



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců Mgr. Davida Hipšra a JUDr. Jana Passera v právní věci žalobce: **Tochajda s. r. o.**, se sídlem Husova 542, Vysoké Mýto, zastoupeného Mgr. Martinou Suchodolovou, advokátkou se sídlem Masarykovo náměstí 146, Žamberk, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 26. 7. 2012, čj. 4193/12-1200-602944, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 11. 4. 2013, čj. 31 Af 91/2012 – 58,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Dodatečným platebním výměrem ze dne 20. 10. 2011, čj. 73978/11/274970603499, Finanční úřad ve Vysokém Mýtě (dále jen „správce daně“) doměřil žalobci daň z příjmů právnických osob za rok 2009 ve výši 307 600 Kč. Důvodem doměření daně bylo, že žalobce neprokázal důvodnost nákladů na zprostředkovatelskou činnost pana M. Š. dle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“).

[2] Rozhodnutím ze dne 26. 7. 2012, čj. 4193/12-1200-602944 (dále jen „napadené rozhodnutí“), Finanční ředitelství v Hradci Králové zamítlo odvolání žalobce proti shora uvedenému platebnímu výměru.

[3] Finanční ředitelství v Hradci Králové bylo ke dni 31. 12. 2012 zrušeno zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky. Jeho působnost přešla na Odvolací finanční ředitelství, přičemž dle § 20 odst. 2 zákona č. 456/2011 Sb. platí, že jsou-li v rozhodnutích

vydaných při správě daní uvedeny územní finanční orgány, zde Finanční ředitelství v Hradci Králové, rozumí se jimi orgány finanční správy příslušné dle zákona č. 456/2011 Sb., v tomto případě tedy Odvolací finanční ředitelství (dále též „žalovaný“).

II.

[4] Žalobce podal proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové správní žalobu ke Krajskému soudu v Hradci Králové. Krajský soud žalobu zamítl.

[5] Žalobce uplatnil v přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2009 mimo jiné náklad ve výši 1 537 647 Kč, a to na základě faktury č. 3/2009, vystavené panem M. Š. v návaznosti na smlouvu o zprostředkování ze dne 5. 9. 2009. M. Š. měl podle smlouvy a tvrzení žalobce obstarat nákup barevných kovů od společnosti SUR-METAL CZ, s. r. o. (dále jen „SUR-METAL“) a následně jejich prodej společnosti TSR Czech Republic, s. r. o. (dále jen „TSR“). Pan Š. měl zajišťovat nákup a prodej dodávek v období od září do prosince 2009, a to tím, že předával informace o nových dodávkách materiálu a cenách. Měl také dojednávat a konzultovat s žalobcem podmínky jednotlivých kupních smluv.

[6] Krajský soud dospěl shodně se žalovaným k závěru, že žalobce neunesl důkazní břemeno a neprokázal, že pan Š. skutečně provedl tvrzenou zprostředkovatelskou činnost. Smlouva o zprostředkování a následně vystavená faktura nepostačuje ke splnění požadavků daných § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Zprostředkovatelská činnost pana Š. nebyla prokázána ani dílčím tvrzením účetní M. K. (manželky jednatele žalobce) o účasti pana Š. při obchodování. Ostatní výpovědi svědků, a to paní F. a pana M., vážních společnosti TSR, nesvědčily tvrzení, že se pan Š. osobně účastnil předávání zboží. Z. F. uvedla, že nezná pana Š. M. M. vypověděl, že za žalobce „hlídal váhu“ asi třicetiletý muž. To však nemohl být M. Š., neboť tomu bylo v té době 50 let. Svědkyně Sidorowicz a svědek Ing. M. nepotvrdili za společnost SUR-METAL, že by pan Š. zajišťoval uzavření smluv o dodávce zboží, či dohadoval ceny nebo množství dodaných barevných kovů.

[7] Oprávněnost uplatněného daňového nákladu neprokázaly ani dodací listy předložené žalobcem dne 18. 2. 2011. Jejich věrohodnost byla zpochybněna zejména tím, že původně, avšak rovněž asi s ročním odstupem, žalobce předložil jiné dodací listy, které pan Š. neparafoval. Prokázat zprostředkovatelskou činnost nemohly ani poznámky v diáři pana Š., neboť se jednalo o pouhá tvrzení zpochybněná dalšími důkazy, především svědeckými výpověďmi. Stejně tak lze z hlediska významu hodnotit i čestné prohlášení paní K., neboť je v rozporu s výpověďmi dalších svědků, kteří vyloučili, že by se pan Š. osobně zúčastnil předávání zboží.

III.

[8] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. Podle jeho názoru správce daně a krajský soud nehodnotili předložené důkazy v jejich vzájemném kontextu.

