



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Aleše Roztočila a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobce: **R. M.**, zast. Mgr. Janem Kocinou, advokátem, se sídlem Malá 43/6, Plzeň, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 7. 2017, č. j. 31630/17/5200-10422-711473, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 30. 8. 2019, č. j. 30 Af 44/2017 - 58,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Shrnutí předcházejícího řízení

[1] Rozhodnutím Finančního úřadu pro Plzeňský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 16. 9. 2016, č. j. 1666876/16/2311-50523-402080, byla žalobci doměřena daň z příjmů fyzických osob za rok 2011 ve výši 871.320 Kč a současně mu byla uložena povinnost uhradit penále ve výši 174.264 Kč.

[2] Žalovaný rozhodnutím ze dne 24. 7. 2017, č. j. 31630/17/5200-10422-711473, podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), odvolání žalobce zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil.

[3] Krajský soud v Plzni (dále jen „krajský soud“) rozsudkem ze dne 30. 8. 2019, č. j. 30 Af 44/2017 - 58, žalobu proti tomuto rozhodnutí žalovaného zamítl. V odůvodnění rozsudku krajský soud mimo jiné uvedl, že výpovědi žalobcem navržených svědků

neprokazují, že zpochybňované stavební práce skutečně provedla společnost SMS Simosta, s.r.o. (dále též jen „SMS Simosta“). Hodnocení výpovědi svědka B. žalovaným považoval krajský soud za řádné a dostatečné, přičemž poukázal na to, že jeho výpověď nevylučovala provedení prací společností SOBA BUILDING, s.r.o. a rovněž připomněl nesoulad tvrzení tohoto svědka o počtu pracovníků společnosti SMS Simosta se zjištěními správce daně. Podle svědka totiž společnost měla mít 6 až 7 lidí, přitom však podle zjištění správce daně žádné zaměstnance neměla. Soud se ztotožnil i s hodnocením výpovědi svědka L., kterou žalovaný označil za příliš obecnou na to, aby byla způsobilá prokázat tvrzení žalobce. Krajský soud se rovněž ztotožnil s postupem žalovaného, který neprovedl některé další žalobcem navrhované výsledky svědků, a to buď proto, že nebyly způsobilé přinést relevantní zjištění, nebo že byly neproveditelné pro nekontaktnost či úmrtí navrhovaných svědků.

[4] K námitce žalobce, že žalovaný se opomněl zabývat otázkou, zda nezpochybněné výdaje za rok 2011 mohly žalobci umožnit realizaci předmětné zakázky, krajský soud uvedl, že žalobce neunesl své důkazní břemeno a neprokázal výdaje ve vztahu k tvrzenému plnění od dodavatele SMS Simosta v celé výši, kterou v daňovém přiznání uplatnil. Tím nezůstala alespoň část řádně tvrzených, prokázaných a nezpochybněných výdajů, které by mohly vytvořit základ pro stanovení daně podle pomůcek. V případě žalobce tak bylo možné stanovit daň dokazováním s vyhodnocením důsledků, které přineslo neprokázání tvrzení žalobce o výši konkrétních daňově uznatelných výdajů.

[5] Krajský soud se ztotožnil i s neuznáním výdajů spojených s pracemi od dodavatele R. Č. Žalobce měl podle názoru soudu dostatečný prostor předložit další důkazy prokazující jeho tvrzení poté, co R. Č. provedení prací popřel. Žalobce však nic takového neučinil. Krajský soud se proto ztotožnil se závěrem žalovaného o neunesení důkazního břemene za situace, kdy jako jediné relevantní důkazy proti sobě stály výpovědi R. Č., který provedení prací a vydání faktur zásadně odmítal, a M. D. (účetní žalobce), která pouze potvrzovala vydání faktur R. Č., nikoliv však již samotné provedení prací.

[6] Stejně tak se krajský soud ztotožnil s neuznáním výdajů na pohonné hmoty, když přisvědčil závěru žalovaného, že žalobce neprokázal souvislost těchto výdajů s jeho podnikatelskou činností. Tuto souvislost nelze podle krajského soudu pouze předpokládat, ale je předmětem tvrzení a též dokazování. Tvrzení žalobce o tom, že v roce 2011 vlastnil 3 vozidla a nakoupenou naftu použil na přepravu zboží těmito vozidly, je proto nedostatečné. K prokázání výdajů nákup pohonných hmot, jako výdajů daňově účinných, je běžnou praxí vedení evidence jízd v souladu s pokynem ministerstva financí D-300, čj. 15/107 705/2006. A i když tento pokyn není pro žalobce závazný, a z jeho nerespektování tak nelze bez dalšího dovozovat neunesení důkazního břemene ohledně pohonných hmot, žalobce k prokázání souvislosti mezi nákupem pohonných hmot a jeho podnikatelskou činností nenavrl žádné jiné důkazy a ani se nesnažil vysvětlit rozdíly v tvrzených částkách. Za této situace se tak krajský soud ztotožnil se závěrem žalovaného o neunesení důkazního břemene.

[7] Ani žalobcovým námitkám ohledně neuznání nákladů na vybavení kuchyňského studia krajský soud nepřisvědčil. Uvedl přitom, že v průběhu daňového řízení žalobce

pokračování

nenabídl jediný důkaz o tom, že za vynaložené výdaje byly pořízeny věci tvořící vybavení vzorové kuchyně a koupelny vystavené v kuchyňském studiu. Instalace tohoto zařízení ve vzorové prodejně nebyla doložena ani tvrzením žalobce, ani výpověďmi svědků K., J. M. a M. M. o likvidaci tohoto vybavení po ukončení nájmu ve výstavních prostorách a odvezení vybavení na skládku Vysoká, neboť tyto výpovědi byly vyhodnoceny jako neprůkazné. Tvrzení žalobce, že zakoupený materiál a sanitární předměty byly namontovány do vzorkové koupelny a kuchyně, tak nebylo prokázáno žádnými důkazními prostředky. Žalobce nevyužil možnosti předložit doklady o likvidaci vybavení koupelny a kuchyně, a nenabídl tak ani nepřímý důkaz o tom, že toto vybavení bylo ve vzorové prodejně vystavováno a výdaje na jeho pořízení byly učiněny v souvislosti s jeho podnikatelskou činností a po ukončení nájmu prostor bylo vzorové vybavení zlikvidováno.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[8] Proti tomuto rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále též „stěžovatel“) včasnou kasační stížnost z důvodů uvedených v ustanoveních § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“).

