



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Tomáše Foltase a soudců Mgr. Davida Hipšra a JUDr. Pavla Molka v právní věci žalobce: **P. B.**, zastoupen společností **L A M I R A s.r.o.**, se sídlem Pražská 268/II, Sušice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 21. 12. 2016, č. j. 57 Af 22/2015 - 35,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 21. 12. 2016, č. j. 57 Af 22/2015 - 35, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Dodatečným platebním výměrem ze dne 24. 3. 2015, č. j. 604610/15/2304-50522-402698 (dále také „dodatečný platební výměr“), Finanční úřad pro Plzeňský kraj, Územní pracoviště v Blovicích (dále jen „správce daně“), doměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010 ve výši 26 850 Kč a stanovil mu povinnost uhradit související zákonné penále ve výši 5 370 Kč.

[2] Rozhodnutím ze dne 7. 10. 2015, č. j. 32516/15/5200-10422-711919 (dále jen „rozhodnutí o odvolání“), žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil dodatečný platební výměr.

[3] Podle správních orgánů žalobce neprokázal daňovou uznatelnost výdaje na lesní práce ve výši 175 700 Kč ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro rozhodné období (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Žalobce

tvrdil, že předmětný výdaj vynaložil na potěžební úpravy lesů, které pro něj zajišťoval J. Č. jednající na základě dohody o pracovní činnosti za „firmu X“. Výslech J. Č., který žalobce navrhl, ovšem správní orgány posoudily jako nejednoznačný a nevěrohodný, tedy nezpůsobilý prokázat tvrzení žalobce. Svědek si nevzpomínal na období provedení prací, nevybavoval si jména lidí, nad kterými měl při pracích dohled. Na většinu otázek odpověděl tak, že si nepamatuje a na detaily si nevzpomíná. Správní orgány současně poukázaly na rozpor některých tvrzení svědka se skutečnostmi zjištěnými v daňovém řízení (zejména rozpor mezi tvrzením svědka o datu vystavení dodacího listu a uvolněním využitého tiskopisu do prodeje). Výpověď účetní žalobce, J. Š., taktéž správní orgány neosvědčily jako důkaz prokazující daňovou uznatelnost předmětného výdaje. Z výpovědi této svědkyně neplyne, jaké práce a pro koho měl J. Č. provádět. Ani její osobní účast při předání dokladů a peněz neprokazuje faktické uskutečnění daných prací. Správní orgány dále poukázaly na fakt, že svědek J. S. při výpovědi uvedl, že žalobce nezná, předmětné práce pro něj neprovedl, přičemž J. Č. nikdy nebyl jeho zaměstnancem; podpis na dohodě o pracovní činnosti není jeho. Správní orgány proto uzavřely, že žalobce neunesl důkazní břemeno a nepředložil žádný relevantní důkaz, který by osvědčil, že správcem daně rozporovaný výdaj by byl výdajem ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Správní orgány dále (pro nadbytečnost) odmítly provést žalobcem navrhovaný grafologický posudek stran pravosti podpisu J. S. na dohodě o pracovní činnosti, resp. navrhované dotazy na správu sociálního zabezpečení a zdravotní pojišťovnu stran toho, zda J. S. odváděl za J. Č. odvody. Podle správních orgánů by tyto nemohly osvědčit reálné uskutečnění sporných plnění.

II.

[4] Žalobce podal proti rozhodnutí o odvolání žalobu ke Krajskému soudu v Plzni, který rozhodnutí o odvolání zrušil. Krajský soud přisvědčil žalobní námitce, že správce daně nesprávně vyhodnotil výpovědi J. S. a J. Č.. Výpověď svědka Č. nelze posoudit jako neurčitou. Svědek při své výpovědi popsal jak předmět vykonaných prací tak označil i místa, kde práce proběhly. Pravdivost tvrzení J. Č. potvrdila ostatně i účetní žalobce, J. Š. J. S. pak tvrzení žalobce vyvrátil, když uvedl, že práce neprovedl, J. Č. nebyl nikdy jeho zaměstnancem a žalobce nezná. Vedle sebe tudíž stály dvě vzájemně se vylučující výpovědi. Bylo proto povinností správce daně zjistit, který ze svědků hovoří pravdu a provést žalobcem navržené důkazní prostředky (grafologický posudek a dotaz na správu sociálního zabezpečení a zdravotní pojišťovnu). Správce daně proto nestupoval správně, pokud předmětné důkazní prostředky odmítl provést. Krajský soud dále žalovanému vytkl, že se nezabýval tím, zda předmětné plnění žalobci nedodal namísto J. S. a J. Č. Krajský soud rovněž nesouhlasil s žalovaným v tom, že výdaj ve výši 175 700 Kč byl zcela neúměrný souvisejícímu příjmu. Z těchto důvodů krajský soud rozhodnutí o odvolání zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III.

