



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Tomáše Langáška (soudce zpravodaj), soudce JUDr. Filipa Dienstbiera a soudkyně Mgr. Sylvie Šiškeové v právní věci žalobce: **M. V.**, zastoupený JUDr. Petrem Vaňkem, advokátem, sídlem Na Poříčí 12, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. června 2016 č. j. 29325/16/5200-10422-711473, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 22. listopadu 2019 č. j. 46 Af 22/2016 - 35

t a k t o :

- I. Kasační stížnost žalobce **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení případu

[1] Předmětem podnikání žalobce je doprava a zemní práce. Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) zahájil dne 25. dubna 2014 daňovou kontrolu žalobce na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011. V průběhu daňové kontroly správci daně vznikly pochybnosti týkající se nákladů žalobce vynaložených na základě faktur, které vystavila společnost KAMAX Račice s.r.o. (dále jen „KAMAX“). Žalobce uvedl, že tato společnost pro něj zajišťovala dopravu sypkých materiálů sklápěcími vozy.

[2] Na návrh žalobce vyslechl správce daně jednatele společnosti KAMAX pana Lubomíra Kaminiecki a zástupce jejího dodavatele V. K.

[3] Dodatečným platebním výměrem ze dne 30. června 2015 č. j. 3059468/15/3109-50523-202246 správce daně doměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011 ve výši 187 620 Kč a zároveň mu uložil povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 37 524 Kč. Dospěl totiž k závěru, že žalobce nedoložil žádné ověřitelné důkazní prostředky k faktuře vystavené společností KAMAX, neprokázal tedy, že náklady vynaložené na základě této faktury skutečně souvisely s dosažením, zajištěním či udržením zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

[4] Žalobce podal proti dodatečnému platebnímu výměru odvolání. V rámci odvolacího řízení správce daně vyslechl pana F. H., který pracoval jako vedoucí obalovny Stašov, z níž měla společnost KAMAX pro žalobce odvážet materiál.

[5] Rozhodnutím označeným v návěti žalovaný odvolání žalobce zamítl. Poukázal na to, že svědek Kaminiecki uváděl, že pro žalobce prostřednictvím V. K. zajišťoval zametání a odvoz frézovaného materiálu, betonu, hlíny v ulici Tyršova v Hořovicích, zatímco žalobce tvrdil, že společnost KAMAX pro něj zajišťovala dopravu sypkých materiálů sklápěcími vozy z lomů Stašov a Zaječov. Navíc svědek K. uváděl, že se žalobcem spolupracoval i na konci roku 2011, nicméně správce daně zjistil, že společnosti KAMAX za toto období nevykazovala ekonomickou činnost a nepodala přiznání k dani z přidané hodnoty. Dále existují rozpory mezi fakturami vystavenými společností KAMAX a fakturami vystavenými jejím dodavatelem V. K., v jehož výpovědi žalovaný rovněž identifikoval jisté nesrovnalosti a který za rok 2011 nepodal přiznání k dani z přidané hodnoty. Výpověď F. H., který uváděl, že pro žalobce jezdilo mnoho dopravců včetně společnosti KAMAX, je v rozporu s výpovědí Lubomíra Kaminiecki, jenž tvrdil, že společnost KAMAX potřebovala dodavatele, protože neměla vlastní vozidla. Ani dokumentace z obalovny Stašov tvrzení žalobce neprokazuje, neboť v ní není uvedeno, kdo uskutečňoval přepravu materiálu. Žalovaný též zdůraznil, že žalobce ani na výzvu správce daně neuvedl žádné podrobnosti o deklarovaných výdajích a dodávkách, které jimi měly být hrazeny. Opakovaný výslech Lubomíra Kaminiecki žalovaný považoval za nadbytečný, žalobce se prvního výslechu tohoto svědka zúčastnil a mohl mu klást otázky.

[6] Rozsudkem označeným v návěti Krajský soud v Praze (dále jen „krajský soud“) zamítl žalobu proti rozhodnutí žalovaného. Konstatoval, že správce daně své pochybnosti o údajích v daňovém přiznání žalobce dostatečně specifikoval. Krajský soud se ztotožnil s názorem žalovaného, že žalobci se nepodařilo prokázat provedení služeb (dopravy) společností KAMAX tak, jak žalobce tvrdil. Důkazy navržené žalobcem správce daně i žalovaný zpochybnili a svůj názor dostatečně odůvodnili. Krajský soud posoudil tvrzení žalobce, že společnost KAMAX pro něj zajišťovala odvoz materiálu z obalovny Stašov a lomu Zaječov, což pro ni měl zajistit dopravce K. Dle názoru krajského soudu však tyto skutečnosti z provedeného dokazování nevyplývají, žalobce tedy v daňovém řízení neunesl důkazní břemeno. Na závěr krajský soud uvedl, že rozpory ve výpovědích svědků nejsou důvodem pro opakovaný výslech Lubomíra Kaminiecki, který žalobce v rámci odvolacího řízení navrhoval.