[9] V kasační stížnosti stěžovatel namítl, že krajský soud nesprávně posoudil provedení stavebních prací od dodavatele SMS Simosta. Tvrdil, že tyto práce byly řádně provedeny a tvoří tedy náklad na dosažení zdanitelných příjmů. Stěžovatel v této souvislosti zpochybnil závěry, které krajský soud vyvodil z výpovědí svědků L. a B., z nichž podle stěžovatele jednoznačně vyplývá, že práce byly provedeny. Obdobné námitky přestřel stěžovatel i proti hodnocení výpovědí svědků Východského, F. a F. Podle stěžovatele žalovaný i krajský soud hodnotili důkazy jednostranně pouze v jeho neprospěch a odmítli provést důkazy výslechem řady svědků, jimiž chtěl prokázat, že společnost SMS Simosta sporné stavební práce skutečně provedla. V této souvislosti stěžovatel dále odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2017, č. j. 2 Afs 160/2016 - 38, z něhož vyplývá, že důkazní břemeno daňového subjektu nelze pojmát extenzivně a požadovat po daňovém subjektu prokázání něčeho, co je zcela mimo jeho důkazní sféru. Rovněž poukázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, z níž vyplývá, že správce daně byl povinen se zabývat otázkou, zda nezpochybněné výdaje mohly žalobci vůbec umožnit realizaci předmětné zakázky. Žalovaný měl podle názoru stěžovatele přistoupit ke stanovení daně prostřednictvím pomůcek, při němž by měl zohlednit minimální výdaje, které musel stěžovatel nutně vynaložit při realizaci zakázky.

[10] Stěžovatel dále brojl proti způsobu, jímž se krajský soud vypořádal s jeho námitkou hodnocení důkazů žalovaným v otázce sporných zemních prací údajně provedených R. Č. Žalovaný dospěl k závěru, že stěžovatel provedení těchto prací neprokázal, neboť R. Č. jejich provedení popřel a jediným relevantním důkazním prostředkem podporujícím tvrzení stěžovatele byla výpověď účetní stěžovatele, svědkyně D. Žalovaný za této situace dospěl k závěru, že existují-li dvě tvrzení ve vzájemném rozporu a další důkazní prostředky absentují, nelze žádné z nich osvědčit jako důkaz prokazující tvrzení daňového subjektu a za takové situace stěžovatel neunesl důkazní břemeno. Tento závěr je podle stěžovatele v rozporu se zásadou správného zjištění skutkového stavu. Krajský soud se však pouze ztotožnil se závěrem žalovaného, aniž by tento svůj názor nějak blíže odůvodnil.

[11] Podstatou další kasační námitky stěžovatele je nesouhlas s neuznáním části jeho výdajů na naftu jako daňově relevantních. Stěžovatel uvedl, že v kontrolovaném roce provozoval silniční motorovou dopravu a zemní práce. Nedovede si proto představit, jak jinak by mohl použít naftu v takovém objemu, nežli pro předmět své činnosti. Spotřeba pohonných hmot přitom nijak nevybočuje z obvyklých hodnot. Nafta byla použita do vozidel, aby mohla být realizována přeprava zboží, přičemž na každou přepravu byla řádně vystavena faktura. Je tedy zřejmé, že vynaložené výdaje na pohonné hmoty musely být uskutečněny v souvislosti s dosažením příjmů. Stěžovatel odmítá, že by bylo možné konstatovat u něj neunesení důkazního břemene jen proto, že nevedl knihu jízd v souladu s Pokynem Ministerstva financí D-300, neboť tento pokyn pro něj není závazný. A i když se krajský soud s názorem stěžovatele o nezávaznosti pokynu ztotožnil, přesto dospěl k závěru, že výdaje nebyly prokázány. Stěžovatel má za to, že uvedené závěry jsou rozporné.

[12] Poslední kasační námitkou stěžovatel brojí proti neuznání nákladů na pořízení sanitárního vybavení vzorové koupelny a kuchyně v jeho následně zrušené provozovně. Stěžovatel má za to, že likvidace provozovny stěžovatele byla jednoznačně prokázána výpověďmi svědků, a dále připomíná, že předmětem sporu jsou náklady na nákup nového vybavení koupelny a kuchyně, a nikoliv na jejich likvidaci. Z toho, že stěžovatel neprokázal, že při rušení provozovny vybavení odvezl na skládku, nelze dovodovat, že náklady na jeho nákup nejsou náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Jestliže stěžovatel likvidoval provozovnu, což bylo dle jeho názoru jednoznačně prokázáno, musel ji dříve rovněž vybavit, to znamená pořídit nové sanitární vybavení. Závěr žalovaného je tak zcela nelogický a neodpovídající zjištěným skutečnostem. Přesto byl tento závěr bez dalšího opět převzat krajským soudem a bylo na něj jako na správný odkazováno.

[13] Výše uvedenou konkrétní kasační argumentaci stěžovatel v závěru kasační stížnosti doplnil o námitky vycházející z obecných principů správního a soudního rozhodování. Zejména namítl, že součástí zásady volného hodnocení důkazů ve spojení s odpovědností správního orgánu za zjištěný skutkový stav je povinnost žalovaného nejen o vznesených důkazních návrzích rozhodnout, ale také, pokud jim nevyhoví, ve svém rozhodnutí vyložit, z jakých důvodů tak činí. Smyslem a účelem důkazního řízení přitom není daňový subjekt přistihnout při nejasnostech, jež se v řízení objeví, nýbrž zjistit v potřebné míře rozhodné skutečnosti a případné nejasnosti odstranit. Postupem v rozporu s těmito zásadami žalovaný podle stěžovatele porušil pravidla správy daní i právo daňového subjektu na spravedlivý proces. Krajský soud přitom k těmto pochybením žalovaného ve svém rozhodnutí nepřihlédl.

[14] S ohledem na výše uvedené stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[15] Žalovaný se ve svém vyjádření ztotožnil s rozsudkem krajského soudu, z něhož na mnohých místech rozsáhle cituje, a navrhl zamítnutí kasační stížnosti. K tvrzení stěžovatele, že provedení sporných prací je nepochybné a krajský soud hodnotil důkazy

pokračování

jednoznačně v neprospěch stěžovatele, žalovaný uvedl, že jde jen o ničím nepodložený subjektivní závěr stěžovatele.

[16] K námitce stěžovatele, že správce daně byl povinen zabývat se otázkou, zda nezpochybněné výdaje vůbec umožňovaly realizaci předmětné zakázky, žalovaný uvedl, že s ohledem na závěry Nejvyššího správního soudu vyslovené v rozsudku ze dne 27. 11. 2018, č. j. 2 Afs 238/2017 - 35, nelze konstatovat, že by měl správce daně povinnost stanovit daň podle pomůcek vždy, když bude zpochybněna nějaká část účetnictví.

[17] K námitce stěžovatele, že nedošlo k vypořádání všech jeho námitek krajským soudem, stěžovatel odkázal na ustálenou soudní judikaturu, podle níž není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené, a proto v případech shody mezi názorem krajského soudu a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí postačí odkázat na toto odůvodnění.