[5] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále též „stěžovatel“) v zákonné lhůtě kasační stížnost.

[6] Podle stěžovatele správce daně prokázal pochybnosti vyvracející průkaznost a věrohodnost důkazů předložených žalobcem dle § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009

pokračování

Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Důkazní břemeno tak vázlo na žalobci, který již ovšem nebyl schopen prokázat soulad jeho tvrzení se skutečností, tedy rozptýlit pochybnosti správce daně. Výpověď J. Č. je podle stěžovatele nekonkrétní a nevěrohodná. Tento svědek na většinu otázek odpověděl tak, že si přesně nevzpomíná. Tvrzení žalobce, že J. Č. jako zaměstnanec J. S. provedl pro žalobce jím deklarované práce, pak neosvědčila ani účetní žalobce, J. Š. Z její výpovědi není zřejmé, jaké práce a pro koho J. Č. měl provádět. Stěžovatel je proto přesvědčen, že ani v případě znevěrohodnění výpovědi J. S. by nebylo možné dospět k závěru, že žalobce unesl svoje důkazní břemeno. Nebylo proto nutné provádět žalobcem navržené důkazní prostředky (grafologický posudek a dotazy na správu sociálního zabezpečení a zdravotní pojišťovnu). I kdyby totiž bylo zjištěno, že J. S. J. Č. v předmětném období zaměstnával (což je také jediná skutečnost, kterou by bylo případně možné předmětnými důkazními prostředky prokázat), nevedlo by to k závěru, že žalobce své důkazní břemeno unesl a prokázal, že předmětný výdaj byl uplatněn v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Stěžovatel dále nesouhlasil s tím, že bylo povinností správních orgánů posoudit, zda předmětné práce nevykonal pro žalobce ve skutečnosti J. Č., a ani s tím, že pochybnosti správce daně stran úměrnosti daného výdaje by měly být nesprávné. Tyto závěry krajského soudu jsou podle stěžovatele nesprávné. Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl zrušení rozsudku krajského soudu a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení.

IV.

[7] Žalobce se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

V.

[8] 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 a 4 s. ř. s.).

[9] Kasační stížnost je důvodná.

[10] Ze správního spisu vyplývá, že správce daně u žalobce zahájil dne 8. 4. 2013 daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010 (viz protokol č. j. 384220/13/2304-05401-401805). Výzvou ze dne 10. 9. 2013, č. j. 1406512/13/2304-05401-401805, správce daně vyzval žalobce, aby prokázal, že výdaj na lesní práce ve výši 175 700 Kč na základě výdajového pokladního dokladu č. HV 41 ze dne 19. 3. 2010, kterým byla uhrazena faktura přijatá č. 28/03/2010, byl uplatněn v souladu s § 24 zákona o daních z příjmů. V reakci na tuto výzvu žalobce v podání ze dne 3. 10. 2013 (č. j. 1530069/13) uvedl, že v roce 2009 prováděl v lesích obcí Louňová, Chlum a Ždírec těžbu dřeva. Po této těžbě bylo nutné vykonat potěžební úpravy. Většina těchto potěžebních úprav probíhala v obci Louňová a měla je pro žalobce provést „firma X“, za kterou jednal J. Č., který také následně převzal platbu za zakázku. J. Č. své oprávnění jednat za daný subjekt prokázal dohodou o pracovní činnosti. Žalobce k vyjádření předložil kopie výdajového pokladního dokladu, dodacího listu a objednávky, kopii dohody o pracovní činnosti uzavřené mezi J. Č. a J. S. a navrhl provedení výslechu J. Č.

