



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK**

**JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobkyně: **Holomáč s.r.o.**, se sídlem Puškinovo náměstí 493/5, Praha 6, zast. Mgr. Ing. Ondřejem Malým, advokátem se sídlem Palackého třída 3048/124, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 16. 10. 2012, č. j. 15450/12-1200-701858, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 23. 1. 2015, č. j. 30 Af 145/2012 – 24,

**t a k t o :**

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.

**O d ů v o d n ě n í :**

**I. Vymezení věci**

[1] Podanou kasační stížností se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhá zrušení v záhlaví označeného rozsudku Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta její žaloba proti shora uvedenému rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně (dále jen „odvolací správní orgán“) jako nedůvodná dle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Tímto rozhodnutím byl k jejímu odvolání změněn platební výměr Finančního úřadu v Kyjově tak, že jí byla nově doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2007 ve výši 1 124 640 Kč a penále ve výši 224 928 Kč.

[2] Odvolací správní orgán (pozn. Nejvyššího správního soudu: Finanční ředitelství v Brně bylo ke dni 31. 12. 2012 zrušeno zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů. Jeho působnost přešla na Odvolací finanční ředitelství, které tak

v nynějším řízení vystupuje jako žalovaný) ve svém rozhodnutí dospěl mimo jiné k závěru, že stěžovatelka neprokázala náklady ve výši 2 737 032,30 Kč. Ty měly být vynaloženy k nákupu dřevní hmoty od společnosti R.A. Agency, s.r.o. (dále jen „společnost RAA“).

[3] Krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku uvedl, že došlo jak ke zpochybnění formální správnosti účetních dokladů, tak později i samotného dodání zboží dodavatelem uvedeným na fakturách. Pokud stěžovatelka namítala, že náklad je nutné uznat i přesto, že zboží či službu nedodal dodavatel uvedený na faktuře, pak soud s ohledem na judikaturu Nejvyššího správního soudu dovedl, že musí být nade vší rozumnou pochybnost postaveno, jakým způsobem k dodání dřevní hmoty došlo a jaká byla její hodnota. V opačném případě totiž ani nemusí být zcela zřejmé, zda se vůbec jednalo o náklad vynaložený na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, tím méně, v jaké ceně byl skutečně pořízen.

[4] Ačkoliv bylo předloženo čestné prohlášení jednatelky společnosti RAA o tom, že dřevní hmota byla skutečně dodána a že byla koupena od Obecních lesů Bludov, s.r.o., z dalších důkazů je zřejmé, že tomu tak nebylo. Jednatelka paní Šlapanská byla nekontaktní jak pro stěžovatele, tak pro odvolací správní orgán.

[5] Fyzickou dodávku zboží od společnosti RAA potvrdil i svědek R. P., ale i jeho výpověď ohledně uskutečnění plnění byla zcela zpochybněna. Tento svědek také uvedl, že dřevo platil v hotovosti panu B. penězi, které mu dal jednatel stěžovatelky. Svědek k tomuto v protokolu uvedl, že předání peněz byli přítomni pan B. a paní Šlapanská. Tedy osoby, jež nebylo možné vyslechnout. V případě pana B. pak z toho důvodu, že taková osoba vůbec neexistuje. Soud na základě výpovědi R. P. nepovažoval skutečné vynaložení výdaje za spolehlivě prokázané. Stejně tak nelze vyjít z písemného potvrzení ze dne 25. 10. 2011, ve kterém měl tento svědek potvrdit převzetí částky v hotovosti. Tento doklad byl podle data vystavení vyhotoven dodatečně pro účely předložení v daňovém řízení. Doklad tak nemohl prokazovat nic jiného, než co svědek P. uvedl ve své výpovědi, a co bylo vzhledem ke zpochybněným tvrzením tohoto svědka důvodně považováno za nevěrohodné.