III. Posouzení kasační stížnosti

[18] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., podle nichž byl vázán rozsahem a důvody, jež stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti. Přitom neshledal vady uvedené v § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti. Stěžovatel v kasační stížnosti označil důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. V ní však namítl i vady řízení před daňovými orgány, což lze podřadit pod důvod uvedený v písmenu b) téhož ustanovení.

[19] Podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. *kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.*

[20] Podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. *kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytyčanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit; za takovou vadu řízení se považuje i nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost.*

[21] Podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. *kasační stížnost lze podat pouze z důvodu nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.*

IIIa. Nepřezkoumatelnost

[22] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval kasační námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Její důvodnost by totiž sama o sobě postačovala ke zrušení rozsudku krajského soudu bez nutnosti posouzení jeho zákonnosti. Nepřezkoumatelná

pro nedostatek důvodů jsou zejména taková rozhodnutí, u nichž není z odůvodnění zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při hodnocení skutkových i právních otázek a jakým způsobem se vyrovnal s argumenty účastníků řízení (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52) nebo v nichž zcela opomenul vypořádat některou z námitek uplatněných v žalobě (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, či rozsudek ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004 - 74).

[23] V posuzované věci napadený rozsudek tyto požadavky splňuje. Podstata této námitek stěžovatele spočívá v tom, že krajský soud se na mnoha místech rozsudku ztotožnil se závěry žalovaného, aniž by je doplnil vlastní argumentací. Jak však již uvedl Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 - 118, *„je-li rozhodnutí žalovaného důkladné, je z něho zřejmé, proč žalovaný nepovažoval právní argumentaci účastníka řízení za důvodnou a proč jeho odvolací námitky považoval za liché, mylné nebo vyvrácené, shodují-li se žalobní námitky s námitkami odvolacími a nedochází-li krajský soud k jiným závěrům, není praktické a ani časově úsporné zdlouhavě a týmiž nebo jinými slovy říkat totéž. Naopak je vhodné správné závěry si přisvojit se soubhlasnou poznámkou.“* Vzhledem k tomu, že žalobní námitky se do značné míry překrývaly s námitkami odvolacími, lze jejich vypořádání ze strany krajského soudu považovat z hlediska přezkoumatelnosti za dostatečné.

IIIb. Rozložení důkazního břemena v daňovém řízení

[24] Proto se Nejvyšší správní soud mohl k mnoha zbývajícím stížnostním námitkám zabývat správností postupu v daňovém řízení, posouzením provedeného dokazování krajským soudem i správci daně obou stupňů a správností jimi učiněného právního závěru o naplnění důvodů pro neuznání následujících daňových výdajů stěžovateli.

[25] V této souvislosti Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že důkazní břemeno mezi daňovým subjektem a správcem daně je v daňovém řízení rozvrženo nerovnoměrně ve prospěch správce daně, neboť ten je povinen prokazovat toliko skutečnosti uvedené v § 92 odst. 5 daňového řádu. Podle písmene c) tohoto ustanovení má tedy také povinnost prokázat skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, přičemž pokud zjistí některou okolnost zpochybňující v nich uvedené údaje, přechází důkazní břemeno podle § 92 odst. 3 daňového řádu na daňový subjekt. Ten pak musí prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. V takovém případě musí daňový subjekt prokázat svá tvrzení a za tímto účelem předložit či navrhnout relevantní důkazní prostředky. Pokud jsou takové důkazy spolehlivě prokazující jeho tvrzení provedeny, přechází důkazní břemeno podle zmiňovaného § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu zpět na správce daně. V opačném případě platí, že daňový subjekt důkazní břemeno neunesl, a správce daně tak může rozhodnout v jeho neprospěch.

[26] Toto nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene mezi daňovým subjektem a správcem daně je přitom ústavně konformní, neboť je výrazem veřejného zájmu na

pokračování

správném stanovení a výběru daní. Navíc vychází ze zásady, podle níž nese důkazní břemeno k prokázání určité skutečnosti ten, kdo ji tvrdí. Na rozdíl od jiných druhů řízení sice není věcí svobodné vůle daňového subjektu, zda určité skutečnosti v daňovém řízení uvede či nikoliv, neboť ho v něm stíhá povinnost tvrzení v podobě podání daňového přiznání. Nicméně uvedená zásada je v modifikované podobě zachována i v daňovém řízení, jelikož také v něm se důkazní břemeno vztahuje jen k prokázání skutečností vázících se k daňovému subjektu, který je uvedl v daňovém tvrzení nebo je byl v něm povinen uvést. Jen daňový subjekt má totiž podrobné poznatky o veškeré své činnosti, příjmech a výdajích (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 1. 7. 2005 sp. zn. IV. ÚS 29/05, svazek 37, nálezy 113 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu České republiky, C. H. BECK, Praha 2006, str. 463 a násl.).

IIIc. Zemní práce od dodavatele SMS Simosta, s. r. o.

[27] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou, že stěžovatel v daňovém řízení řádně prokázal provedení zemních prací společností SMS Simosta, ale žalovaný i krajský soud hodnotili důkazy pouze v jeho neprospěch a na základě tohoto hodnocení dospěli k závěru o neunesení důkazního břemene.

[28] Ze správního spisu vyplývá, že stěžovatel v roce 2011 uplatnil celkové výdaje v částce 19.105.223 Kč. Mezi těmito výdaji byly i platby dodavateli SMS Simosta za zednické práce za akci „zemní práce“ na stavbě haly *Doprava a mechanizace Plzeň* v celkové výši 3.889.093 Kč, navýšené o základní sazbu DPH. V průběhu daňové kontroly stěžovatel uvedl, že na fakturách vystavených dodavatelem je uveden chybný text, neboť nebyly prováděny zednické práce, nýbrž zemní práce. Práce pro stěžovatele prováděla SMS Simosta na základě ústní dohody a písemných objednávek a placeny byly v hotovosti. Tyto práce stěžovatel následně vyfakturoval firmě M. F., což stěžovatel dokládal objednávkami a fakturami na zemní práce a uložení zeminy pro odběratele M. F. Z předložených faktur však nevyplývalo, že uvedené práce na fakturách pro odběratele M. F. byly provedeny právě obchodní společností SMS Simosta. Správce daně zjistil, že společnost SMS Simosta je nekontaktní, je v insolvenci a od roku 2008 nepodala daňové přiznání.

[29] Slyšený svědek Karel Východský, bývalý jednatel společnosti SMS Simosta, vypovídal, že předmětné práce deklarované na fakturách byly provedeny vlastními pracovníky společnosti za pomoci vlastní mechanizace, přičemž jednatel této společnosti získal objednávku od stěžovatele v písemné podobě. Platby byly prováděny v hotovosti. Správce daně dále zjistil, že společnost SMS Simosta žádné osoby nezaměstnávala, vlastnila jeden bagr a nákladní vozidlo Liaz. Stavební deníky přitom dokumentovaly, že na předmětné stavbě bylo používáno vozidlo značky Tatra. Svědek nevěděl, zda na dílo byly uzavřeny smlouvy, nevěděl o rozpočtech prací, nevěděl o stavebních denících a nevěděl ani o předávacích protokolech za provedené práce. Soupisy prací a materiálu nebyly k fakturám vystavovány, ceny na fakturách svědek odhadl na základě objednávek. Písemné objednávky prací svědek nedoložil.