II. Kasační stížnost a průběh řízení o ní

[7] Žalobce (dále též „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. Namítal, že krajský soud zcela nesprávně vyhodnotil důkazy. Svědci totiž poskytnutí plnění potvrdili, což stěžovatel považuje za podstatné. Krajský soud vůbec nezmiňoval záznamy z obalovny Stašov. To, že svědci uváděli dopravu materiálu na obalovnu, nevylučuje další dopravu z obalovny dále, a naopak. Svědek H. si vzpomněl na stěžovatele i na společnost KAMAX a jejího jednatele, jeho výpověď byla zcela konkrétní. V případě přetrvávajících pochybností měl žalovaný provést dodatečný výslech svědka Kaminieckého, který stěžovatel navrhoval po seznámení s výsledky odvolacího řízení. Stěžovatel neshledává rozpor mezi svým tvrzením a výpověďmi svědků. Dodavatel předložil doklady od subdodavatele a potvrdil služby provedené pro stěžovatele. Žalovaný nezpochybnil náležitou obezřetnost a dobrou víru stěžovatele. Krajský soud opomenul důkazní prostředky předložené stěžovatelem již v průběhu kontroly a nezabýval se námitkou stran použití přijatých zdanitelných plnění od dodavatele KAMAX pro ekonomickou činnost stěžovatele. Stěžovatel předložil formálně bezvadné daňové doklady prokazující přijetí předmětných plnění i poskytnutí plnění na výstupu. Má za to, že tyto doklady a výslechnutí svědci dostatečně prokazují oprávněnost předmětných nákladů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Upozornil, že bezvadná faktura je sama o sobě důkazem prokazujícím přijetí plnění od deklarovaného dodavatele, a odkázal na rozsudek Soudního dvora Evropské unie ve věci C-277/14 *PPUH Stehcomp*. Dále odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu a zdůraznil, že splnil svou důkazní povinnost, neboť předložil účetnictví, přičemž správce daně neprokázal jeho nevěrohodnost, neprůkaznost nebo nesprávnost, nepopřel ani, že stěžovatel jednal v dobré víře. Po stěžovateli nelze požadovat prokázání skutečností týkajících se daňových povinností jiného daňového subjektu.

[8] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že krajský soud ve svém rozsudku srozumitelně vysvětlil, proč svědecké výpovědi neprokazují tvrzení stěžovatele, a že závěry soudu odpovídají spisovému materiálu. Stěžovatel předložil pouze daňové a účetní doklady, sám nedokázal svá tvrzení specifikovat, jinou dokumentaci nevedl. Svědci potvrdzovali dopravu z jiných míst a jiných materiálů, než jak uváděl stěžovatel. Rozpory mezi svědeckou výpovědí a tvrzením daňového subjektu nejsou důvodem pro opakování výslechu svědka. Žalovaný dále upozornil, že stěžovatel neupřesnil, jaký důkaz měl krajský soud opomenout. Přesvědčení stěžovatele, že daňové doklady jsou dostatečným důkazním prostředkem, je nesprávné, trvají-li pochybnosti o tom, co bylo předmětem dopravy a odkud a kam měla být doprava provedena. Dokumentace z obalovny potvrzuje pouze konečné odběratele, dopravci v ní uvedeni nejsou. Navíc ani jeden z dotčených dodavatelů z údajně realizovaných služeb nepřiznal a neodvedl daň z přidané hodnoty. Konstrukce důkazního břemene je v souladu s judikaturou Soudního dvora. Po zpochybnění předloženého účetnictví přešlo důkazní břemeno zpět na stěžovatele. Stěžovateli nebylo vytýkáno, že neunesl důkazní břemeno ve vztahu k daňové povinnosti jiného subjektu.

[9] Stěžovatel v replice k vyjádření žalovaného zopakoval, že svou důkazní povinnost splnil. Materiály, o kterých hovořili svědci, jsou sypkými materiály, které uváděl stěžovatel. Dokumentace z obalovny též odpovídá tvrzení stěžovatele, neboť jsou v ní uvedeni jeho odběratelé. Stěžovatel zajišťoval dopravu na obalovnu i z obalovny na stavby,

rozpory vznikly jen v důsledku nepřesné formulace ze strany stěžovatele. Žalovaný pominul souvislosti mezi jednotlivými důkazy. To, že dodavatelé stěžovatele nesplnili své daňové povinnosti, nemůže jít k tíži stěžovatele.

III. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[10] Nejvyšší správní soud kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že není důvodná.

[11] Podle § 24 odst. 1 věty první zákona o daních z příjmů se pro zjištění základu výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.

[12] Podle § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, prokazuje daňový subjekt *všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních*. Dokazování v daňovém řízení tedy není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. února 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 - 125, č. 1022/2007 Sb. NSS). Pro odečtení výdajů od základu daně podle výše citovaného § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů je daňový subjekt povinen prokázat nejen, že příslušné výdaje skutečně vynaložil, ale též to, že je vynaložil za účelem dosažení, zajištění či udržení svých zdanitelných příjmů (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. května 2007 č. j. 9 Afs 30/2007 - 73). Důkazní povinnost daňového subjektu se vztahuje i na faktickou stránku plnění ovlivňujícího základ daně, tedy na prokázání jeho skutečné realizace (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. dubna 2008 č. j. 7 Afs 18/2008 - 48). Daňový subjekt se nemůže zprostit své důkazní povinnosti poukazem na § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, podle něhož 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*. Jinými slovy, „*jestliže daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení jím tvrzené skutečnosti, nelze s odkazem na toto ustanovení dovozovat, že je to naopak správce daně, kdo byl povinen tyto skutečnosti prokazovat za stěžovatele; přitom v případě, že tak neučinil dospět k závěru, že rozhodnutí správního orgánu bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. dubna 2006 č. j. 5 Afs 40/2005 - 52). Správce daně nemá ani povinnost „*prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenávány 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*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. ledna 2008 č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS).

[13] Pro prokázání oprávněnosti odečtení výdajů od základu daně nemůže postačovat formálně bezvadný daňový doklad, pokud jsou pochybnosti o jeho souladu se skutečností. Jak již Nejvyšší správní soud uvedl výše, povinností daňového subjektu je prokázat skutečnou realizaci plnění ovlivňujícího základ daně. Pokud není postaveno na jisto, komu a za jakým účelem daňový subjekt posuzovanou částku zaplatil, nelze určit, zda šlo o výdaj vynaložený za účelem dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů. Pokud správce

pokračování

daně zpochybní doklady, které daňový subjekt předložil, je daňový subjekt povinen nabídnout další důkazy, které jeho tvrzení prokazují.

[14] V rozsudku ze dne 22. října 2015 ve věci C-277/14 *PPUH Stehcemp*, na který stěžovatel odkazoval, Soudní dvůr EU vykládal šestou směrnici Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně. Projednávaný případ se však týká daně z příjmů, přičemž přímé daně nejsou právem Evropské unie harmonizovány. Nejvyšší správní soud navíc zastává i ve vztahu k dani z přidané hodnoty stanovisko, že formálně bezvadná faktura pro přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty nestačí, pokud správce daně relevantně zpochybní údaje v ní uvedené (srov. především usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 11. března 2020 č. j. 1 Afs 334/2017 - 57, kterým byla Soudnímu dvoru EU v tomto směru položena předběžná otázka).

[15] V projednávané věci žalovaný zpochybnil údaje vyplývající z účetních a daňových dokladů, které stěžovatel dovodil, především na základě rozporů mezi tvrzením stěžovatele a výpověďmi svědků stran obsahu poskytovaných služeb (místa plnění a přepravovaného materiálu). Nejvyšší správní soud konstatuje, že žalovaný své důkazní břemeno ve smyslu výše citovaného § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu unesl, a bylo tak na stěžovateli, aby jeho pochybnosti vyvrátil a předložil důkazy, které by prokázaly oprávněnost odečtu nákladů uhrazených společností KAMAX od základu daně.

[16] Stěžovatel ve své argumentaci především trvá na tom, že svědci vyslechnutí v daňovém řízení jeho tvrzení potvrdili. Jeho námitky tak směřují do skutkových závěrů krajského soudu, resp. do hodnocení provedených důkazů. Nejvyšší správní soud v této souvislosti zdůrazňuje, že je to především krajský soud, který je oproti kasačnímu Nejvyššímu správnímu soudu soudem nalézacím a je povolán zhodnotit napadené správní rozhodnutí v tzv. plné jurisdikci, včetně otázek skutkových, o nichž si sám učiní úsudek. Intervence ze strany kasačního soudu je v tomto ohledu výjimečná a omezuje se na vady řízení a dokazování ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. [viz např. rozsudek č. j. 6 As 256/2016-79 z 1. března 2017, bod 21, rozsudek č. j. 6 Afs 94/2018 - 52 z 30. května 2018, bod 25, rozsudky z 20. prosince 2018 č. j. 6 Afs 283/2018 - 39, bod 9, č. j. 6 Afs 295/2018 - 39, bod 5 a 6 Afs 306/2018 - 40, bod 13, rozsudek č. j. 6 Afs 354/2018 - 23 z 13. února 2019, bod 9, a jiné).