[9] O řádném průběhu obchodního případu svědčila především výpověď pana Š., který potvrdil, že v období od září do prosince 2009 zajišťoval pro stěžovatele nákup a prodej katod z barevných kovů a koordinoval jednotlivé dodávky. Jeho hlavním úkolem bylo zajistit fyzickou přejímku dodaného materiálu od společnosti SUR-METAL, kontrolu jeho kvality a následně jej prodat společnosti TSR. Ve prospěch stěžovatelových tvrzení svědčila i výpověď pana Š., manažera obchodu společnosti TSR, který ve své výpovědi potvrdil, že v roce 2009 spolupracoval s panem Š. Pan Š. řešil otázky jejich vzájemných obchodů, neměl však oprávnění nic podepisovat.

[10] Činnost pana Š. potvrdila ve svém prohlášení i stěžovatelova účetní, paní K. O účasti pana Š. na zajišťování obchodů svědčila i výpověď paní Sidorowicz, jednatelky společnosti SUR-METAL, která uvedla, že obchodní spolupráci se stěžovatelem dojednala s jednatelem stěžovatele Ing. Krejčím a že realizace jednotlivých obchodů probíhala na základě stěžovatelovy telefonické poptávky. Pokud byl obchod odsouhlasen, proběhl přímo na provozovně společnosti TSR v Hradci Králové. Paní Sidorowicz uvedla, že jméno pana Š. jí něco říká. O realizaci činnosti pro stěžovatele svědčí i zápisy v diáři pana Š. a skutečnost, že jmenovaný odvedl DPH a daň z příjmu za zprostředkovatelskou činnost.

[11] Dodavatel zasílal stěžovateli dodací listy k jednotlivým dodávkám emailem. Pan Š. dojednával opravy těchto dodacích listů a poté je předkládal jednatele stěžovatele opatřené vlastním podpisem. Jednatel stěžovatele dodací listy znovu vytiskl a podepsal, neboť pan Š. nebyl oprávněn za stěžovatele podepisovat. Proto byly správci daně předloženy dodací listy parafované jak jednatelem stěžovatele, tak panem Š.

IV.

[12] Žalovaný rekapituloval ve vyjádření ke kasační stížnosti průběh celého případu. Zdůraznil, že důkazní břemeno spočívá na daňovém subjektu, který musí prokázat správnost svých tvrzení. Jestliže daňový subjekt svá tvrzení neprokázal, nelze dovodit, že by bylo rozhodnutí správce daně vydáno na základě neúplných skutkových zjištění. Stěžovatel měl dostatečný prostor, aby prokázal svá tvrzení. Hodnocení důkazů provedené správcem daně a odvolacím orgánem odpovídá zjištěným skutečnostem a respektuje logiku uvažování.

V.

[13] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[14] Kasační stížnost není důvodná.

[15] Stěžovatel v kasační stížnosti uplatnil námitky proti zjištěnému skutkovému stavu. Namítl, že krajský soud zjistil nesprávně skutkový stav, a proto dospěl k nesprávným závěrům.

[16] Rozhodnutí o odvolání je pečlivě odůvodněno. Finanční ředitelství v Hradci Králové podrobně vysvětlilo, z jakých důvodů stěžovatel neprokázal oprávněnost uplatněného daňového výdaje souvisejícího se smlouvou o zprostředkování ze dne 5. 9. 2009. Odvolací orgán nezůstal na pochybnostech, zda vzhledem k obsahu smlouvy bylo vůbec možné považovat tvrzenou činnost M. Š. za zprostředkování dle uzavřené smlouvy. Ostatně i sám stěžovatel připustil v odvolání, že faktická činnost pana Š. zcela neodpovídala smluvnímu vymezení. Finanční orgány se však zaměřily na to, zda a jakou faktickou činnost tato osoba případně vykonávala v období od uzavření smlouvy do konce roku 2009. Dospěly k závěru, že se stěžovateli nepodařilo prokázat konkrétní činnost pana Š., a proto částka, která měla být této osobě za tuto činnost vyplacena, nemůže být výdajem vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. V odůvodnění rozhodnutí o odvolání se podrobně uvádí, které důkazní prostředky byly opatřeny, co z nich bylo zjištěno a proč nelze případnou činnost pana Š. resp. úhradu za tuto činnost považovat za daňově uznatelný náklad. Stěžovatel proto měl v žalobě a posléze v kasační stížnosti podrobně tvrdit a vysvětlit, že daňové orgány např. opomenuly některé podstatné důkazy či to, že obsah svědeckých výpovědí nesprávně interpretovaly nebo nevyhodnotily správně. Stěžovatel však takto nepostupoval a námitky formuloval relativně obecně. Vyjádřil nesouhlas s hodnocením odvolacího orgánu a krajského soudu a nadále tvrdil, že pan Š. prováděl všeobecnou pomoc při zajištění chodu stěžovatele, koordinaci a kontrolu probíhajících obchodů a předkládal dokumenty k podpisu jednatele

stěžovatele. Za tuto činnost v časovém rozsahu přibližně tří měsíců mu měla být vyplacena částka 1 537 647 Kč. Tomu podle stěžovatele svědčí provedené důkazy (výpověď M. Š., prohlášení M. K., výpověď A. B. S., dodací listy a diář pana Š).