[30] Svědek M. B. vypověděl, že v měsících červenci a srpnu roku 2011 odvážel stavební odpad z areálu *Doprava a mechanizace Plzeň* do Líní a na skládku v Hlohové u Plzně.

Pracoval na dohodu pro společnost SMS Simosta jako výpomoc kamarádovi Karlu Východskému, tehdejšímu jednateři SMS Simosta. Sám v té době „rozjížděl“ společnost SOBA BUILDING, s.r.o. Při práci používal mimo jiné bagr Komatsu a vozidlo LIAZ, které byly napsané na společnost SMS Simosta, nebo byly z půjčovny. Dohodu o provedení práce ani příjmové doklady svědek správci daně nedoložil.

[31] Svědek M. L. vypověděl, že v létě roku 2011 prováděl pomocné práce na stavbě v areálu *Doprava a mechanizace Plzeň*. V rámci této práce mimo jiné vozil zeminu nákladním autem LIAZ do areálu letiště v Líních. Pracoval na dohodu o provedení práce pro společnost SMS Simosta. S kým dohodu uzavíral, svědek nevěděl. Práce byly prováděny pro pana M. Vyplácen byl v hotovosti. Dohodu o provedení práce ani příjmové doklady svědek správci daně nedoložil.

[32] Správce daně na základě zjištěných skutečností dospěl k závěru, že stěžovatel neunesl své důkazní břemeno ve vztahu k prokázání daňové účinnosti těchto uplatněných výdajů. Tvzení stěžovatele včetně okolností vyplývajících z výpovědi svědka Karla Východského hodnotil jako neodpovídající skutečnému stavu věci. Výpověď svědka obsahovala rozpory, např. oproti výpovědi tohoto svědka, že práce byly prováděny vlastními pracovníky společnosti v počtu 6 až 7 lidí, bylo ověřeno, že společnost žádné pracovníky nezaměstnávala. Rozpor se týkal i používání nákladního vozidla Liaz na stavbě, když stavební deníky dokumentovaly použití nákladního vozidla značka Tatra. Zemní práce pak byly částečně vykazovány v době, kdy teprve probíhala demontáž střešní krytiny na stávající budově. Pokud svědek Východský tvrdil, že od stěžovatele převzal peníze za fakturované práce, pak tyto příjmy neuváděl v daňovém přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2011, neboť za toto zdaňovací období společnost žádné daňové přiznání nepodávala. Správce daně dále shledal, že oproti tvrzení stěžovatele o ukládání zeminy v pronajatých prostorách v Líních bylo doloženo prostřednictvím fotodokumentace pořízené při provádění místního šetření 15. 9. 2014, že v tvrzeném místě označeném stěžovatelem zemina ukládána nebyla, což nepřímě potvrdil i pronajímatel těchto prostor a pracovníci ostrahy. Stěžovatel přitom neoznačil žádné jiné místo, kde by zemina byla ukládána. Z těchto zjištění správce daně dospěl k závěru, že stěžovatel neprokázal, že obchodní společnost SMS Simosta ve skutečnosti provedla práce související s uložením zeminy.

[33] Stěžovatel s těmito závěry nesouhlasil, neboť měl za to, že provedené důkazy jednoznačně prokazují provedení prací společností SMS Simosta. Žalovaný i krajský soud podle něj důkazy hodnotili pouze v jeho neprospěch a odmítli provést další jím navržené důkazy. Závěr o neunesení důkazního břemene je pak podle něho i v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu (rozsudek ze dne 31. 5. 2017, č. j. 2 Afs 160/2016 - 38), podle níž toto břemeno nelze chápat extenzivně a po daňovém subjektu nelze požadovat prokázání i těch skutečností, které s ním nesouvisí.

[34] Nejvyšší správní soud tuto námitku nepovažuje za důvodnou. Jak shrnuje Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 28. 2. 2018, č. j. 2 Afs 238/2017 - 35, „podle ustálené a obsáhlé judikatury Nejvyššího správního soudu daňový subjekt svá tvrzení prokazuje primárně svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy. Daňový subjekt unese důkazní

pokračování

břemeno, pokud předloží správci daně účetnictví, které splňuje požadavky stanovené zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v rozhodném znění, ledaže správce daně prokáže, že ve vztahu k těmto tvrzením jsou předložené doklady nevěrohodné, neúplné, neprůkazné nebo nesprávné. Správce daně není povinen prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, má však povinnost prokázat, že o souladu účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochyby [...] Pokud správce daně prokáže uvedené skutečnosti, 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. korigovat svá tvrzení.“

[35] Důvodnost pochyb správce daně není v projednávané věci sporná. Důkazní břemeno v otázce prací v areálu *Doprava a mechanizace Plzeň* tedy přešlo na stěžovatele, který měl povinnost prokázat skutečnou realizaci prací společností SMS Simosta. Nejvyšší správní soud přitom souhlasí se žalovaným i s krajským soudem v tom, že provedenými důkazy toto prokázáno nebylo. Žalovaný přitom své hodnocení důkazů podrobně odůvodnil, přičemž je zřejmé, že při něm respektoval zásadu volného hodnocení důkazů, důkazy hodnotil jednotlivě i ve vzájemných souvislostech a vycházel přitom z požadavků formální logiky.

[36] Názor stěžovatele, že výpověďmi svědků B. a L. bylo jednoznačně prokázáno provedení prací společností SMS Simosta, Nejvyšší správní soud nesdílí. S krajským soudem přitom souhlasí v tom, že tento závěr rozhodně nepodporuje pouhá odpověď slyšených svědků o tom, že pro společnost SMS Simosta pracovali na dohodu o provedení práce. A to tím spíše za situace, kdy oba svědci měli být placeni v hotovosti, přičemž ani jeden z nich nebyl schopen předložit předmětnou dohodu o provedení práce ani příjmové doklady. Z celé výpovědi svědka L. je navíc zřejmé, že dodavatelsko-odběratelské vztahy při realizaci prací jej vůbec nezajímaly a bylo mu v podstatě jedno, pro koho formálně pracuje. Se stěžovatelem je sice nutno souhlasit v tom, že výpovědi obou svědků podporují jeho tvrzení o tom, že práce byly skutečně prováděny, nicméně tuto skutečnost správce daně zásadním způsobem nerozporoval. Důvodem neuznání výdajů byly pochybnosti o tom, zda práce prováděla společnost SMS Simosta. Tyto pochybnosti přitom výpovědi uvedených svědků nerozptýlily. Nejvyšší správní soud proto považuje hodnocení těchto svědeckých výpovědí ze strany žalovaného za korektní a závěry z něj učiněné za souladné se zásadou volného hodnocení důkazů.

