



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Passera a soudců Mgr. Davida Hipšra a JUDr. Michala Mazance v právní věci žalobce: **Tochajda s. r. o.**, se sídlem Husova 542, Vysoké Mýto - Litomyšlské Předměstí, 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 16. 10. 2012, čj. 2967/12-1300-603479, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 28. 6. 2013, čj. 31 Af 120/2012 – 52,

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] Finanční úřad ve Vysokém Mýtě (dále jen „správce daně“) vyměřil žalobci platebním výměrem ze dne 20. 10. 2011, čj. 73966/11/274970603499, daň z přidané hodnoty za prosinec 2009 ve výši 74 188 Kč. Důvodem vyměření daně bylo, že žalobce neprokázal nárok na odpočet daně na vstupu podle § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty v rozhodném znění (dále jen „zákon o DPH“), neboť neprokázal přijetí zdanitelného plnění spočívajícího v poskytnutí zprostředkovatelských služeb dle dokladu vystaveného M. Š.

[2] Finanční ředitelství v Hradci Králové zamítlo odvolání žalobce proti shora uvedenému platebnímu výměru rozhodnutím ze dne 16. 10. 2012, čj. 2967/12-1300-603479.

[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] Krajský soud dospěl shodně se žalovaným k závěru, že žalobce neunesl své důkazní břemeno o tom, že M. Š. skutečně provedl tvrzenou zprostředkovatelskou činnost. Pouze smlouvu o zprostředkovatelské činnosti a vystavenou fakturu nelze bez dalšího považovat za dostačující k uplatnění nadměrného odpočtu. Soud proto přistoupil k hodnocení dalších důkazů. Výpovědi svědků, a to především paní F. a pana M., vážních společnosti TSR, nesvědčily ve prospěch tvrzení, že se M. Š. osobně účastnil předávání zboží. Svědkyně Sidorowicz a svědek Ing. M. nepotvrdili za společnost SUR-METAL, že by pan Š. jakýmkoliv způsobem zajišťoval uzavření smluv o dodávce zboží, či dohadoval ceny nebo množství dodaných barevných kovů.

[6] Jeho účast neprokázaly ani dodací listy předložené žalobcem dne 18. 2. 2011. Jejich věrohodnost byla zpochybněna zejména tím, že původně, asi s ročním odstupem, žalobce předložil jiné dodací listy, které pan Š. neparafoval. Zprostředkovatelskou činnost pana Š. neprokazovaly ani poznámky v diáři pana Š., neboť se jednalo o pouhé tvrzení zprostředkovatele vyvrácené dalšími důkazy, především svědeckými výpověďmi. Stejně lze hodnotit i čestné prohlášení žalobcovy účetní paní K., neboť je v rozporu s výpověďmi dalších svědků, kteří vyloučili, že by se pan Š. osobně zúčastnil předávání zboží.

[7] Žalobce se také domáhal opětovného výsledku svědků J. Š., M. Š. a M. M., a to z důvodu, že jej správce daně neinformoval o provedení těchto výsledků. Krajský soud tomuto návrhu nevyhověl, neboť ověřil, že správce daně řádně doručil žalobci vyrozumění o nařízených výsledcích. Soud předložil žalobci listiny prokazující doručení a ten proti nim nevznesl žádné námítky.

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. Tvrdil, že nepochybně prokázal, že obsahem předmětné zprostředkovatelské smlouvy s panem Š. byla všeobecná pomoc při zajištění chodu společnosti, zejména koordinace a kontrola probíhajících obchodů s měděnými a niklovými katodami, a předkládání dokumentů k podpisu jednatelem v období od září do prosince 2009.

[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. 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. jako zástupcem stěžovatele, který 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. V případě odsouhlasení obchod 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 zejména skutečnost, že jmenovaný odvedl DPH a daň z příjmu za předmětnou zprostředkovatelskou činnost.

[11] Dodací listy k jednotlivým dodávkám zasílal dodavatel stěžovateli emailem. Pan Š. dojednával opravy těchto dodacích listů a poté je předkládal jednateli stěžovatele parafované svým podpisem. Jednatel stěžovatele dodací listy znovu vytiskl a podepsal, neboť pan Š. nebyl oprávněn za stěžovatele podepisovat. Tímto způsobem došlo k tomu, že správci daně byly předloženy dodací listy parafované jak jednatelem stěžovatele, tak panem Š.

[12] Stěžovatel zpochybnil v rámci soudního jednání výpovědi Z. F. a M. M., vážních společnosti TSR. Vážní během své směny musí odbavit 50 až 100 nákladních vozidel denně. Není proto v jejich možnostech pamatovat si osoby jednající za jednotlivé společnosti. Pan M. jednoznačně zaměnil během své výpovědi společnost žalobce a pana Š. za jinou společnost a osobu.

IV.

[13] Žalovaný zrekapituloval ve vyjádření ke kasační stížnosti dosavadní průběh řízení a souhlasil se závěry krajského soudu, včetně výsledků dokazování. Daňový subjekt je odpovědný za to, že jím předložené důkazní prostředky budou konkrétní a budou prokazovat jeho tvrzení. Existence formálně bezvadné smlouvy, účetních dokladů či faktur sama o sobě ještě neprokazuje, že se uskutečnila operace, která je jejich předmětem. Pokud stěžovatel ani na výzvu správce daně neprokázal, jaké služby přijal a zaplatil, nesplnil podmínky pro uplatnění nároku na odpočet podle § 72 odst. 1 a 2 a § 73 zákona o DPH.