[6] Výpověď svědkyně I. K. dokazuje toliko faktické dopravení dřevní hmoty do objektu stěžovatelky. Její výpověď nijak neosvědčuje celkové souvislosti spojené s tvrzeným daňovým nákladem. Nelze z ní dovodit, kdo byl skutečným dodavatelem dřevní hmoty a zejména za jakou cenu byla tato dřevní hmota dodána. Dodací list vyhotovovala podle vážního lístku od dodavatele nebo podle prostorového metru. Množství dodané dřevní hmoty tak nebylo vždy z její strany zkontrolováno. Svědkyně zároveň nebyla schopna vysvětlit rozpor mezi skutečným číslem dodacího listu a číslem uvedeným na jednotlivé faktuře.

[7] Provedení důkazu rozbořem výroby stěžovatele za rok 2007 by nemohlo osvědčit rozhodné skutečnosti pro uznání deklarovaného nákladu jako nákladu daňového. Rozbor by mohl dosvědčit pouze nutnost dodávek dřevní hmoty, nicméně nemohl spolehlivě osvědčit vydání deklarovaného nákladu a zejména by nemohl osvědčit jeho výši. Samotné faktické dodání dřevní hmoty nebylo nijak zpochybňováno.

[8] Žalobce neposkytl jiné logické vysvětlení, které by bylo možno vzít za průkazné namísto zpochybněných účetních dokladů. Neuvedl veškeré skutečné okolnosti týkající se předmětného nákladu, zejména jeho skutečnou výši.

## II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření ke kasační stížnosti

[9] Rozsudek krajského soudu napadla stěžovatelka kasační stížností, ve které uplatňuje námitky, jež podřazuje pod ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

pokračování

[10] V průběhu řízení vyšlo najevo, že společnost RAA zřejmě nebyla dodavatelem dřevní hmoty. Stěžovatelka se proto ocitla v důkazní nouzi, kterou se snažila zhojit výpovědí svědka P. a svědkyně K. a rozbořem výroby. Hodnocení těchto důkazů ze strany odvolacího finančního orgánu i krajského soudu považuje za nesprávné.

[11] Neexistuje spor o to, že by jí dřevní hmota nebyla dodána, ale o to, že neprokázala vynaložení finančního nákladu dodavateli dle deklarovaných faktur.

[12] V roce 2007 uzavřela s R. P. mandátní smlouvu, jejímž předmětem bylo zajištění nákupu dřevní hmoty. Stěžovatelce zajistil nákup dřeva, které bylo dovezeno a u ní zváženo, byla jí předložena faktura a pokladní doklad od společnosti RAA. Faktura byla proplacena a založena v účetnictví stěžovatelky. To bylo potvrzeno R. P. i svědkyní K., která vypověděla, že za jeho účasti přijela dodávka dřeva, která byla zvážena nebo došlo k jejímu prostorovému změření, načež vystavila doklad o naskladnění dřevní hmoty. Z toho je prokázáno, že dřevní hmotu nakoupil, tato byla zvážena a uhrazena R. P. v cenách obvyklých. Nákup byl zaúčtován a podle rozboru výroby proti tomuto nákladu stojí i výnos v podobě prodeje zpracované dřevní hmoty.

[13] S R. P. spolupracovala stěžovatelka i v dřívější době a neměla pochybnosti o tom, že by nepostupoval dle smlouvy a nedodával jí řádné doklady. To, že dřevní hmotu pravděpodobně nedodala společnost RAA, zjistila teprve v průběhu daňové kontroly a odvolacího řízení, kdy se začaly objevovat výrazné rozdíly v tvrzeních R. P. Z provedeného důkazního řízení však vyplývá, že skutečným ekonomickým dodavatelem dřevní hmoty byl právě on. Podle mandátní smlouvy byl k této činnosti určen a rovněž přijal hotovost, což potvrdil čestným prohlášením ze dne 25. 10. 2011. Jeho účast při předávkách potvrdila i svědkyně K. Jeho výpovědi v odvolacím řízení i v řízení před Policií ČR potvrdily, že dřevní hmota byla stěžovatelce dodána a hotovost mu předával jednatel stěžovatelky. Jeho rozporná tvrzení o zajišťování dodávek od společnosti RAA s největší pravděpodobností kryjí jeho činnost, která nemohla být stěžovatelce v roce 2007 známa. R. P. jakožto skrytý dodavatel dřevní hmoty takto vypovídal s motivací odvrácení trestního stíhání z důvodu neoprávněného podnikání, problematického prokázání původu nabyté dřevní hmoty a neodvedení daně. V této části jsou proto jeho výpovědi nedůvěryhodné. Rozsudek krajského soudu v jiné věci takovému důkazu nepřikládá žádnou váhu.