[37] Nejvyšší správní soud nesouhlasí ani s názorem stěžovatele, že provedení prací bylo prokázáno výpovědí tehdejšího jednatele společnosti SMS Simosta, svědkem Karlem Východským. Svědek sice uvedl, že jeho společnost práce prováděla, vyfakturovala a dostala za ně od stěžovatele zaplacené, nicméně v jeho výpovědi se vyskytlo značné množství rozporů a pochybných okolností, které žalovaného oprávněně vedly k tomu, že tuto výpověď neosvědčil jako prokazující tvrzení stěžovatele. Konkrétní pochybnosti vyvolávají zejména skutečnosti, že svědek nevěděl, zda se stěžovatelem uzavřel písemnou smlouvu, a tvrdil, že písemné objednávky od stěžovatele již neexistují. Ve spojení se skutečností, že stěžovatel údajně platil svědkovi za práce v hotovosti a svědek stejným způsobem platil svým pracovníkům, nebyl v řízení zjištěn žádný relevantní důkaz prokazující, že zpochybněná částka nákladů byla stěžovatelem skutečně zaplacená.

Výpověď svědka přitom přesvědčivě nevypovídá ani o rozsahu prací a způsobu jejich provedení. Svědek totiž uvedl, že soupisy prací a materiálu nebyly prováděny a cena byla odhadnuta na základě objednávek stěžovatele. Sdělení společnosti Plane Station Pilsen, s.r.o., a bezpečnostní agentury RH Servis Plzeň, s.r.o. zpochybňuje tvrzení svědka o tom, že zeminu navážel do areálu letiště v Líních. Pochybnosti vyvolává i tvrzení svědka o tom, že práce byly prováděny „*vlastními pracovníky firmy*“, a to přesto, že společnost neměla žádné zaměstnance. Za těchto okolností nelze souhlasit se stěžovatelem, že výpověď svědka jednoznačně prokazuje faktickou realizaci prací.

[38] Nejvyšší správní soud uzavírá, že závěru žalovaného, podle něhož provedené důkazy jednotlivě ani ve vzájemných souvislostech neprokazují tvrzení stěžovatele, nelze nic vytknout. K odkazu stěžovatele na rozsudek sp. zn. 2 Afs 160/2016, podle něž není možné důkazní břemeno daňového subjektu vykládat extenzivně, Nejvyšší správní soud konstatuje, že tuto judikaturu správce daně v projednávané věci respektoval. Stěžovateli nebylo kladeno za vinu, že společnost SMS Simosta nepodala daňové přiznání, ani po něm nebylo požadováno prokázání skutečností, které by byly mimo jeho důkazní sféru. Tato skutečnost byla pouze zdrojem pochybností o existenci uplatněných výdajů. Jejím důsledkem tak bylo pouze to, že stěžovatel musel prokázat skutečné provedení sporných prací, což jednoznačně nespadlo mimo jeho důkazní sféru. U stěžovatele tedy nebylo konstatováno neunesení důkazního břemene v důsledku toho, že společnost SMS Simosta nepodala daňové přiznání za rok 2011, nýbrž v důsledku toho, že stěžovatel neprokázal provedení prací touto společností.

[39] Nejvyšší správní soud se neztotožňuje ani s námitkou stěžovatele, že žalovaný odmítl provést jím navrhané důkazy bez řádného zdůvodnění. Stěžovatel v rámci odvolacího řízení navrhoval provést opakovaný výslech svědka Východského, výslech insolvenčního správce společnosti SMS Simosta, výslech blíže neurčených pracovníků společnosti SMS Simosta a výslech statutárních orgánů konkrétně uvedených obchodních partnerů společnosti SMS Simosta. Žalovaný z těchto výslechů provedl pouze výslech svědka L. (pracovníka společnosti SMS Simosta) a svědka Trachty (jednatele společnosti ZEMPR Tábor, s.r.o.). K opakovanému výslechu svědka Východského žalovaný uvedl, že tento s ohledem na zásadu hospodárnosti řízení neprovede. Stěžovatel se účastnil předchozího výslechu tohoto svědka a měl tak možnost položit mu i ty otázky, k jejichž zodpovězení navrhoval jeho opětovný výslech. Výslech insolvenčního správce žalovaný neprovedl proto, že z jeho dřívějšího písemného vyjádření vyplývá, že nemá k dispozici informace o dřívější činnosti společnosti SMS Simosta. To je přitom v souladu i s výpovědí svědka Východského, který uvedl, že společnost SMS Simosta prodal L. R. a právě jemu předal všechny dokumenty. L. R. se přitom správci daně nepodařilo, i přes opakované pokusy, kontaktovat. Výslech jiných pracovníků společnosti SMS Simosta než svědka L. pak nebyl možný proto, že stěžovatel ani svědek Východský žádné jiné pracovníky neoznačili. Výsledky všech uvedených obchodních partnerů společnosti SMS Simosta pak žalovaný neprovedl, protože nebyly způsobilé prokázat realizaci zpochybňovaných prací společností SMS Simosta.

[40] S výše uvedeným vypořádáním důkazních návrhů stěžovatele ze strany žalovaného se Nejvyšší správní soud ztotožňuje. K výslechu obchodních partnerů pak dodává

pokračování

jen to, že skutečnost, zda společnost SMS Simosta v roce 2011 stále vykonávala činnost, nebyla v předmětné věci relevantní, respektive její prokázání by nestačilo k unesení důkazního břemene ze strany stěžovatele. Ten totiž výslech těchto svědků navrhoval proto, aby zpochybnil závěr správce daně o tom, že společnost SMS Simosta již v rozhodné době žádnou činnost nevykonávala, protože již 3 roky nepodala daňové přiznání. Tato skutečnost však byla důležitá pouze tím, že založila důvodné pochybnosti správce daně o uskutečnění uplatněných výdajů, čímž vznikla stěžovateli povinnost prokázat, že společnost SMS Simosta skutečně provedla jím tvrzené práce. Skutečnost, že společnost SMS Simosta vykonávala svoji činnost i v době, kdy již nepodávala daňová přiznání, tak v této situaci již nebyla relevantní, jelikož je příliš obecná na to, aby z ní bylo možné dovodit, že provedla i stěžovatelem tvrzené práce v uvedeném rozsahu. Tato skutečnost rovněž nemohla být dostatečná k rozptýlení pochyb žalovaného ohledně stěžovatelem uplatňovaných výdajů. Za situace, kdy stěžovatel netvrdil žádné další skutečnosti, které by se závěrem o obecné aktivitě společnosti SMS Simosta souvisely, a byly by způsobilé prokázat faktickou realizaci tvrzených prací, lze souhlasit se žalovaným v tom, že výslechy svědků k této otázce nemohly nijak přispět ke zjištění relevantních skutečností.