[11] J. Č. byl správcem daně vyslechnut dne 29. 10. 2013. Do protokolu č. j. 1549768/13/2304-05401-401805 uvedl, že s žalobcem se zná dlouho. Obchodní spolupráce mezi nimi vznikla, když pracoval u „firmy X“. Je ovšem možné, že zde byla již předchozí obchodní spolupráce, ale to si přesně nevzpomíná. Obchodní vztahy probíhaly v letech 2009 a 2010, přesně si již nevzpomíná. Práce byly domluveny ústně s majitelem „firmy X“. Jednalo se o potěžební úpravy (svoz klestu, nějaká oplocenka, zahrnování příjezdových cest), pravděpodobně v Louňové, Chlumu, Ždírci a okolí (přesné lokality svědek nemohl určit). Práce zajišťoval J. Č. a lidé, které zajistil J. S., nad kterými J. Č. vykonával dohled. Pracím bylo fakticky přítomno 6 až 10 lidí. Tyto dovezl J. S.. J. Č. je znal jenom od vidění. K dispozici měli lesní traktor, na detaily si však nevzpomíná. Na otázku, kdy byly práce vykonávány, svědek odpověděl: *„Předpokládám v 2010, v jakých měsících si z hlavy nevzpomenu. V červenci, v červnu, přesně si nevzpomínám. Nebo jestli to bylo v lednu, tuším, že v lednu, nejsem si jistý.“* K předložené faktuře a k dodacímu listu J. Č. uvedl, že oba doklady vystavil on dne 19. 3. 2010, kdy tyto i předal žalobci. Úhrada proběhla v hotovosti. Byl jí přítomen J. Č., žalobce a účetní žalobce. Na jakém konkrétním místě byly peníze předány, nevěděl.

[12] Správce daně výzvou k poskytnutí informací zjistil, že tiskopis dodacího listu předložený žalobcem byl vyroben až v roce 2012; do prodeje se dostal po 6. 8. 2012 (viz odpověď obchodní společnosti Typos, tiskařské závody, s.r.o. ze dne 1. 11. 2013, č. j. 1638189/13). Dožádáním dále správce daně zjistil, že J. S. od počátku své podnikatelské činnosti nepodal daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob ani k dani z přidané hodnoty a je pro správce daně trvale nekontaktní.

[13] Správce daně seznámil dne 18. 12. 2013 žalobce s výsledkem kontrolního zjištění, ve kterém dospěl k závěru, že žalobcem poskytnuté důkazy neprokazují daňovou uznatelnost předmětného výdaje ve výši 175 700 Kč. Daňový subjekt (žalobce) neprokázal, na co konkrétně výdaj vynaložil, ani neprokázal, že to, na co výdaj vynaložil, mu bylo skutečně poskytnuto.

[14] Žalobce v rámci svého vyjádření k výsledku kontrolního zjištění ze dne 8. 1. 2014 označil závěry správce daně za spekulativní a k potvrzení svých tvrzení navrhl výslech J. S. a J. Š. (účetní).

[15] Výslech J. S. proběhl dne 17. 4. 2014 a jeho průběh byl zanesen do protokolu č. j. 873457/14/2304-05401-403444. Svědek uvedl, že žalobce nezná, podpis a razítko na faktuře, dodacím listu, výdajovém pokladním dokladu a dohodě o pracovní činnosti nejsou jeho (svědkovi je známo, že doklady vystavil J. Č.). Předmětné práce svědek neprovedl a ani neví, kdo a kdy tyto vykonal. Peníze za práce svědek neobdržel. J. Č. zná; svědek pro něj brigádně pracoval v kovošrotu ve Škvořeticích za stravu a bydlení. Žalobce a jeho zmocněnec, kteří byli výslechu přítomni, neměli na svědka žádné otázky.

[16] Stejného dne správce daně provedl výslech účetní žalobce, J. Š. Ta uvedla, že (vedle činnosti účetní) vykonávala potěžební úpravy lesa pro obchodní společnost LESOIL s.r.o., IČO: 29095671 (žalobce byl v rozhodné době jejím společníkem a jednatelem). Stejně práce pak vykonávala i pro žalobce – konkrétně se osobně podílela na čtyřech potěžebních úpravách lesů. Jedné z těchto prací byl přítomen J. Č.. Žalobce a J. Č. spolu uzavírali obchody týkající se potěžebních úprav lesů. Na dokladech bylo razítko J. S., kterého J. Č.

pokračování

zastupoval. Práce proběhly v březnu 2010. Většina byla vykonána v Louňové. Svědkyně byla osobně přítomna předání platby za dané služby; předání proběhlo v březnu roku 2010 v její kanceláři a byl mu přítomen ještě žalobce a J. Č.. Pokladní doklady podepsal J. Č. (žalobce sdělil, že J. Č. zastupuje J. S. na základě plné moci). J. S. svědkyně nezná.

[17] Výzvou ze dne 24. 6. 2014, č. j. 1306965/14/2304/05401-401805, správce daně žalobce vyzval k odstranění pochybností stran toho, zda byly předmětné služby dodány osobou uvedenou na dokladech (J. S.) a zda skutečně došlo k fyzickému uskutečnění plnění. Správci daně vznikly pochybnosti i stran toho, zda osoba uvedená na daňovém dokladu převzala úhradu za deklarované plnění. Provedené výsledky podle správce daně pochybnosti o daňové uznatelnosti výdaje neodstranily.

[18] V odpovědi na výzvu žalobce uvedl, že svědek S. při výslechu lhal. Navrhl provedení grafologického posudku za účelem osvědčení, zda dohodu o pracovní činnosti podepsal J. S., či nikoliv. Dále navrhl, aby správce daně dotazem na příslušnou zdravotní pojišťovnu a správu sociálního zabezpečení zjistil, zda J. S. platil odvody za J. Č., resp. zda ho zaměstnával.

[19] Dne 4. 9. 2014 správce daně seznámil žalobce s upraveným výsledkem kontrolního zjištění. Tento byl následně zapracován do zprávy o daňové kontrole č. j. 1650590/14/2304--60561-401805, která byla s žalobcem projednána dne 19. 3. 2015. Správce daně nadále setrval na názoru, že žalobce neprokázal daňovou uznatelnost předmětného výdaje na lesní práce. Grafologický posudek správce daně označil za nadbytečný a irrelevantní důkazní prostředek; k dispozici je celá řada dalších důkazů. Správci daně nadto byla poskytnuta pouze kopie dohody o pracovní činnosti, na které je navíc podpis překryt razítkem. Za nadbytečný označil správce daně i návrh žalobce na učinění dotazu stran toho, zda J. S. platil odvody za J. Č.. Skutečnost, zda J. S. za J. Č. odváděl předmětné platby, není způsobilá prokázat ničeho o faktickém uskutečnění daných prací. Správce daně proto uzavřel, že nebylo prokázáno faktické uskutečnění plnění osobou uvedenou na dokladu ani nebylo prokázáno faktické uskutečnění plnění tak, jak bylo uvedeno na dokladu.

[20] Na základě daňové kontroly správce daně vydal dodatečný platební výměr, kterým žalobci doměřil daňovou povinnost a sdělil mu povinnost uhradit související penále. Odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru bylo zamítnuto žalovaným výše identifikovaným rozhodnutím o odvolání. Žalovaný označil veškeré odvolací námitky žalobce za nedůvodné a ztotožnil se s názorem prvostupňového správce daně, že žalobce neprokázal vykonání předmětných prací v deklarovaném rozsahu a od deklarovaného dodavatele. Žalobce napadl rozhodnutí o odvolání žalobou, na základě které krajský soud uvedené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[21] Stěžovatel v kasační stížnosti primárně namítal, že správce daně prokázal pochybnosti vyvracející průkaznost a věrohodnost důkazů předložených žalobcem. Důkazní břemeno tak vážlo na žalobci, který již ovšem nebyl schopen prokázat soulad jeho tvrzení se skutečností, tedy rozptýlit pochybnosti správce daně. Tuto námitku shledal zdejší soud důvodnou.

[22] Podle § 92 odst. 3 daňového řádu „*Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.*“

[23] Podle § 92 odst. 4 daňového řádu „*Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.*“

[24] Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu: „*Správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.*“

[25] Výkladem těchto ustanovení, resp. rozložením důkazního břemene v daňovém řízení se Nejvyšší správní soud opakovaně zabýval. Odkázat lze například na rozsudek ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013 - 66, ve kterém zdejší soud popsal rozložení důkazního břemene následovně: „*Daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má jednak povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení) a jednak povinnost toto své tvrzení prokázat (břemeno důkazní). [...] Svá tvrzení daňový subjekt prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (srov. např. rozsudky NSS ze dne 26. 9. 2012, č. 8 Afs 14/2012 - 65, ze dne 30. 1. 2008, č. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 16. 7. 2009, č. 1 Afs 57/2009 - 83, nebo ze dne 8. 7. 2010, č. 1 Afs 39/2010 - 124). I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní, respektive § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. 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 „vážné a důvodné pochyby“ (srov. cit. rozsudek č. 2 Afs 24/2007 - 119). Správce daně je proto povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své zákonné důkazní břemeno (rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2008, č. 9 Afs 30/2008 - 86). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. cit. rozsudky NSS č. 1 Afs 39/2010 - 124, či č. 2 Afs 24/2007 - 119).*“ K obdobným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud i např. v rozsudcích ze dne 30. 9. 2015, č. j. 2 Afs 193/2015 - 70, ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013 - 49, ze dne 14. 12. 2016, č. j. 4 Afs 179/2016 - 60, či ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011 - 62.

[26] Podle názoru zdejšího soudu správce daně v projednávané věci v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu označil konkrétní skutečnosti, na jejichž základě znevěrohodnil žalobcem předložené evidence a další důkazy. Správce daně zejména poukázal na fakt, že žalobcem předložený dodací list je datován dnem 19. 3. 2010, ačkoliv tiskopis tohoto dodacího listu byl vyroben a do prodeje uvolněn až v roce 2012 (viz odpověď obchodní společnosti Typos, tiskařské závody, s.r.o.), jakož i na fakt, že v něm

pokračování

není jako odběratel uveden žalobce, nýbrž obchodní společnost LESOIL s.r.o. Jako další pochybnosti správce daně označil nesoulad adresy trvalého pobytu J. Č. uvedené na dohodě o pracovní činnosti s jeho skutečnou adresou trvalého pobytu, uvedení nesprávné adresy J. S. na razítku. Správce daně poukázal i na to, že J. S. v rozhodné době nepodal žádná daňová přiznání a na adrese trvalého bydliště se nezdržoval (výzvy správce daně ze dne 10. 9. 2013, č. j. 1406512/13/2304-05401-401805, ze dne 24. 6. 2014, č. j. 1306965/14/2304-05401-401805, a protokol o seznámení se s výsledkem kontrolního zjištění č. j. 1721557/13/2304-05401-401805).

[27] Důkazní břemeno tedy přešlo na žalobce, který měl (trval-li nadále na daňové uznatelnosti výdaje) pochybnosti správce daně vyvrátit a prokázat, že předmětný výdaj byl uplatněn v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Bylo proto na žalobci, aby předložil či navrhl důkazní prostředky způsobilé osvědčit, že došlo k faktickému vynaložení deklarovaného výdaje, tj. že výdaj byl vynaložen v deklarované výši právě za deklarované plnění (srov. rozsudky zdejšího soudu ze dne 12. 9. 2013, č. j. 9 Afs 51/2012 - 38, ze dne 10. 2. 2005, č. j. 2 Afs 90/2004 - 70, ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 - 72, ze dne 10. 8. 2006, č. j. 2 Afs 210/2005 - 89, ze dne 26. 1. 2011, č. j. 5 Afs 24/2010 - 117, ze dne 9. 6. 2016, č. j. 9 Afs 44/2016 - 40, jakož i nálezy Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, publ. pod č. 130/1996 Sb. a č. 33/1995 Sb. ÚS, a ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05).

[28] K prokázání svých tvrzení žalobce správci daně poskytl kopie výdajového pokladního dokladu, dodacího listu, objednávky a dohody o pracovní činnosti. Pouhým předložením těchto dokladů ovšem žalobce své důkazní břemeno neunesl, neboť tyto neprokazují, že k předmětné transakci fakticky došlo tak, jak je v nich uvedeno. Nadto byly některé z těchto dokladů správcem daně zpochybněny (viz výše). Pochybnosti správce daně pak nerozptýlila ani žalobcem navržená svědecká výpověď J. Č., kterého správce daně vyslechl dne 29. 10. 2013 (viz shora rekapitulovaný protokol č. j. 1549768/13/2304-05401-401805).

[29] Správní orgány dospěly k závěru, že tento výslech není způsobilý prokázat tvrzení žalobce. Krajský soud naopak dospěl k závěru, že výslech J. Č. žalobcova tvrzení prokázal a na jeho základě by bylo možné předmětný výdaj uznat za daňově účinný.

[30] Nejvyšší správní soud se s uvedeným závěrem krajského soudu neztotožnil a naopak plně přisvědčil stěžovateli.

[31] I podle názoru zdejšího soudu je výpověď uvedeného svědka nevěrohodná a nekonkrétní, a nelze ji proto označit za důkaz osvědčující daňovou uznatelnost sporného výdaje (viz rozsudky zdejšího soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 8 Afs 22/2010 - 55, ze dne 14. 6. 2007, č. j. 5 Afs 104/2006 - 73 atp.). Svědek na většinu otázek odpověděl v obecné rovině; na většinu podstatných okolností si nevzpomínal. Svědek nedokázal specifikovat ani začátek obchodní spolupráce se žalobcem, ani to, v jakých letech obchodní spolupráce probíhala. Nepamatoval si přesně ani to, kde práce probíhaly. Mj. uvedl, že „Myslím, že to bylo v Louňové, Chlumu a okolí, přesně si toto nepamatuji“; „Bylo to v lokalitách Louňová, Chlum, asi Ždírec a okolí“; „V Louňové, v Chlumu, tuším, že ve Ždírci, bylo tam v těch lokalitách. Přesně lokality nemohu určit.“ Stran charakteru vykonávaných prací svědek

rovněž neposkytl jednoznačnou odpověď („*potřebné úpravy, abych to lépe specifikoval, svoz klestu, nějaká oplocenka, zahrnování příjezdových cest, [...] přesně si to nevybavuji*“). Svědek měl nadto vykonávat dozor nad osobami, které měly předmětné práce provádět, tyto osoby však nedokázal nijak blíže identifikovat. Svědek přesvědčivě nezodpověděl ani otázku, kdy měly předmětné práce (potřebné úpravy) pro žalobce probíhat („*Předpokládám v 2010, v jakých měsících si z hlavy nevzpomenu. V červenci, v červnu, přesně si nevzpomínám. Nebo jestli to bylo v lednu, tuším, že v lednu, nejsem si jistý.*“). Otázku stran dostupnosti potřebné techniky svědek taktéž správci daně uspokojivě nezodpověděl, když sdělil, že „*Tuším, že tam byl nějaký traktor, na detaily si nevzpomínám. Kdo zajišťoval traktor, to nemohu říci, jezdil tam s ním nějaký brigádník od S.. Byl tam k dispozici lesní traktor.*“ Svědek neposkytl jednoznačné odpovědi ani stran fakturace a předání platby. Přehlédnout nelze ani fakt, že J. Č. při svém výsledku uvedl prokazatelně nepravdivé údaje. Svědek např. tvrdil, že dodací list vystavil a předal žalobci v roce 2010. V daňovém řízení však bylo zjištěno, že tiskopis předmětného dodacího listu byl vyroben a uvolněn do prodeje až v roce 2012.

[32] Ani tvrzení účetní žalobce J. Š., že při jedné z potřebných úprav viděla J. Č., nevyvrací pochybnosti správce daně stran toho, jaké práce a pro koho J. Č. měl provádět (zejména zda se mělo jednat o práce prováděné pro obchodní společnost LESOIL s.r.o., nebo pro žalobce). Rozhodnou váhu pak nelze přikládat ani tvrzení svědkyně, že byla přítomna předávání dokladů a platby mezi žalobcem a J. Č.. Ani tato skutečnost totiž není způsobilá prokázat tvrzení žalobce, že J. Č. jako zaměstnanec J. S. provedl pro žalobce jím deklarované práce, resp. že žalobcem deklarovaný výdaj ve výši 175 700 Kč byl vynaložen na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[33] Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se stěžovatelem i v tom, že nebylo nutné provádět žalobcem navržené důkazní prostředky, kterými žalobce cílil na ověření pravdivosti tvrzení J. S., že J. Č. nebyl jeho zaměstnancem (grafologický posudek týkající se podpisu na dohodě o pracovní činnosti a dotazy na správu sociálního zabezpečení a zdravotní pojišťovnu, zda J. S. odváděl za J. Č. odvody). I podle názoru zdejšího soudu by jejich provedení nemohlo osvědčit reálné uskutečnění sporných plnění. Ty by mohly znevěrohodnit výpověď J. S.; nebyly by už ovšem způsobilé prokázat žalobcova tvrzení. Správní orgány proto postupovaly správně, pokud je odmítly provést pro nadbytečnost. Tento svůj závěr přitom správní orgány náležitě odůvodnily (viz nálezy Ústavního soudu ze dne 24. 2. 2004, sp. zn. I. ÚS 733/01, ze dne 29. 6. 2004, sp. zn. III. ÚS 569/03, ze dne 30. 6. 2004, sp. zn. IV. ÚS 570/03, ze dne 16. 6. 2005, sp. zn. II. ÚS 418/03 atp.).

[34] Podle zdejšího soudu nelze aprobovat ani závěr krajského soudu, že bylo na správci daně, aby se (za situace, že s předmětnými plněními neměl nic společného J. S.) zabýval otázkou, zda předmětná plnění nedodal žalobci J. Č.. Vzhledem k tomu, že žalobce v průběhu daňového řízení netvrdil, že mu předmětné služby poskytl J. Č. (naopak setrvale uváděl, že J. Č. jednal pro J. S., který byl poskytovatelem služeb), nebylo povinností správních orgánů konstruovat různé varianty dodání předmětných služeb a následně vyhledávat důkazní prostředky, které by tyto možné varianty potvrdily, nebo vyvrátily. Daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací. Správce daně není povinen aktivně vyhledávat důkazní prostředky svědčící ve prospěch daňového subjektu (srov. usnesení Ústavního soudu ze dne 6. 11. 2002, sp. zn. IV. ÚS 487/02, a ze dne

pokračování

25. 10. 2002, sp. zn. IV. ÚS 298/02, rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 - 125, č. 1022/2007 Sb. NSS, či ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 5/2005 - 58). Zmínit v této souvislosti lze i stěžovatelem akcentovaný rozsudek zdejšího soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 - 73, podle kterého v případech, kdy daňový subjekt prokazuje, že daňově uznatelný výdaj skutečně nastal, avšak za jiných okolností, než je uvedeno na daňovém dokladu, je vyžadována procesní aktivita daňového subjektu a na jím předložené důkazní prostředky jsou kladeny poměrně přísné nároky: *„pokud daňový subjekt jednoznačně prokáže, že deklarovaný výdaj skutečně nastal, byť za jiných okolností, nežli je uvedeno na daňovém dokladu je možné jej v souladu se zásadou materiální pravdy uznat za výdaj vynaložený v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Je však nutno si uvědomit, že se jedná o situaci krajní, kdy standardní zákonem předpokládaný způsob uplatnění výdaje nebyl daňovým subjektem dodržen. Pokud chce eliminovat důsledky svého pochybení, musí vynaložení výdaje prokázat jednoznačným, transparentním způsobem, tedy uvést a dokázat veškeré skutečné okolnosti týkající se předmětného výdaje, které budou v souladu s ostatními zjištěnými údaji a budou vytvářet přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci. Součástí takového objasnění skutečného stavu věci je i logické vysvětlení, z jakých důvodů došlo k mylnému uvedení některé z podstatných náležitostí účetního dokladu.“*

[35] Stejně tak Nejvyšší správní soud (na rozdíl od krajského soudu) považuje za správnou úvahu správce daně stran neúměrnosti výdaje ve vztahu k souvisejícímu příjmu, resp. k reálnému objemu prací. Žalobce tvrdil, že výdaj ve výši 175 700 Kč byl vynaložen na úpravy lesa po jím provedené těžbě dřeva v roce 2009. Většina těchto potěžebních úprav byla podle žalobce provedena v Louňové. V daňovém řízení však bylo zjištěno, že v obci Louňová žalobce v roce 2009 vytěžil pouze 21,4 m³ dřeva. Správce daně proto pojal zcela oprávněné pochybnosti o pravdivosti tvrzení žalobce, že většina z částky 175 700 Kč byla vynaložena na úpravu lesů po takto nerozsáhlé těžbě dřeva.

[36] Ze všech výše uvedených důvodů proto Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení, ve kterém je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[37] Nejvyšší správní soud ve věci rozhodl v souladu s ust. § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání.

[38] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 16. srpna 2017

JUDr. Tomáš Foltas
předseda senátu