[17] Podle § 92 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu v rozhodném znění (dále jen „daňový řád“) správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. To však neznamená, že je daňové řízení ovládáno vyšetřovací zásadou. Daňové řízení je postaveno na tom, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy jej tíží břemeno tvrzení; má také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, čj. 1 Afs 54/2004 – 125 a nálezn Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 38/95, uveřejněný pod č. 130/1996 Sb.). Z uvedené zásady existují ovšem výjimky, zejména ustanovení § 92 odst. 5 písm. písm. c) daňového řádu, podle něhož správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.

[18] Správci daně svědčilo důkazní břemeno pouze ve vztahu k důvodnosti jeho pochybností o splnění podmínek pro uplatnění daňového nákladu (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 5. 2013, čj. 2 Afs 17/2012 - 26). Byl proto povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotil daňovým subjektem tvrzené a dokládané skutečnosti jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008 – 86). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokázal, důkazní břemeno přešlo zpět na daňový subjekt (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2010, čj. 1 Afs 39/2010 – 124), který byl opětovně povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví v intencích výhrad daňového orgánu; z logiky věci tak měl činit zpravidla jinými důkazními prostředky a správce daně byl povinen umožnit mu takový postup.

[19] Správce daně zpochybnil při vyhledávací činnosti věrohodnost stěžovatelových tvrzení podstatnou měrou pro nesoulad mezi výpovědí pana Š. a tvrzeními osob provádějících vážení ze společnosti TSR, kteří pana Š. buď neznali, nebo uvedli, že příjímek se za stěžovatele zúčastnil někdo jiný, výrazně mladší, a mluvící maďarsky. Bylo na stěžovateli, aby prokázal svá tvrzení, přičemž absence takových důkazů šla k jeho tíži (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 4. 2004, čj. 3 Afs 12/2003 – 277). Takovými důkazy mohly být například výpovědi dalších osob ze zúčastněných společností, se kterými pan Š. komunikoval při zprostředkovatelské činnosti a které mohly jeho aktivity potvrdit. Stěžovatel však nepředložil další takové důkazy ani v daňovém řízení, ani v řízení před správním soudem. Proti důkazům, které vyznívaly v jeho neprospěch, se konkrétně nevymezil. Pouze trval na jiné interpretaci již provedených důkazů, a to pouze některých. V kasační stížnosti rovněž nic neuvádí o provedených důkazech, které svědčily v jeho neprospěch.

[20] Stěžovatelova interpretace provedených důkazů je však zavádějící. J. Š., manažer společnosti TSR, podle stěžovatele potvrdil, že v roce 2009 spolupracoval s panem Š. Z protokolu o výpovědi svědka ze dne 21. 12. 2010 však plyne, že výpověď pana Š. byla podstatně obsáhlejší a rozhodně ji nelze interpretovat zřetelně ve prospěch stěžovatele, jak se uvádí v kasační stížnosti. Svědek totiž v úvodu konstatoval, že jednal o spolupráci s jednatelem stěžovatele (tedy nikoli s panem Š.), se kterým našel možnost spolupráce. Podle svědka je obtížné uvést, kdo ze strany stěžovatele vyvolal jednání resp. obchodní činnost, přesto v této souvislosti jmenoval jednatele stěžovatele a nikoli pana Š. Již proto je velmi oslaben předpoklad, že to byl pan Š., kdo případně inicioval obchody stěžovatele s touto společností a připravil tak pro stěžovatele obchodní příležitost. Pokud jde o faktickou činnost pana Š. při