III.d. Zemní práce od dodavatele R. Č.

[41] Obdobou předchozí námitky je i námitka stěžovatele, že žalovaný nesprávně konstatoval neunesení důkazního břemene ohledně nákladů souvisejících se zemními pracemi prováděnými dodavatelem R. Č.

[42] Ze správního spisu v této souvislosti vyplývá, že stěžovatel dokládal uplatněné výdaje za zemní práce od dodavatele R. Č. v celkové částce 700.000 Kč s DPH předkládanými fakturami a výpovědí svědkyně M. D., externí účetní stěžovatele, která vypověděla, že původní faktury R. Č. vracela, protože neměly všechny náležitosti z hlediska účetních dokladů, následně však pan Č. faktury předložil, včetně pokladních dokladů. Tvrzení stěžovatele však zpochybňovala výpověď svědka R. Č., který uvedl, že stěžovatelem předkládané faktury sám nevystavil a práce neprovedl. Žalovaný k tomu uvedl, že za situace, kdy existují dvě tvrzení ve vzájemném rozporu a další důkazní prostředky absentují, nelze žádné z nich osvědčit jako důkaz prokazující tvrzení daňového subjektu. Za takové situace je tedy nutné konstatovat neunesení důkazního břemene daňovým subjektem.

[43] Stěžovatel tento závěr zpochybňuje s tím, že je v rozporu se zásadou správního zjištění skutkového stavu. Nejvyšší správní soud se však zcela ztotožňuje se závěry krajského soudu, že stěžovateli byl vytvořen dostatečný prostor k tomu, aby své tvrzení o daňové uznatelnosti uplatněných výdajů od R. Č. prokázal, avšak ten ani se znalostí výpovědí svědků další nové skutečnosti neuváděl. Závěr žalovaného, že stěžovatel neprokázal své tvrzení o splnění podmínky daňové uznatelnosti zpochybněných výdajů, a proto důkazní břemeno, které na něm spočívalo, neunesl, je tedy správný.

[44] Nejvyšší správní soud na tomto místě připomíná, že odpovědnost správce daně za správné zjištění skutkového stavu nelze ztotožňovat s mnohem širší zásadou vyšetřovací, která se však v daňovém řízení neuplatní. Jak judikoval Nejvyšší správní soud např.

v rozsudku ze dne 4. 12. 2019, č. j. 4 Afs 282/2019 - 42, „*daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací. Daňové řízení je specifické v tom, že skutkovým základem v něm je tvrzení daňového subjektu o jeho daňové povinnosti. Daňový subjekt tak má povinnost daň přiznat a doložit svá tvrzení týkající se tvrzené daňové povinnosti.*“ Odpovědnost správce daně za správné zjištění skutkového stavu tak nespočívá v tom, že by správce daně musel bezmezně aktivně pátrat po důkazech, jimiž by odstranil jakékoliv pochybnosti, nýbrž pouze v tom, že musí řádně zohlednit všechny navržené i provedené důkazy a skutečnosti, které v řízení vyšly najevo. Zůstanou-li i poté nějaká tvrzení daňového subjektu neprokázaná, jdou tyto nedostatky k tíži daňového subjektu, jenž je v daňovém řízení stížen důkazním břemenem.

[45] Stěžovatel přitom měl v předmětném řízení dostatek příležitostí k tomu, aby navrhl další důkazy, jimiž by svá tvrzení prokázal, a těchto možností nevyužil. Výpověď svědkyně D. by přitom nebylo možné považovat za dostatečnou ani za situaci, že by zde nebyla výpověď jiného svědka opačná. Její výpověď totiž nebyla způsobila potvrdit skutečnou realizaci sporných prací, neboť svědkyně měla doložit pouze to, že R. Č. stěžovateli za tyto práce vystavil faktury.

IIIe. Nezohlednění minimálních výdajů

[46] Stěžovatel dále namítal, že rozhodnutí žalovaného je nepřezkoumatelné, neboť se nezabýval tím, zda nezpochybněné výdaje vůbec mohly umožnit realizaci sporné zakázky. K tomu odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2017, č. j. 2 Afs 160/2016 - 38, v němž mimo jiné stojí, že „*uzná-li správce daně určitou část příjmů ke zdanění, a odebere tedy poplatníkovi část jeho majetku, musí přiznat i relevantní část výdajů objektivně minimálně nutných na jeho pořízení*“ a „*Správce daně se v daňovém řízení zcela opomenul zabývat otázkou, zda nezpochybněné výdaje za rok 2010 mohly stěžovateli umožnit realizaci předmětné zakázky. Pokud by totiž zjistil, že uplatněné a prokázané výdaje nemohly pokrýt provedené stavební práce a použitý stavební materiál, nelze dojít k závěru, že daň lze stanovit dokazováním, a bylo by tedy třeba přistoupit k stanovení daně pomocí pomůcek.*“ Tento rozsudek ve svém odůvodnění odkazuje na tři dřívější rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, z nichž vychází, konkrétně na rozsudek ze dne 12. 7. 2012, č. j. 8 Afs 70/2011 - 147, rozsudek ze dne 17. 1. 2008, č. j. 2 Afs 93/2007 - 85, a rozsudek ze dne 8. 8. 2012, č. j. 7 Afs 86/2011 - 143.

[47] Ani s touto námitkou stěžovatele se Nejvyšší správní soud neztotožnil. K judikatuře, jíž se stěžovatel dovolává, považuje Nejvyšší správní soud za nutné uvést, že skutkové okolnosti věcí, v nichž k citovanému závěru dospěl, byly poněkud odlišné od projednávané věci. Zásadní rozdíl zde představoval poměr neuznaných nákladů k celkovým nákladům uplatněným daňovým subjektem. Ve čtyřech výše uvedených rozsudcích byl tento poměr vždy nejméně 50 %, přičemž v některých případech dosahoval až 95 %. Naopak v rozsudku ze dne 12. 7. 2018, č. j. 10 Afs 26/2018 - 46, Nejvyšší správní soud totožnou argumentaci odmítl v situaci, kdy zpochybněné výdaje tvořily nejvýše 31 % celkových uplatněných výdajů. V usnesení ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015 - 29, pak rozšířený senát vyslovil názor, že „*pro použití pomůcek nelze stanovit žádný algoritmus či pravidlo,*

pokračování

záleží vždy na konkrétním skutkovém stavu. Není vyloučeno z povahy věci, aby byla stanovena daň dokazováním i v situaci, kdy účetnictví je neúplné a neprůkazné, resp. bylo ztraceno či zničeno, ale účetní případy lze dostatečně spolehlivě prokázat jinak. Nelze ani vyjádřit procentuální rozsah zpochybněného účetnictví, ale je nutno věc posuzovat, resp. neunesení důkazního břemene poměřovat vždy ke konkrétnímu případu ve všech souvislostech; záleží především na intenzitě pochybností ohledně zjištěných chyb a nesrovnalostí v účetnictví, na jejich rozsahu, ale také na jejich obsahu.“