[14] Námitka, že stěžovatel zpochybnil v řízení před krajským soudem výpovědi vážních společnosti TSR, fakticky spočívala pouze v požadavku na opakovaný výslech pana M. Tento požadavek krajský soud zamítl, neboť výslech pana M. byl ve správním řízení proveden a stěžovatel byl řádně vyrozuměn o tomto výsledku. Žalovaný také odmítl námitku, že bylo „*dodatečně jednoznačně*“ zjištěno, že pan M. zaměnil společnost Tochajda s. r. o. a pana Š. za jiné subjekty. Takové dodatečné zjištění je pouhým tvrzením stěžovatele. Měl-li stěžovatel za to, že není v možnostech vážních pamatovat si osoby, které za jednotlivé společnosti jednají, měl možnost sám v průběhu daňového řízení navrhnout takové svědky, jejichž výslechem by bylo možno objektivně a jednoznačně prokázat skutečnosti tvrzené stěžovatelem.

[15] Stěžovatel opakovaně vybírá pouze ty důkazní prostředky, které on sám považuje za jediné relevantní, a pomíjí ostatní důkazy. Stěžovatel mohl v průběhu daňového řízení předkládat důkazní prostředky a prokazovat, že mu byly skutečně poskytnuty služby podle smlouvy z 5. 9. 2009. V pravomoci finančních orgánů bylo tyto důkazy hodnotit v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů. Finanční orgány srozumitelně vysvětlily, proč stěžovatelem předložené důkazy neprokazují jím tvrzené skutečnosti. Stěžovatel neunesl důkazní břemeno, ale v žalobě i v kasační stížnosti tuto skutečnost zaměnil s tvrzenou nezákonností postupu správce daně při hodnocení důkazů.

V.

[16] 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 přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[17] Kasační stížnost není důvodná.

[18] Stěžovatel v kasační stížnosti uplatnil námitky proti zjištěnému skutkovému stavu. Namítl, že krajský soud zjistil nesprávně skutkový stav, a proto dospěl k nesprávným závěrům. Nejvyšší správní soud připomíná, že se v jiném řízení zabýval skutkově totožnou věcí, jejímž předmětem však byla daň z příjmů stěžovatele. Rozsudkem ze dne 25. 2. 2014, čj. 8 Afs 39/2013 - 39, zamítl kasační stížnost v uvedené věci. Rozsudek byl doručen zástupci stěžovatele a žalovanému. Účastníci řízení jsou tedy seznámeni s důvody, které vedly k zamítnutí kasační stížnosti v obdobné věci.

[19] Správci daně svědčilo důkazní břemeno pouze ve vztahu k důvodnosti jeho pochybností o splnění podmínek pro uplatnění nadměrného odpočtu (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.

[20] 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).

[21] 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 zeslaben 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 příjmů byl, avšak nikoli u všech. U jedné příjímky 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 relativně obecně a stručně zmínil, že zná pana Š., ví, že zastupoval stěžovatele, spolupracoval s ním v době, kdy toho měl jednatel stěžovatele moc a věděl, že pan Š. neměl oprávnění cokoli podepisovat za stěžovatele. Řešili pouze „otáčky 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 o tom, 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.

[22] 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 jednatelstvem 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. Výpověď svědkyně, která pouze připustila povšechnou vědomost o jméně pana Š., to bezpochyby neprokazuje.

[23] 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 jednatelstvem 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.

[24] Nejvyšší správní soud nepovažuje na tomto místě za potřebné podrobněji se věnovat hodnocení prohlášení účetní stěžovatele M. K. a hodnocení zápisů v diáři pana Š. Stěžovatel jejich existenci pouze zmiňuje, nepředkládá vlastní argumentaci k jejich hodnocení ve svůj prospěch, toliko setrvává 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] Stěžovatel dále zpochybnil výpovědi vážných společnosti TSR Z. F. a M. M. Uvedl, že vzhledem k objemu dodávek, které musí vážní každý den zpracovat, není v jejich možnostech pamatovat si osoby, které jednají za jednotlivé společnosti. To však znamená, že ani případná výpověď vážných ve prospěch stěžovatele by nemohla být dostatečným důkazem o činnosti pana Š., neboť si vážní dle tvrzení stěžovatele nemohli pamatovat jednotlivé osoby, které se účastnily přejímek zboží. Nemohli by si tedy pamatovat ani pana Š. Měl-li stěžovatel za to, že není v možnostech vážných pamatovat si jednotlivé osoby, s nimiž jednají, měl v průběhu daňového i soudního řízení navrhnout jiné svědky, kteří by činnost pana Š. mohli potvrdit. Stěžovatel však takové svědky nenavrhl.

[26] Podobně je třeba odmítnout i námitku, že bylo jednoznačně dodatečně zjištěno, že pan M. zaměnil při své výpovědi společnost Tochajda a osobu pana Š. s jinými subjekty. Ze správního ani soudního spisu nevyplývá, že by se pan M. při své výpovědi zmýlil. Stěžovatel nic takového netvrdil ani v žalobě. Stěžovatel tuto námitku staví pouze na výpovědi pana Š., že spediční společnosti byly výhradně české. To samo o sobě neznamená, že řidiči z těchto společností

nemohli být jiné národnosti. Pan Š. se ostatně neúčastnil přejímek pravidelně, což sám uvedl, a jeho výpověď je tedy třeba hodnotit s přihlédnutím k této skutečnosti. Samotná výpověď pana Š. tedy zdaleka nepostačuje k přijetí stěžovatelova závěru, že se pan M. zmýlil a že tato mýlka byla „*dodatečně jednoznačně zjištěna*“.

[27] Odůvodnění rozsudku krajského soudu je vnitřně konzistentní a v souladu s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu. Nevykazuje 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.

[28] 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.

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

V Brně 27. února 2014

JUDr. Jan Passer
předseda senátu