[17] Žádné takové vady Nejvyšší správní soud nezjistil. Krajský soud řádně přezkoumal všechny okolnosti zjištěné v daňovém řízení a vysvětlil, z jakých důvodů není možné svědecké výpovědi považovat za důkazy potvrzující to, že stěžovatel deklarované výdaje skutečně vynaložil za účelem dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Stěžovatel na tuto argumentaci krajského soudu nijak nereagoval, pouze trval na tom, že důkazní břemeno unesl. Nejvyšší správní soud však souhlasí s krajským soudem v tom, že za situace, kdy ze svědeckých výpovědí vyplývá, že společnost KAMAX pro stěžovatele odvážela materiál ze staveniště v Hořovicích, zatímco stěžovatel tvrdil, že jej dopravovala z lomů Stašov a Zaječov, nelze uzavřít, že svědci potvrdili poskytnutí dodávek tak, jak deklaroval stěžovatel. Tvrzení stěžovatele v replice, že zajišťoval dopravu na obalovnu Stašov i z této obalovny na stavby, považuje Nejvyšší správní soud za účelové, neboť neodpovídá jeho dřívější argumentaci. V žalobě totiž

stěžovatel uváděl, že společnost KAMAX pro něj provedla službu „*v souvislosti s odvozem materiálu z Obalovny Stašov a Lomu Zaječov*“, o dopravě na tato místa se nezmínil ani v daňovém řízení. Navíc toto tvrzení stále odporuje výpovědím svědků, kteří uváděli pouze dopravu z Hořovic. Ve zbytku lze odkázat na zjištění krajského soudu uvedená v bodech 26–29 napadeného rozsudku, která zde není nutné opakovat a s nimiž se Nejvyšší správní soud zcela ztotožňuje. Lze pouze doplnit, že to, že nějaký důkaz nevyvrací stěžovatelovo tvrzení, ještě nutně neznamená, že je podporuje (konkrétně záznamy z obalovny Stašov sice neprokazují, že společnost KAMAX pro stěžovatele dopravu materiálu nezajišťovala, na druhou stranu však neprokazují ani to, že se tak stalo, neboť obsahují informace pouze o stěžovatelových odběratelích, které žalovaný ani krajský soud nezpochybňoval).

[18] Námitka stěžovatele, že po něm nelze požadovat, aby prokazoval skutečnosti týkající se daňových povinností svých dodavatelů, je v obecné rovině bezesporu opodstatněná. Žalovaný na něj však žádný takový požadavek nekladl. Pouze vzal skutečnost, že tvrzení dodavatelé stěžovatele za období, v němž měli stěžovateli deklarované plnění poskytnout, nepřiznali daň z přidané hodnoty, v úvahu jako jednu z okolností, která v souvislosti s dalšími zjištěními podporuje závěr o tom, že stěžovatel neprokázal splnění podmínek pro odečtení výdajů uhrazených společností KAMAX od základu daně podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[19] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani námitce, že měl žalovaný v odvolacím řízení s ohledem na přetrvávající pochybnosti znovu vyslechnout jednatele společnosti KAMAX. Důkaz výsledkem tohoto svědka byl proveden již v rámci daňové kontroly, přičemž stěžovatel i jeho zástupce se tohoto výsledku zúčastnili a měli možnost klást svědkovi otázky. Odpovědi svědka na otázky správce daně byly dostatečně konkrétní, jeho výpověď nebyla osvědčena jako důkaz potvrzující splnění podmínek podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, že se rozcházela s některými tvrzeními stěžovatele. Za takové situace se Nejvyšší správní soud ztotožňuje se závěrem krajského soudu, že opakování výsledku svědka nebylo na místě. Svědek by totiž buď uváděl stejné skutečnosti, jaké již sdělil správci daně, a rozpory by přetrvávaly, nebo by jeho druhá výpověď odpovídala tvrzením stěžovatele, což by však mohlo snížit svědkovu věrohodnost. Navíc by i nadále trvaly pochybnosti vyvolané rozporem mezi tvrzením stěžovatele a výpověďmi dalších svědků.

IV. Závěr a náklady řízení

[20] Nejvyšší správní soud tedy neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji ve smyslu § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl. Rozhodl tak bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s.

[21] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalobce neměl úspěch ve věci, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný měl ve věci plný úspěch, nevznikly mu však žádné náklady nad rámec obvyklé úřední činnosti, a náhrada nákladů řízení se jí tudíž nepřiznává.

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

pokračování

V Brně dne 16. dubna 2020

JUDr. Tomáš Langášek
předseda senátu