[48] Nejvyšší správní soud konstatuje, že s ohledem na výše citovanou judikaturu i na rozložení důkazního břemene v daňovém řízení není možné nezohlednění nutných minimálních výdajů správcem daně vždy považovat za pochybení zakládající nepřezkoumatelnost rozhodnutí. Z výše citované judikatury vyplývá, že i při zpochybnění nezanedbatelné části výdajů není vždy nutné stanovovat daň za použití pomůcek. V této judikatuře přitom Nejvyšší správní soud dospěl k závěru o povinnosti zohlednit minimální nezbytné náklady (a tedy stanovit daň za použití pomůcek) zejména v situacích, kdy z rozsahu neuznaných výdajů bylo na první pohled zřejmé, že uznané výdaje nemohou s ohledem na předmět činnosti daňového subjektu postačovat k dosažení uznaných příjmů.

[49] V projednávané věci je však situace odlišná. Stěžovateli nebyly uznány výdaje přibližně v rozsahu 28 % tvrzených výdajů, což zároveň odpovídá přibližně 27 % dosažených příjmů. I po zásahu správce daně tak stěžovateli byly jako účelně vynaložené uznány výdaje v rozsahu téměř 73 % dosažených příjmů. Z této výše přitom ani s ohledem na předmět činnosti stěžovatele rozhodně nelze dospět k závěru, že by uznané výdaje zjevně nebyly dostatečné k dosažení celkových příjmů. Správce daně tak za těchto okolností nebyl povinen z vlastní iniciativy zkoumat, zda tomu tak není. S ohledem na obecné rozložení důkazního břemene v daňovém řízení bylo naopak odpovědností stěžovatele, aby nejpozději v průběhu odvolacího řízení upozornil na to, že uznané výdaje mu reálně neumožňují dosažení celkových příjmů, případně že to neumožňují uznané výdaje vztahující se ke konkrétní podmnožině příjmů (zde k zakázce na zemní práce pro společnost M. F.). Tato tvrzení by pak rovněž stěžovatel musel v daňovém řízení přesvědčivě prokázat a doložit, že ostatní uznané výdaje se k této podmnožině příjmů nevztahují, respektive se k ní vztahují v nedostatečné míře. Za situace, kdy však stěžovatel tuto námitku poprvé vznesl až v řízení před krajským soudem, nelze žalovanému vytýkat, že se jí nezabýval ve svém rozhodnutí.

[50] Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že žalovaný nepochybil, když se za současné situace podrobněji nezabýval tím, zda nezpochybněné výdaje umožňují stěžovateli dosažení celkových příjmů.

III.f. Náklady na pohonné hmoty

[51] Stěžovatel dále brojil proti tomu, že mu žalovaný neuznal část výdajů na nákup nafty. Uvedl, že provozoval silniční motorovou dopravu i zemní práce a nedovede si představit, jak jinak by mohl použít naftu v takovém objemu, nežli pro předmět své činnosti. Nafta byla použita do vozidel, aby mohla být realizována přeprava zboží, přičemž na každou přepravu byla řádně vystavena faktura. Skutečnost, že stěžovatel nevedl knihu jízd

v souladu s Pokynem Ministerstva financí D-300 mu dle jeho názoru nemůže být přičítána k tíži, neboť tento pokyn pro něj není závazný.

[52] Ze správního spisu vyplývá, že stěžovatel v rámci nákladů za rok 2011 uplatňoval mimo jiné nákup nafty na základě dokladů P/150 ze dne 30. 6. 2011 ve výši 436.881 Kč a 11 HV 00032 ze dne 30. 9. 2011 ve výši 133.722,15 Kč. Stěžovatel však nepředložil jednotlivé doklady o tvrzených výdajích, nýbrž dodatečně k výzvě správce daně předložil jednotlivé stvrzenky o nákupu pohonných hmot, které však dokumentovaly výdaj pouze ve výši 428.676,71 Kč. Tento výdaj byl tedy nižší, než výdaj dokumentovaný pokladním dokladem P/150. K výzvě správce daně, aby stěžovatel rozpor odstranil, již nereagoval.

[53] Ani tato námitka stěžovatele není důvodná. Nejvyšší správní soud se zcela ztotožňuje se závěrem krajského soudu, podle nějž *„jednotlivé výdaje za nákup pohonných hmot je nutno prokázat, jednotlivými stvrzenkami dokladujícími rozsah nákupu pohonných hmot, ale současně je nezbytné prokázat, že pohonné hmoty byly použity v souvislosti s podnikatelskou činností. Tuto skutečnost nelze pouze předpokládat, ale je předmětem tvrzení a též dokazování.“* K závaznosti pokynu D-300 pak Nejvyšší správní soud odkazuje na rozsudek ze dne 16. 8. 2010, č. j. 2 Afs 53/2010 - 63, v němž Nejvyšší správní soud uvedl, že *„přestože pokyny ministerstev nejsou obecně závaznými právními předpisy, správní orgány mají povinnost se jimi ve své právní praxi řídit, což neplatí pouze v případě, že by se taková praxe neslučovala s obecně závaznými právními předpisy.“* Pokyn D-300 přitom ve 24. bodě k § 24 odst. 2 uvádí, že *„pro účely uplatnění daňových výdajů na pohonné hmoty, pokud správce daně nestanoví jinak, vede poplatník evidenci jízd tak, aby takto vynaložené výdaje (náklady) mohl prokázat (§ 24 odst. 1 zákona). V evidenci jízd jsou uváděny minimálně tyto údaje: datum jízdy, cíl jízdy, účel jízdy, ujeté km. Dále poplatník vede údaje o typu vozidla, registrační značce (státní poznávací značce), stavu ujetých km k 1. lednu (případně k datu zahájení činnosti nebo zahájení používání vozidla) a k 31. prosinci kalendářního roku (případně k datu ukončení činnosti nebo ukončení používání vozidla).“*

[54] Uvedené ustanovení pokynu D-300 pouze specifikuje způsob, jakým lze prokázat uplatnění daňových výdajů, čímž nepochybně přispívá ke sjednocení správní praxe i k právní jistotě daňových subjektů. Pokyn D-300 sice nebyl pro stěžovatele závazný (což ostatně konstatoval i krajský soud), nicméně jeho nerespektování nebylo samo o sobě důvodem pro neuznání výdajů za pohonné hmoty. Povinnost prokázat tyto výdaje totiž stanoví přímo zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, např. v § 5 odst. 1. Vedení evidence jízd popsané v pokynu D-300 tedy není jediným přípustným způsobem prokázání výdajů na pohonné hmoty, nýbrž se jedná toliko o primární důkaz, který bude správce daně zpravidla považovat za dostatečný. Daňový subjekt však má možnost v tomto směru předložit jakékoli jiné důkazní prostředky, které jsou způsobilé jeho tvrzení prokázat.

[55] Závěr žalovaného proto není možné vnímat tak, že v důsledku nepředložení evidence jízd byla bez dalšího vyloučena možnost stěžovatele prokázat své tvrzení o způsobu využití pohonných hmot. Žalovaný to dokonce přímo uvedl v odst. 45 napadeného rozhodnutí. Důvodem pro neuznání tohoto výdaje byla skutečnost, že stěžovatel nejen že nepředložil evidenci jízd, ale nepředložil ani jakýkoliv jiný důkaz, z něž by způsob použití pohonných hmot vyplýval. Stěžovatel se totiž omezil na tvrzení, že nafta byla použita k přepravě zboží

pokračování

pro zákazníky a že tato přeprava byla následně zákazníkům vyfakturována. Z těchto tvrzení, ani z předmětných faktur přitom dostatečným způsobem nevyplývá, kolik nafty bylo spotřebováno. Jelikož jiná část nákladů na pohonné hmoty byla stěžovateli uznána, nemohl žalovaný ani dospět k závěru, že tato neuznaná část zjevně nedostačovala k pokrytí realizovaných zakázek, tím spíše, když stěžovatel jejich realizaci neprokázal.

[56] Tento závěr žalovaného byl řádně odůvodněn a Nejvyšší správní soud se shoduje s krajským soudem, že žalovaný vyhodnotil výsledek provedené daňové kontroly a celého daňového řízení a dostatečným a srozumitelným způsobem prokázal, že uplatněné výdaje na základě předložených dvou souhrnných dokladů nebyly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, respektive, že stěžovatel neprokázal, že takto vynaloženy byly.

IIIg. Náklady na vybavení kuchyňského studia

[57] Poslední kasační námitka stěžovatele spočívala v nesouhlasu s neuznáním výdajů na nákup sanitárního vybavení kuchyně a koupelny, jež měly být vystavené v jím provozovaném kuchyňském studiu. Stěžovatel namítá, že likvidace provozovny byla dostatečně prokázána. Je přitom podle něho nepochybné, že bylo-li vybavení provozovny likvidováno, muselo být někdy dříve pořízeno. Závěr žalovaného i krajského soudu o tom, že i za této situace nebyla prokázána souvislost výdajů s podnikatelskou činností, považuje stěžovatel za nelogický.

[58] Z obsahu správního spisu vyplývá, že stěžovatel uplatnil výdaje za nákup vybavení do koupelny a kuchyně v celkové výši 85.644 Kč. Daňovou uznatelnost těchto výdajů na podkladě § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, měla dokumentovat výpověď svědka P. K., M. M. a J. M. Z výpovědi svědka P. K. vyplynulo, že svědek se osobně účastnil likvidace provozovny v Plzni, kde bylo nainstalováno vybavení kuchyně a koupelen. Svědek se neúčastnil odvozu sanitárních předmětů na skládku Vysoká, o čemž se dozvěděl pouze ze sdělení stěžovatele. Svědci M. M. a J. M. vypověděli, že se účastnili likvidace této provozovny. Svědek M. vypověděl, že vana a sprchový kout při rozebírání panelů byly poškozeny, ale již se nevyjádřil k tomu, zda se účastnil odvozu těchto sanitárních předmětů na skládku. Ze šetření správce daně vyplynulo, že společnost Marius Pedersen a.s. potvrdila, že v době od října 2012 do ledna 2013 nebyl přijat k likvidaci odpad na zařízení skládky Vysoká od stěžovatele ani od M. M.

[59] Nejvyšší správní soud se ani s touto kasační námitkou neztotožňuje. Správce daně a žalovaný přesvědčivě odůvodnili, proč nepovažovali souvislost těchto výdajů s podnikatelskou činností stěžovatele za prokázanou. Tomuto hodnocení přitom Nejvyšší správní soud nemůže nic vytknout. Správce daně pojal pochybnosti o těchto výdajích na základě toho, že registrovaný předmět činnosti stěžovatele ani jím realizované zakázky nijak nesouvisely se zhotovováním či dodáváním zařízení do koupelen. Tyto pochybnosti ještě prohloubila skutečnost, že stěžovatel, navzdory ujištění, nepředložil doklady o uložení příslušného vybavení na skládce ve Vysoké, a ani provozovatel této skládky nepotvrdil, že by od stěžovatele nějaký odpad k likvidaci přijal. Pochybnosti přitom nerozptýlily ani výpovědi stěžovatelem navržených svědků. Svědci se totiž neshodli na

tom, kam bylo vybavení odvezeno, osobně se neúčastnili odvozu vybavení a nebyli přítomni celé likvidaci provozovny.

[60] S ohledem na výše uvedené tak nelze nic vytknout závěru žalovaného, že stěžovatel neprokázal likvidaci příslušného vybavení. S krajským soudem lze souhlasit v tom, že tvrzení stěžovatele o tom, že zakoupený materiál a sanitární předměty byly namontovány do vzorové koupelny a kuchyně, nebylo prokázáno žádnými důkazními prostředky. Stěžovatel nevyužil možnosti předložit doklady o likvidaci vybavení koupelny a kuchyně a nenabídl tak ani nepřímý důkaz o tom, že toto vybavení bylo ve vzorové prodejně vystavováno a výdaje na jeho pořízení byly učiněny v souvislosti s jeho podnikatelskou činností a po ukončení nájmu prostor bylo vzorové vybavení zlikvidováno. Vzhledem k tomu, že stěžovatel neprokázal ani instalaci vybavení v kuchyňském studiu, ani jeho následnou likvidaci, lze souhlasit se závěrem, že stěžovatel neunesl své důkazní břemeno ohledně souvislosti těchto deklarovaných výdajů s jeho podnikatelskou činností.

IV. Závěr a náklady řízení

[61] Lze tedy uzavřít, že správce daně i žalovaný při dokazování v daňovém řízení postupovali v souladu s daňovým řádem, náležitě a v potřebném rozsahu zjistili veškeré rozhodné skutečnosti a na jejich základě učinili správný právní závěr o nemožnosti uznání zmíněných daňových výdajů stěžovateli. Krajský soud tak učiněním stejných závěrů posoudil příslušnou právní otázku správně, přičemž všechny své úvahy náležitě odůvodnil. Žádný z důvodů kasační stížnosti uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b), d) s. ř. s. proto nebyl naplněn.

[62] S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl. Současně podle § 60 odst. 1 věty první a § 120 s. ř. s. nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť stěžovatel v něm neměl úspěch a žalovanému v něm nevznikly žádné náklady přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 24. června 2020

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu