



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Olgy Stránské a soudců Mgr. Ing. Petra Šuránka a Mgr. Tomáše Kocourka, Ph.D., ve věci

žalobce: **M. V.**
sídlem x
zastoupený advokátem JUDr. Petrem Vaňkem
sídlem Na Poříčí 1041/12, 110 00 Praha 1

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/13, 602 00 Brno
o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 6. 2016, č. j. 29325/16/5200-10422-711473,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobou podanou zdejšímu soudu dne 17. 8. 2016 se žalobce domáhal zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí žalovaného (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž žalovaný podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve účinném do 31. 3. 2019 (dále jen „daňový řád“) zamítl jeho odvolání a potvrdil dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Středočeský kraj, Územního pracoviště v Hořovicích (dále jen „finanční úřad“), ze dne 30. 6. 2015, č. j. 3059468/15/2109-50523-202246, kterým správce daně žalobci dodatečně vyměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011 ve výši 187 620 Kč a penále ve výši 37 524 Kč.
2. Žalobce namítl, že finanční úřad nespecifikoval ve výzvách dle § 92 daňového řádu své pochybnosti o údajích v daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob (dále jen „DPFO“) za rok 2011. Tvrdil, že „přeplnil“ svou důkazní povinnost, když postupně

doložil, že společnost K. R. s. r. o. (dále jen „společnost K.“) provedla pro žalobce službu v souvislosti s odvozem materiálu z obalovny S. a lomu Z., kterou nedokázal zajišťovat vlastními vozidly; že pro společnost K. zajišťovala dopravu dodavatelsky firma A. – V. K. (dále jen „dopravce A.“), což potvrdil V. K. ve výpovědi i faktury vydané tímto dopravcem společností K.; že vozidla skutečně jezdila přes obalovnu S. a lom Z., což potvrdily sestavy odběrů materiálu a svědek F. H., šéf obalovny S.. Skutečnost, že pro společnost K. zajišťoval dopravu dopravce A., neznamená, že dopravcem není společnost K.. Mezi výpovědí svědka H. a výpovědí svědka K. tedy není žádný rozpor. Uvedení společností S. a.s. (dále jen „společnost S.“) a K. Z. u odběru materiálu neznamená, že tyto společnosti byly současně dopravci. Důkazy prokazují, že zdanitelné plnění přijal žalobce od společnosti K.. Podle žalobce měly být sestavy odběru materiálů a svědecká výpověď F. H. osvědčeny jako důkaz.

3. Žalobce dále namítl, že tyto důkazy každý zvlášť a ve vzájemné souvislosti prokazují, že náklad vynaložený vůči společnosti K. byl výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů.
4. Žalobce také namítl, že své důkazní břemeno unesl. Pokud chtěli finanční úřad nebo žalovaný vyvrátit důkazy, které žalobce předložil, musela by nastoupit jeho důkazní povinnost upravená v ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) a d) daňového řádu. Důkazní břemeno však finanční úřad ani žalovaný neunesli. Místo toho požadovali po žalobci, aby prokazoval něco, co již prokázal a co již nemůže více prokázat. Tím žalovaný porušil konstantní judikaturu Nejvyššího správního soudu [dále jen „NSS“; viz rozsudek NSS ze dne 27. 3. 2012, č. j. 2 Afs 60/2011-94 (pozn. soudu: žalobce nesprávně uvedl č. j. 2 Afs 60/2011-100)] a judikaturu Ústavního soudu (viz usnesení ze dne 25. 2. 2003, sp. zn. I. ÚS 664/01, a nálezy ze dne 9. 1. 2008, sp. zn. II. ÚS 2095/07). Podle žalobce měl žalovaný v případech přetrvávajících pochybností podle § 115 odst. 2 daňového řádu provést žalobcem navržený důkaz doplňujícím výsledkem L. K..
5. Žalobce má za to, že správce daně i žalovaný porušili podle jeho názoru ustanovení § 92 odst. 2, 3 a 5 daňového řádu, § 115 odst. 2 daňového řádu a § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2011 (dále jen „zákon o daních z příjmů“).
6. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že nadále setrvává na svém názoru, že žalobce neprokázal, že by ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů náklady za dopravu podle faktur přijatých v říjnu, listopadu a prosinci 2011 od dodavatele společnosti K. v celkové výši 1 250 830 Kč byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Odkázal proto na spisový materiál a podrobné odůvodnění napadeného rozhodnutí.
7. Žalovaný dále uvedl, že důkazní břemeno je mezi správcem daně a daňový subjekt v daňovém řízení rozloženo tak, že daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Správce daně pak prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Správce daně je tedy povinen „pouze“ prokázat, že o souladu účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Správce daně v průběhu řízení prokázal, že o souladu předloženého účetnictví existují důvodné pochyby a na základě jednoznačných pochybností byly správcem daně zaslány výzvy, v nichž specifikoval své pochybnosti a nejasnosti a požadoval doložení a

jednoznačnou konkretizaci šetřených nákladů na dopravu, resp. jejich skutečného vynaložení v souvislosti s provedením dopravy. Důkazní břemeno pak přešlo na žalobce, který byl povinen tvrzené skutečnosti prokázat dalšími důkazními prostředky.

8. Žalobce pochybnosti správce daně neodstranil předloženými doklady, tvrzeními ani navrženými svědeckými výpověďmi. Naopak bylo zjištěno, že deklarované údaje jsou v nesouladu s provedenými svědeckými výpověďmi, které si rovněž vzájemně odporují. Například bylo zjištěno, že žalobce uplatňuje jako daňově uznatelné předmětné náklady za dopravu na základě dodavatelských faktur společnosti K. za 4. čtvrtletí roku 2011, přičemž tuto dopravu fakticky měla provádět nikoli společnost K., ale pan V. K. pod svým označením A. – V. K., a pro rozpory detailně popsané v odůvodnění napadeného rozhodnutí (co mělo být předmětem dopravy, resp. jaké služby měly být poskytnuty, kde měla být doprava poskytnuta, vnitřní rozpory svědecké výpovědi) tedy nebylo možné svědeckou výpověď L. K., jednatele společnosti K., osvědčit jako důkaz prokazující tvrzení žalobce. Svědecká výpověď subdodavatele V. K. nepotvrdila, že doprava byla uskutečněna pro žalobce. Ani žalobcem předložené sestavy odběrů materiálu z obalovny S. a lomu Z. nebylo možné osvědčit jako důkaz prokazující tvrzení žalobce, neboť v žádné z nich není uvedena registrační značka vozidel dopravce V. K., který měl jako subdodavatel předmětnou dopravu realizovat. Sestavy obsahují pouze odběratele, obchodní společnosti K. Z. s. r. o. a S. a. s., kdo uskutečňoval přepravu, v nich však uvedeno není. Nadto žalovaný v odvolacím řízení zjistil vzájemný nesoulad dodavatelských a subdodavatských faktur. Dále provedl navrhovaný výslech F. H., ale pro rozpor se svědeckou výpovědí L. K. neosvědčil jako důkaz.
9. K tvrzení žalobce o nepřipustném přenesení důkazního břemene žalovaný podotkl, že jsou-li důkazní prostředky vnitřně či vzájemně rozporné a z jiných zjištěných skutečností vyplynou pochybnosti správce daně o věrohodnosti účetnictví, v jejichž důsledku neosvědčí předložené důkazní prostředky jako důkazy dosvědčující vynaložení nákladů za dopravu jako nákladů daňově uznatelných, nelze s odkazem na § 92 odst. 5 a 6 daňového řádu dovozovat, že správce daně je ještě dále, znovu a opětovně povinen prokazovat skutečnosti vyvracející věrohodnost účetnictví či skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního jednání. To již správce daně učinil výzvami k prokázání skutečností.
10. Žalovaný dále uvedl, že nepovažuje argumentaci žalobce nálezy Ústavního soudu za případnou. Žalovaný nepopírá, že žalobce jednal v dobré víře, avšak v posuzovaném případě dodavatel a subdodavatel nejsou neexistujícími subjekty, ani subjekty, které by byly pro správce daně z objektivních důvodů nekontaktní. V rámci nalézacího a odvolacího řízení nebyla žalobci upřena možnost prokázat, že tvrzené náklady skutečně vynaložil na dosažení příjmů. Žalobce byl průběžně s pochybnostmi a zjištěními správcem daně seznamován a vyzýván k jejich odstranění. Správce daně, resp. žalovaný však v daňovém řízení zjistil vzájemné rozpory mezi jednotlivými důkazními prostředky takové intenzity, že uzavřel, že žalobce neprokázal, že se v daném případě jedná o náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.
11. K námitce žalobce týkající se opětovného výslechu L. K. žalovaný uvádí, že žalobce byl výslechu svědka přítomen a měl možnost klást mu otázky, přičemž sám svědek výslovně uvedl, že jiné účetní doklady není schopen doložit, protože změnou účetního a stěhováním se do nových prostor došlo k jejich nechtěné likvidaci. Z uvedených důvodů tedy shledal opětovný výslech svědka nadbytečným.

