než odpovídá výpočtu správce daně, je však možné že tento údaj není zcela přesný či že stěžovatel likvidoval i jiný odpad než kluzná vodítka od J. P.. K tomu lze uvést jen to, že stěžovatel musí mít jasno v tom, proč na dokladu uvedené množství zlikvidovaného kovu neodpovídá zjištěním správce daně, a nikoli předkládat hypotézy, které „*nikdy nevyloučil*“. Takto formulovanou námitku nelze než zamítnout jako nedůvodnou.

[37] Správce daně dle názoru stěžovatele porušil zásadu součinnosti, neboť své pochybnosti nikdy řádně neformuloval a kladl stěžovateli předem připravené a mnohdy účelové otázky. Ani s touto námitkou Nejvyšší správní soud nesouhlasí. Jak správně zdůraznil krajský soud, správce daně se stěžovatelem vedl řadu ústních jednání, po celé

daňové řízení mohl stěžovatel tvrdit a prokazovat cokoli, otázky správce daně se navíc vždy točily kolem pochybností, které vůči později neuznaným výdajům stěžovatele měl. Stěžovatel byl v souladu s § 88 odst. 2 daňového řádu seznámen s výsledkem kontrolního zjištění a správce daně mu poskytl více než měsíční lhůtu, aby se k nim mohl vyjádřit. Výhrady stěžovatele vůči výsledkům kontrolního zjištění správce daně řádně posoudil a podrobně na ně odpověděl. Stěžovatel porušení zásady součinnosti namítal pouze obecně, neuvedl, v jaké fázi či v jakém aspektu daňové kontroly mu správce daně znemožnil prokazovat svá tvrzení, přičemž Nejvyšší správní soud ze správního spisu žádné takové pochybení nezjistil.

[38] Stěžovatel dále namítl, že uhrazení kupní ceny za náhradní díl pro brusku ještě před jeho dodáním nelze považovat za nestandardní postup. Zakoupený náhradní díl do brusky ihned namontoval a zdokumentoval vyňatý vadný díl. Vyšší cenu náhradního dílu zapříčinila nutnost operativního řešení vyvolaná termínem dodávky pro společnost Federal Mogul. Nejvyšší správní soud nesouhlasí se stěžovatelem, že by žalovaný opřel své závěry pouze o výpovědi zaměstnanců stěžovatele. Jak bylo zmíněno již výše, žalovaný poukázal na řadu okolností, které koupi náhradního dílu do brusky zpochybňují (strana 12 rozhodnutí žalovaného, strana 32 – 33 zprávy o daňové kontrole). Stěžovatel nijak nevysvětlil, proč již použitý náhradní díl do brusky koupil právě od společnosti VV First Company, jíž musel zaplatit stejnou cenu jako za nový a která v tomto oboru nemá žádné zkušenosti. Žalovaný přitom zjistil, že i jiná společnost, která svými službami navazuje na výrobce brusek, nabízí opravy a výměny dílů brusek v krátkých termínech.

[39] Tuto část odůvodnění lze uzavřít odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. dubna 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 - 72, z něhož vyplývá, že z § 92 odst. 5 daňového řádu, který klade důkazní břemeno ve vztahu k některým skutečnostem na správce daně, nelze dovozovat, že, jestliže daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení jím tvrzené skutečnosti, *„je to naopak správce daně, kdo byl povinen tyto skutečnosti prokazovat za stěžovatele; přitom v případě, že tak neučinil, dospět k závěru, že rozhodnutí správního orgánu bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění.*“ Žalovaný tak nebyl povinen prokázat, že k dodávkám od společnosti VV First Company a SUTRE MANAGEMENT nedošlo. V daňovém řízení nelze zásadu „v pochybnostech ve prospěch“ tímto způsobem uplatnit. Pojal-li správce daně pochybnosti, zda byly konkrétní výdaje vynaloženy na zajištění, dosažení či udržení zdanitelných příjmů (tedy zda dodávky od společností VV First Company a SUTRE MANAGEMENT skutečně proběhly tak, jak stěžovatel tvrdí), bylo povinností stěžovatele tyto pochybnosti vyvrátit. Pokud stěžovatel důkazní břemeno neunesl, nemůže si tyto výdaje odečíst od základu daně.

[40] V poslední námitce se stěžovatel pravděpodobně domáhá stanovení daně podle pomůcek, které by pro něj dle jeho názoru bylo příznivější. Podle § 98 odst. 1 daňového řádu lze stanovit daň podle pomůcek tehdy, *nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování*. V případě stěžovatele však hypotéza tohoto ustanovení nebyla naplněna. Mezi základní povinnosti daňového subjektu, které má citované ustanovení na paměti, je podání daňového přiznání, součinnost se správcem daně při dokazování a při dalších úkonech či podrobení se daňové kontrole. Tyto povinnosti

stěžovatel splnil. Patří mezi ně sice i povinnost řádného vedení účetnictví, avšak ani ne zcela průkazné účetnictví daňového subjektu nutně nemusí vést ke stanovení daně podle pomůcek (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. ledna 2016, č. j. 4 Afs 87/2015 - 29, č. 3418/2016 Sb. NSS). Stanovení daně podle pomůcek je totiž náhradním způsobem stanovení daně (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. června 2005, č. j. 7 Afs 104/2004 - 54), přednost má vždy stanovení daně dokazováním (z poslední doby například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. března 2017, č. j. 8 Afs 40/2016 - 40). Žalovaný měl k dispozici údaje o příjmech stěžovatele za dané zdaňovací období a sporné bylo pouze, zda stěžovatel vynaložil některé výdaje v souladu s § 24 zákona o daních z příjmů. Tato otázka však vyžadovala spíše dokazování faktického stavu, nikoli ověřování záznamů v účetních dokladech. Nejvyšší správní soud proto v tomto případě neshledává podmínky pro stanovení daně podle pomůcek.

IV. Závěr a náklady řízení

[41] Nejvyšší správní soud tedy neshledal kasační stížnost důvodnou, pročež ji ve smyslu § 110 odst. 1 s. ř. s., zamítl. Rozhodl tak bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s.

[42] 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 30. května 2018

JUDr. Tomáš Langášek
předseda senátu