[14] Svědkyně I. K. vypověděla, že vždy u dodávek dřevní hmoty, označovaných jako od společnosti RAA, jednala s R. P., kterému předala dodací list, který podepsala. Vážením nebo měřením prostorových metrů ověřila dodané množství dřeva a ke konkrétním fakturám mu vydala konkrétní dodací list, právě tím byla potvrzena i jeho cena. Není pravdou, jak uvedl krajský soud, že ne vždy kontrolovala množství dodané dřevní hmoty, neboť z její výpovědi vyplývá opak. Nesoulad mezi odlišnými čísly dodacích listů na fakturách společnosti RAA má logické vysvětlení v tom, že faktury vozil pan P., zatímco dodací lístky byly vystavovány svědkyní K., která jim přiřazovala číslování dle účetnictví stěžovatelky.

[15] Z dokazování vyplývá, že stěžovatelka vynaložila konkrétní náklad, který uhradila R. P., za konkrétní množství dřevní hmoty.

[16] Stěžovatelka nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že potvrzení R. P. ze dne 25. 10. 2011 není dostatečným důkazem, neboť tento doklad byl vyhotoven dodatečně pro účely předložení v daňovém řízení. Stěžovatelka neměla jinou možnost, jak prokázat uskutečnění tohoto výdaje, než potvrzením od osoby, která od ní ve skutečnosti finanční prostředky obdržela. Až v průběhu daňové kontroly totiž zjistila, že doklady od společnosti RAA nemusí být v pořádku, a proto potvrzení ani nemohlo být vystaveno dříve.

[17] Rozdílně od případu projednávaného Ústavním soudem ve věci sp. zn. II. ÚS 664/04, kdy byl výdaj proveden vůči neexistujícímu subjektu, stěžovatelka jej prokazatelně uhradila R. P., který dodávky též zrealizoval, což potvrdil on i svědkyně K. V souladu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 – 73, ve věci Ing. V. K. (dále jen „rozsudek Ing. V.K.“), poskytnul logické vysvětlení, které bylo možné vzít za průkazné namísto zpochybných účetních dokladů. R. P. předložil stěžovatelce nevěrohodné účetní doklady, aby tím zakryl svou protiprávní činnost. Účastnil se dodávek dřeva a je nesporné, že přijal i finanční hotovost na nákup dřevní hmoty. Na rozdíl od rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 12. 2013, č. j. 8 Afs 12/2013 – 31, svá tvrzení podpořil zcela konkrétní neobecnou verzí, která je zejména ze svědeckých výpovědí ověřitelná.

[18] Stěžovatelka s ohledem na výše uvedené navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[19] Žalovaný ve svém vyjádření poukázal na to, že v průběhu daňového i soudního řízení bylo zjištěno, že dřevní hmota nebyla dodána společností RAA, ani tomuto dodavateli nebyla uhrazena cena zboží. Daňový subjekt, který výdaj zanesl do svého účetnictví a následně daňového přiznání, je povinen v případě pochybností prokázat, že jej skutečně vynaložil a to tím způsobem, jakým deklaroval na příslušném účetním dokladu.

[20] V tomto případě byly nejprve důvodně a kvalifikovaně zpochybněny faktury na základě formální nesprávnosti účetních dokladů a následně bylo zpochybněno i samotné dodání zboží tvrzeným dodavatelem. Nebylo tedy prokázáno uskutečnění výdajů na dosažení, zajištění a udržení příjmů v deklarované podobě. Jak se uvádí v rozsudku Ing. V.K., faktické uskutečnění a vynaložení výdajů (nákladů) vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů v krajních případech nemusí zcela odpovídat obsahu předložených dokladů. Současně ovšem musí zjištěný skutečný stav odpovídat stavu formálně právnímu a opačná situace je pouhou výjimkou z tohoto pravidla. V posuzované věci tedy musí být nade vše rozumnou pochybnost postaveno, jakým způsobem k dodání dřevní hmoty došlo a jaká byla jeho hodnota. K naznačené nápravě uvedeného pochybení však nedošlo. Stěžovatelka až v kasační stížnosti nabízí vysvětlení, že dřevní hmota byla ve skutečnosti dodávána R. P. a uvedená osoba inkasovala předané finanční prostředky. V průběhu řízení byl stěžovatelce dán dostatečný prostor k osvědčení výdajů jiným způsobem, což je v souladu s judikaturou Ústavního soudu.

[21] Stěžovatelce však nelze dát za pravdu ani v nyní předestírané verzi. I ona sama uvádí, že je pouze pravděpodobná. Výpověď svědka P., o kterou se nyní opírá, je ve svém celku nevěrohodná a on sám nikdy nepřiznal, že by byl skutečným dodavatelem dřevní hmoty. Mandátní smlouva svědčí pouze o ujednání o zajištění dřevní hmoty a čestné prohlášení o přijetí hotovosti za účelem jejího nákupu. To, s ohledem na jeho dodatečné získání, je navíc pravděpodobně pouze účelové. Z uvedených důkazů tedy rozhodně nevyplývá, že by R. P. byl skutečným dodavatelem dřevní hmoty.

[22] Stěžovatelce není kladena k tíži lest, za niž je podle jejího názoru odpovědný R. P. (i když se ovšem jedná o jednu z více možných verzí případu, neboť dodavatelem mohl být i zcela jiný subjekt, kterého R. P. může krýt). Je jí kladeno k tíži pozdní uvedení vysvětlení a především jeho malá pravděpodobnost.

[23] Stejně tak z výpovědi svědkyně K. nevyplývá, že by skutečným dodavatelem dřevní hmoty byl R. P. U předávání zboží mohla být jakákoliv třetí osoba a z její výpovědi nijak nevyplývá předání kupní ceny. Navíc ani vždy množství dřevní hmoty nekontrolovala.

pokračování

[24] Žalovaný proto navrhl, aby Nejvyšší právní soud kasační stížnost zamítl a byla mu přiznána náhrada nákladů řízení.

### III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[25] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, směřuje proti rozhodnutí, proti němuž je podání kasační stížnosti přípustné, a stěžovatelka je ve smyslu ustanovení § 105 odst. 2 s. ř. s. řádně zastoupena. Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[26] V první řadě je třeba poukázat na to, že, jak správně upozorňuje žalovaný, stěžovatelka teprve v kasační stížnosti tvrdí, že skutečným dodavatelem dřevní hmoty byl R. P. a interpretuje v tomto světle provedené důkazy. Žalobní tvrzení však byla postavená na tom, že jí bylo zboží dodáno, aniž by však stěžovatelka specifikovala, kdo měl být dodavatelem. Je sice pravdou, že již v žalobě se o R. P. hovoří, avšak jako o svědkovi, či jako o tom, kdo nákup dřeva zařizoval. Uvedla také, že neví, proč jí R. P. předložil doklady od společnosti RAA. Ke skutečnostem uplatněným poté, co krajský soud vydal napadené rozhodnutí, Nejvyšší správní soud nemůže přihlížet (§ 109 odst. 5 s. ř. s. - viz též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 9. 2004, č. j. 1 Azs 34/2004 – 49, publ. pod č. 419/2004 Sb. NSS, nebo dále též rozsudek ze dne 26. 2. 2015, č. j. 3 Afs 49/2014 - 46). Jde o logický požadavek, aby Nejvyšší správní soud přezkoumával rozhodnutí krajského soudu na stejném skutkovém půdorysu. Argumentace postavená na tomto zcela nově tvrzeném skutkovém příběhu tak je nepřípustná. Nejvyšší správní soud s ohledem na tento závěr ponechává stranou, zda by byla včasná, i pokud by byla uplatněna již v žalobě, s ohledem na tvrzení stěžovatelky v řízení před správcem daně a odvolacím správním orgánem. V této souvislosti je též nerelevantní argumentace judikaturou Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu, protože ji stěžovatelka aplikuje právě v souvislosti s nově vystavěným skutkovým příběhem.

[27] Stěžovatelka dále napadá hodnocení výpovědi svědkyně K. ohledně kontroly množství dodaného dřeva. Hlavní závěr krajského soudu ohledně její svědecké výpovědi se vztahoval k tomu, že její výpověď nebyla způsobilá objasnit, kdo byl dodavatelem dřevní hmoty a za jakou cenu byla dodána. Úvaha o kontrole množství dřeva byla uvedena nad rámec nosného důvodu. Navíc skutečně nelze z její výpovědi jasně dovodit, že by ona sama kontrolu provedla. Ve své výpovědi totiž uvedla, že vážný lístek měl vyhotovený dodavatel a ona podle něj vypsala dodací list. Tato odpověď spíše směřuje k tomu, že ona sama vážení v případě dodávek, údajně od společnosti RAA, neprováděla. Pokud jde o rozpor mezi číslem dodacího listu a číslem na faktuře, krajský soud k tomu pouze uvedl, že svědkyně nebyla schopna tento rozpor vysvětlit, aniž by z toho cokoliv dalšího dovozoval. Ve výpovědi skutečně jakékoliv vysvětlení tohoto rozporu absentuje.

[28] Stěžovatelka se také mýlí, pokud uvádí, že krajský soud zpochybnil čestné prohlášení R. P. ze dne 25. 10. 2011 z důvodu, že byl vyhotoven dodatečně pro účely předložení v daňovém řízení. Závěr soudu byl ten, že vzhledem k datu vystavení, které bylo až z doby daňového řízení, nemohlo čestné prohlášení prokazovat nic jiného než to, co uvedl svědek ve své výpovědi, což bylo vzhledem ke zpochybněným tvrzením tohoto svědka důvodně považováno za nevěrohodné. Krajský soud tedy vyšel z nevěrohodnosti výpovědi R. P., kterou nemohlo nijak zvrátit to, že kromě učinění výpovědi sepsal ještě čestné prohlášení. Tento závěr považuje Nejvyšší správní soud za zcela správný.

#### IV. Závěr a náklady řízení

[29] Ze všech shora vyložených důvodů Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl jako nedůvodnou podle § 110 odst. 1, poslední věty, s. ř. s.

[30] O nákladech řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka, která neměla v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení.

[31] Žalovaný požadoval paušální náhradu nákladů ve výši 600 Kč v souvislosti se dvěma úkony právní služby, spočívajícími v písemném vyjádření k žalobě a v písemném vyjádření ke kasační stížnosti podle § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů. Žalovaný dovedl, že má nárok na paušální náhradu nákladů na základě § 36 odst. 1 s. ř. s. a nálezu Ústavního soudu ze dne 7. 10. 2014, sp. zn. Pl. ÚS 39/13. Z tohoto nálezu však vyplývá, že paušální náhradu nákladů nelze přiznat účastníku řízení, pokud by mu paušální náhrada nákladů nepříslušela ani při zastoupení advokátem (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2014, č. j. 4 As 220/2014 - 20). Judikatura Nejvyššího správního soudu dospěla k závěru, že žalovanému, tj. správnímu úřadu, by nemohla být přiznána paušální náhrada nákladů, pokud by byl zastoupen advokátem (srovnej rozsudek ze dne 26. 4. 2007, č. j. 6 As 40/2006 - 87, publ. pod č. 1260/2007 Sb. NSS), proto ve smyslu nálezu Ústavního soudu náhrada nemůže být žalovanému přiznána ani v případě, kdy zastoupen není.

**Poučení:** Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 14. ledna 2016

JUDr. Radan Malík  
předseda senátu