12. Závěrem žalovaný dodal, že nepovažuje námitku týkající se porušení ustanovení § 92 odst. 2, 3 a 5 a § 115 odst. 2 daňového řádu za důvodnou a odkázal v tomto ohledu na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Žalovaný zdůraznil, že žalobce seznámil s hodnocením důkazů, jak vyplývá z obsahu spisu i z obsahu žalobou napadeného rozhodnutí. Na základě toho žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.
13. Žalobce v replice uvedl, že již v prvoinstančním řízení prokázal, že použil přijaté zdanitelné plnění na svou ekonomickou činnost, a finanční úřad ani žalovaný to vůbec v řízení nepopírali. I když finanční úřad ani žalovaný průkazně nespecifikovali, v čem spočívají jejich přetrvávající pochybnosti o údajích v jeho daňovém přiznání, další důkazní prostředky předkládal a ty byly až na jeden provedeny a měly být v řízení osvědčeny jako důkazy. Žalovaný neodůvodnil, proč provedení důkazních prostředků navržených žalobcem nemůže vést k prokázání tvrzených skutečností.
14. Žalobce dále namítl, že žalovaný neodůvodnil, proč mu podle něj svědectví F. H. nepomohlo unést důkazní břemeno. Žalovaný vůbec neodůvodnil v napadeném rozhodnutí použitou frázi: *„Tento svědek však neposkytl svědectví takové kvality, které by žalobci pomohlo unést důkazní břemeno ohledně prokázání přijetí plnění od deklarovaného dodavatele uvedeného na daňových dokladech (nic na tom nemění ani tvrzení žalobce ohledně převáženého materiálu).“* Tento svědek specifikoval dodavatele zboží na obalovnu pro žalobce (mimo jiné i společnost K.) a předložil i sestavu dodávek. Pochybnosti o údajích uvedených v daňovém přiznání nikdy nebyly finančním úřadem ani žalovaným kvalifikovaně vyjádřeny a navíc žalobce dalšími důkazy pochybnosti vyvrátil. Finanční úřad ani žalovaný nerespektovali závěry provedeného dokazování. Pokud chtěl finanční úřad nebo žalovaný vyvrátit důkazní prostředky (důkazy) předložené žalobcem, musela by nastoupit jejich důkazní povinnost podle § 92 odst. 5 písm. c) a d) daňového řádu. Ti však důkazní břemeno neunesli. Pochybnosti coby volní kategorii nebylo možné odstranit, když nebyly respektovány závěry provedeného dokazování a v případě přetrvávání pochybností správní orgány dále dokazování odmítaly doplnit. Svou repliku žalobce zakončil s tím, že předložil bezvadné daňové doklady, doložil, že dodavatel potvrzuje, že službu pro žalobce poskytl, což potvrdil také subdodavatel a pracovník předmětné obalovny, doložil, že přijatá zdanitelná plnění svému dodavateli zaplatil a že použil přijaté zdanitelné plnění na svou ekonomickou činnost.

15. Při jednání konaném dne 22. 11. 2019 účastníci setrvali na svých stanoviscích.

Soud ze správního spisu zjistil následující skutečnosti:

16. Dne 24. 10. 2014 (č. j. 2213012/14/2109-05400-200648) finanční úřad zahájil daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011, neboť mu vznikly pochybnosti o tom, zda se v případě výdajů zaúčtovaných žalobcem na základě faktur přijatých od dodavatele společnosti K. za dopravu v říjnu, listopadu a prosinci 2011 jedná o výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů. Vydal proto výzvu k prokázání skutečností. Žalobce předložil faktury ze dne 30. 10. 2011, 15. 11. 2011, 30. 11. 2011 a 16. 12. 2011 a následně doplnil výpis účtů, sestavy odběrů materiálu z obalovny S. a lomu Z. a navrhl výslech svědka F. H.. Podle finančního úřadu však na základě předložených písemností nelze konstatovat, že dopravu skutečně zajišťovala společnost K.. Výzvou k prokázání skutečností proto vyzval žalobce k prokázání, že dopravu skutečně zajišťovala společnost K.. Finanční úřad proto vyslechl jednatele společnosti K. L. K.. Ten potvrdil dlouhodobou spolupráci s žalobcem a dodal, že

v rozhodném období žádná vozidla nevlastnil a práce byly prováděny subdodavatelsky. Záhy doplnil, že posádky a vozidla zajišťoval V. K. a předložil objednávku na dopravu, faktury, soupisy prací a záznamy o provozu vozidel. Při výsledku V. K. finanční úřad zjistil, že spolupracoval se společností K., ale komu byly služby přefakturovány, neví. Předložil pouze záznamy o době řízení vozidla a uvedl, že všechny další písemnosti předložil insolvenčnímu správci. Zpráva o daňové kontrole č. j. 2929413/15/2109-60563-200648 byla projednaná dne 29. 6. 2015.

17. Dodatečným platebním výměrem ze dne 30. 6. 2015, č. j. 3059468/15/2109-50523-202246, finanční úřad doměřil žalobci daň z příjmů za zdaňovací období roku 2011 ve výši 187 620 Kč a penále ve výši 37 524 Kč. Proti platebnímu výměru podal žalobce dne 21. 7. 2015 odvolání, které doplnil podáními ze dne 1. 9. 2018 a 7. 9. 2018. Žalovaný o odvoláních žalobce rozhodl společně napadeným rozhodnutím, a to tak, že je zamítl a dodatečné platební výměry potvrdil.
18. V odůvodnění rozhodnutí žalovaný uvedl, že v rámci odvolacího řízení provedl výslech svědka H. a s hodnocením výsledku seznámil žalobce a konstatoval, že výpověď svědka neprokázala tvrzení žalobce, že doprava z obalovny S. byla zajišťována společností K. prostřednictvím firmy A.. Svědek pouze uvedl, že do obalovny jezdil dodavatel K. i A., ale na období, kdy jezdili, si nepamatuje. Žalovaný konstatoval, že žalobce neprokázal, že vynaložil daňově uznatelný výdaj ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, jak je uvedeno ve fakturách přijatých od společnosti K. v roce 2011, neboť neprokázal, že zdanitelná plnění byla uskutečněna právě tou osobou, která je na předložených dokladech uvedena. Pochybnosti správce daně vznikly na základě zjištění, že dodavatel K. nevlastnil v prověřovaném období žádná vozidla a nevykazoval žádnou ekonomickou činnost. Žalobce neprokázal, že deklarovaná zdanitelná plnění byla uskutečněna společností K.. Dopravce K. svými záznamy o době řízení vozidla deklaroval, že kromě obalovny S. a lomu Z. vozil materiál také z T. ulice v Hořovicích, což žalobce neobjasnil. SPZ uvedené na záznamech o provozu vozidel nebyly dohledány v sestavách odběrů materiálu z obalovny S. a lomu Z.. Kromě toho žalobce nedoložil, s jakou rozpracovanou akcí (zakázkou) doprava souvisí, a tudíž nedoložil souvislost se získáním zdanitelných příjmů. K argumentaci žalobce rozsudky NSS a Ústavního soudu žalovaný podotkl, že nezpochybňuje, že žalobce jednal v dobré víře, avšak to jej nezprošťuje povinnosti prokázat oprávněnost nákladů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. V předmětné věci se přitom nejednalo o skutečnosti, které by nebylo možné prokázat. Žalovaný dospěl k závěru, že žalobce neprokázal, že náklady na dopravu ve výši 1 250 830 Kč byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

Soud v předmětné věci vycházel z následně uvedených ustanovení právních předpisů:

19. Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů: „Výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny. Pokud poplatník účtuje v souladu se zvláštním právním předpisem některé účetní operace kompenzovaně, posuzují se náklady, jejichž uznatelnost je limitována výší příjmů s nimi souvisejících, obdobně jako by byly účtovány odděleně náklady a výnosy.“

20. Soud na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, a to v mezích žalobcem uplatněných námitek, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (viz § 75 s. ř. s.).
21. Soud vzhledem k obsahu žalobní argumentace předně konstatuje, že judikatura vymezuje 4 podmínky daňově uznatelného nákladu ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů: 1) výdaj byl skutečně vynaložen, 2) výdaj byl vynaložen v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, 3) výdaj byl vynaložen v daném zdaňovacím období, 4) zákon stanoví, že se jedná o daňově účinný výdaj. NSS v rozsudku ze dne 31. 8. 2017, č. j. 1 Afs 171/2017-34, konstatoval, že: *„Daňový subjekt, který výdaj zanesl do 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“ (viz rozsudky ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 - 72, ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 - 73, ze dne 6. 12. 2007, č. j. 1 Afs 80/2007 - 60).“* NSS dále doplnil, že: *„daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Dle § 92 odst. 3 daňového řádu totiž daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Je pak na správci daně, aby dokázal případné skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal (srov. např. rozsudky ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 - 63, a ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, či rozsudek ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 176/2016 - 36).“*
22. Správce daně tedy může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných evidencí či účetních záznamů, přičemž jej tíží důkazní břemeno ve vztahu k prokázání důvodnosti jeho pochyb [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. V tomto ohledu lze poukázat rovněž na právní názor NSS, že: *„Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. (...) Správce daně je zde povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné.“* [viz rozsudek NSS č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, část V a)]. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k předmětnému obchodnímu případu, nebo aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím [viz rozsudek ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-73, ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008-100, část IV/e a), a rozsudek ze dne 26. 6. 2014, č. j. 5 Afs 65/2013-79]. Z ustanovení § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu nelze dovodit, že by správce daně byl povinen prokázat, jak se transakce, jejímž předmětem je vynaložený náklad (přijaté zdanitelné plnění), odehrála. Správce daně tíží důkazní břemeno

pouze ve vztahu k existenci pochybností o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti a úplnosti účetních záznamů.

23. K námitce žalobce, že finanční úřad nespécifikoval své pochybnosti o údajích v daňovém přiznání, soud konstatuje, že tak finanční úřad učinil ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 24. 10. 2014, kterou žalobce vyzval, aby prokázal, že pro něj společnost K. zajišťovala dopravu, s jakou jeho akcí (jakou zakázkou) tato doprava souvisela, odkud a kam se doprava uskutečnila, v případě dopravy materiálu (šterk, písek), od kterého dodavatele se materiál odebíral a že vozidla společnosti K. materiál od něj odebírala, a vyzval žalobce, aby doložil smlouvy a objednávky se společností K. na uskutečnění dopravy. Ve výzvě ze dne 2. 2. 2015 pak finanční úřad žalobce vyzval k prokázání, že společnost K. zajišťovala dopravu, s jakou konkrétní akcí (zakázkou) doprava souvisela, odkud a kam se doprava uskutečnila a jakými konkrétními vozidly a že vozidla společnosti K. na odběrných místech pro něj skutečně materiál odebírala. Ve zprávě o daňové kontrole pak finanční úřad uvedl, že žalobce neprokázal, že k uskutečnění plnění uvedeného na daňových dokladech skutečně došlo tak, jak je na nich uvedeno. Z výzev finančního úřadu tedy jednoznačně vyplývá k prokázání jakých skutečností byl žalobce vyzván.
24. Soud dále neshledal důvodnou námitku žalobce, že v předmětné věci unesl („přeplnil“) důkazní břemeno. Podle názoru NSS: *„Samotný daňový doklad (faktura), byť by obsahoval všechny zákonné náležitosti, nijak neprokazuje, že fakticky došlo k uskutečnění platby a k plnění uvedenému na faktuře. Takový doklad nemůže být použit jako důkaz o uskutečnění skutečnosti v něm deklarované, není-li prokázáno, že k jejímu uskutečnění fakticky došlo“* (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2008, č. j. 8 Afs 97/2006-86). Z citovaného rozhodnutí rovněž vyplývá, že daňový subjekt je odpovědný za to, že důkazní prostředky, které předložil, budou konkrétní a budou prokazovat jeho tvrzení. Nejvyšší správní soud také uvedl, že: *„Není-li stěžovatel schopen prokázat tvrzenou skutečnost, nemůže se své důkazní povinnosti zbavit námitkou, že má neexistenci tvrzené skutečnosti prokázat daňový orgán. Takový výklad by byl v rozporu s konstrukcí důkazního břemene v daňovém řízení.“*
25. Soud má v souladu s názorem žalovaného za to, že žalobci se nepodařilo prokázat provedení služeb (dopravy) společností K. pro žalobce tak, jak žalobce deklaroval a následně tvrdil. Důkazy, které v daňovém řízení navrhl provést a předložil, byly finančním úřadem a následně žalovaným důvodně zpochybněny s tím, že žalobcova tvrzení neprokazují. Finanční úřad ve zprávě o daňové kontrole a následně žalovaný svůj názor, proč není možné tyto výdaje považovat za prokázané, dostatečným způsobem zdůvodnili. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí proto zcela jasně plyne, z jakého důvodu není možné uznat výdaje za dopravu za náklady na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Finanční úřad a žalovaný tedy dostatečným způsobem vyjádřili své pochybnosti a bylo na žalobci, aby předložil jiné, věrohodné důkazy. To však žalobce v dostatečném rozsahu neučinil.
26. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl, že finančnímu úřadu vznikly pochybnosti o oprávněnosti uplatněných daňových nákladů v celkové výši 1 250 830 Kč. Tyto pochybnosti u finančního úřadu přetrvávaly i po reakcích žalobce na uvedené výzvy spočívající v jeho tvrzení o nutnosti nákupu dopravních služeb vzhledem k vysokému objemu zakázek a v předložení účetní sestavy a sestavy odběru materiálu z obaloven S. a lomu Z.. Proto finanční úřad přistoupil k výsledku jednatele společnosti K. L. K.. Ten potvrdil spolupráci se žalobcem, pro kterého zajišťoval dopravu subdodavately. Předložil pouze některé z daňových dokladů pro žalobce, obecnou objednávku dopravy na rok 2011,

výdajové doklady od žalobce na úhradu daňových dokladů, ručně psané podklady bez přiřazení ke konkrétní fakturaci. Ze záznamů o době řízení vozidla, které předložil, plyne, že dopravce A. deklaruje v měsících listopad a prosinec 2011 řadu jízd z různého místa odjezdu do místa příjezdu S s přepravovaným nákladem „fréza, beton, recyklát a odpad“. Svědek L. K. k tomu uvedl, že pro žalobce zajišťoval odvoz frézovaného materiálu, zametání a čištění komunikace, odvoz betonu, výkopků a hlíny. Tato zjištění jsou podle žalovaného v přímém rozporu s tvrzením žalobce, že společnost K. zabezpečovala dopravu sypkých materiálů ze S. a Z. na různé stavební akce, přičemž žalobce toto tvrzení dokládá sestavami odběru materiálu ze S.. Svědek totiž potvrzoval přepravu materiálu opačným směrem, než byla tvrzena žalobcem.

27. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí dále vyplývá, že finanční úřad provedl rovněž výslech svědka V. K.. Ten potvrdil spolupráci se společností K. O záznamech předložených svědkem L. K. uvedl, že je vystavovali jeho řidiči a uvedené značky jsou značky jeho vozidel; žalobce nezná. Žalovaný v odvolacím řízení provedl rovněž výslech vedoucího obalovny S. pana F. H. Jeho výpověď však byla velmi obecná. Prohlásil, že do obalovny jezdily společnost K. i dopravce A., ale nepamatoval si, kdo jezdil v předmětných zdaňovacích obdobích. Žalovaný dospěl k závěru, že skutkový stav zjištěný finančním úřadem a žalovaným je v rozporu s tvrzením žalobce, neboť z provedeného dokazování vyplynulo, že společnost K. neměla v předmětných obdobích nákladní vozidla a dopravce A. dovážel do S. na skládku či recyklaci odpadní materiály. Tyto důkazy jsou v rozporu s tvrzením žalobce, že společnost K. pro něj zajišťovala dopravu materiálu ze S. na různé akce, které však nemohl upřesnit. Podle žalovaného tak uvedené provedené důkazní prostředky nepomohly žalobci unést důkazní břemeno, a žalobce proto neprokázal, že vynaložil náklady ve výši 1 250 830 Kč za dopravu na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.
28. Podle žalobcova tvrzení společnost K. pro něj zajišťovala odvoz materiálu z obalovny S. a lomu Z., což mělo vyplývat z výpovědi L. K.. Uvedenou dopravu z obalovny S. měla pro společnost K. zajišťovat společnost A., což podle žalobce vyplývá z výpovědi V. K.. Podle žalobce pak zajištění dopravy pro žalobce společností K. prostřednictvím společnosti A. potvrzuje rovněž výpověď F. H.. Podle názoru soudu však žalobcem uvedené skutečnosti z těchto výpovědí nevyplývají.
29. L. K. ve své výpovědi (protokol ze dne 18. 2. 2015) potvrdil, že ve 4. čtvrtletí 2011 se žalobcem spolupracoval, a že dopravu zajišťoval dodavatelsky. V. K. pak vypověděl (protokol ze dne 15. 6. 2015), že žalobce nezná. Potvrdil, že ve 4. čtvrtletí 2011 obchodoval se společností K. a jednal přitom s L. K.. Společnosti K. poskytl nákladní vozidla, přičemž neví, komu byly služby dále fakturovány. K finančním úřadem předloženým záznamům o době řízení vozidla, bezpečnostních přestávkách a době odpočinku uvedl, že se jednalo o jeho auta a řidiči byli jeho zaměstnanci. Z těchto záznamů předložených dopravcem A. pak jednoznačně vyplývá, že S. je uveden pouze jako „místo příjezdu“. F. H. jako vedoucí provozu na obalovně S. v rámci své výpovědi (protokol ze dne 2. 9. 2015) neuvedl nic, co by prokazovalo žalobcovu verzi skutkových okolností – tvrzení, že společnost K. zabezpečovala dopravu sypkých materiálů ze S. a V. na různé stavební akce. Skutečnosti, které pan H. uvedl, ji naopak zpochybňují.
30. Soud proto ve shodě se žalovaným dospěl k závěru, že žalobce neunesl své důkazní břemeno, které na něj v souladu s výše uvedenými zákonnými ustanoveními přešlo. Uvedené námitky jsou proto podle soudu nedůvodné.

31. Žalobce rovněž napadá skutečnost, že žalovaný neprovedl další výpověď svědka L. K.. Žalovaný v napadeném rozhodnutí vyložil, z jakých důvodů považuje takovou výpověď za nadbytečnou. Žalovaný totiž neshledal rozpor mezi výpověďmi všech tří uvedených svědků navzájem, nýbrž shledal rozpor mezi skutečnostmi, které právě z těchto výpovědí vyplývají, a tvrzením žalobce. Soud přitom ve shodě s tímto posouzením uvádí, že uvedené rozpory nejsou pochybnostmi, pro které by bylo třeba opakovat výslech již jednou vyslechnutého svědka.
32. Soud na základě uvedených skutečností dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, a proto podle § 78 odst. 7 s. ř. s. výrokem pod bodem I žalobu zamítl.
33. Soud výrokem pod bodem II podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení, neboť žalobce nebyl ve věci úspěšný a žalovanému žádné účelně vynaložené náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti v řízení nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 22. listopadu 2019

Olga Stránská
předsedkyně senátu