jednotlivých dodávkách, svědek uvedl, že u některých přejímek byl, avšak nikoli u všech. U jedné přejímky byl přítomen jednatel stěžovatele a u jedné pan Š. Svědek relativně obsáhle (na 4 stranách) popsal obchodní činnost firmy TSR, způsob nákupu Cu a Ni katod. Oproti tomu pouze obecně a stručně zmínil, že zná pana Š., ví, že zastupoval stěžovatele, spolupracoval s ním v době, kdy toho měl jednatel stěžovatele moc. Svědek rovněž věděl, že pan Š. neměl oprávnění cokoli podepisovat za stěžovatele. Řešili pouze „*otázkou našich obchodů, konkrétní rozpory ve vabách*“. To, že zástupce obchodního partnera při popisu spolupráce zmíní, že zná pana Š. a velice stručně a obecně připustí, že s ním jednal, nelze považovat za přesvědčivý a nezvratný důkaz, jak konkrétně činnost pana Š. vypadala a v jakém rozsahu se uskutečnila. Výpověď tohoto svědka je proto třeba hodnotit tak, že sice na jedné straně určitou činnost pana Š. připustil, současně však opakovaně zdůraznil, že to byl jednatel stěžovatele, kdo obchody domlouval. Ani z výpovědi tohoto svědka proto nelze dovodit, jak konkrétně činnost pana Š. vypadala, v jakém rozsahu se měla dít a v čem spočívala. To, že svědek potvrdil, že tuto osobu zná, že se jednou zúčastnila přejímky zboží, nemůže dostatečně prokázat činnost, za kterou pan Š. obdržel relativně vysokou částku, o kterou stěžovatel snížil svůj daňový základ.

[21] Ještě zřetelnější je nesprávnost stěžovatelova hodnocení důkazního prostředku patrná při zmínce o výpovědi paní Sidorowicz, jednatelky společnosti SUR-METAL. Ta ve výpovědi ze dne 9. 5. 2011 mj. uvedla, že rámcová smlouva, podle které se uskutečňovaly dodávky stěžovateli, byla navržena jednatelem stěžovatele (tedy nikoli panem Š.) a že jí jméno pana Š. „*něco říká*“. Bylo třeba hodnověrně a dostatečně spolehlivě prokázat, co konkrétně bylo náplní činnosti pana Š. a zda se tato činnost opravdu uskutečnila. To bezpochyby neprokazuje výpověď svědkyně, která pouze připustila povšechnou vědomost o jméně pana Š.

[22] Podle stěžovatele vyplývá faktická realizace činnosti i z výpovědi M. Š. Stěžovatel tuto výpověď zmiňuje pouze stručně s tím, že svědek vlastní činnost potvrdil a pro stěžovatele zajišťoval nákup a prodej katod a barevných kovů. Kasační stížnost však neobsahuje podrobnější argumenty k hodnocení této výpovědi. Nejvyšší správní soud proto pouze obecně poznamenává, že jde o výpověď osoby, která měla faktickou činnost uskutečňovat a lze předpokládat, že to rovněž potvrdí v daňovém řízení. Její výpověď je proto třeba hodnotit především se zřetelem k tomu, nakolik koresponduje ostatním důkazním prostředkům. Svědek Š. dne 5. 10. 2010 uvedl, že zajišťoval nákup a následný prodej s tím, že ceny byly dojednány jednatelem stěžovatele. Se SUR-METAL jednal pouze telefonicky. To by neodporovalo tvrzení paní Sidorowitz, že jméno svědka zná pouze povšechně. Na druhou stranu to však nic nevypovídá o tom, jak činnost svědka Š. reálně vypadala. Pokud však měl svědek následně zajišťovat i dodávky společnosti TSR, je jeho tvrzení v rozporu s výpověďmi zaměstnance této společnosti pana M., který nepotvrdil, že by s panem Š. spolupracoval při fyzické přejímce zboží. Naopak, spolupracoval s někým jiným.

[23] Stěžovatel namítl, že některé dodací listy jsou podepsány jednatelem a některé panem Š. proto, že pan Š. je nejprve předkládal jednatelem, který je znovu vytiskl a parafoval. Žaloba však neobsahovala žádná tvrzení o dodacích listech podepsovaných panem Š. Tato kasační námitka je proto nepřipustná. Na okraj Nejvyšší správní soud poznamenává, že dodací listy nepřesvědčily odvolací orgán o oprávněnosti daňového výdaje především proto, že nebyla prokázána předchozí přítomnost pana Š. u předávek zboží. Kasační stížnost však tento argument nevyvrací a pouze vysvětluje, proč některé dodací listy obsahovaly rovněž podpis jednatele stěžovatele.

[24] Nejvyšší správní soud nepovažuje za potřebné věnovat se podrobněji hodnocení prohlášení účetní stěžovatele M. K. a hodnocení zápisů v diáři pana Š. Stěžovatel jejich existenci pouze zmínil, nepředložil argumenty k jejich hodnocení ve svůj prospěch. Pouze setrval na tom, že potvrzují jím tvrzené skutečnosti. Nejvyšší správní soud proto obdobně obecně uvádí, že tyto důkazní prostředky byly řádně hodnoceny v odvolacím řízení a rovněž krajským soudem a vzhledem k obecnosti kasační stížnosti v této části nelze mít k tomuto hodnocení výhrad.

[25] Lze tedy uzavřít, že odůvodnění rozsudku krajského soudu je vnitřně konzistentní a v souladu s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu. Nevykazuje rovněž žádné závažné vady, ke kterým by soud musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.). S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

[26] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně 25. února 2014

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu