



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Josefa Baxy a JUDr. Ivo Pospíšila v právní věci žalobce: **N.E.P. Investment s.r.o.** se sídlem Brandejsovo nám. 1251/3, Praha 6, zastoupen Mgr. Janem Zemanem, advokátem se sídlem Ostrovní 2063/7, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 3. 2017, č. j. 15162/17/5200-11434-706502, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 13. 1. 2021, č. j. 8 Af 24/2017 – 62,

t a k t o :

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Předmětem sporu v nyní posuzované věci je zodpovězení otázky, zda žalobce v daňovém řízení prokázal, že jím uplatněné výdaje vynaložil za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

[2] Finanční úřad pro Hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) provedl u žalobce daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za rok 2011. Na základě výsledků této kontroly správce daně žalobci neuznal následující výdaje:

- 1) úprava pozemků společností CREDOX TRADE s.r.o. (dále jen „CREDOX TRADE“) v souhrnné částce 1.106.101,67 Kč,

- 2) pronájem vozidla RZ 1AU 5479 od společnosti Lexicon s.r.o. (dále jen „Lexicon“) v částce 210.000 Kč (období duben – červen 2011),
- 3) pronájem haly od společnosti Lexicon v částce 150.000 Kč (období duben – červen 2011),
- 4) poradenské služby od společnosti Lexicon v částce 90.000 Kč (období duben – červen 2011).

[3] Platebním výměrem ze dne 20. 8. 2014, č. j. 5219807/14/2006-24903-101417, doměřil správce daně žalobci za zdaňovací období roku 2011 daň z příjmu právnických osob ve výši 224.580 Kč, dodatečně zrušil daňovou ztrátu ve výši 369.372 Kč a stanovil mu povinnost uhradit penále ve výši 48.609 Kč.

[4] Citované rozhodnutí změnil žalovaný rozhodnutím ze dne 30. 3. 2017, č. j. 15162/17/5200-11434-706502 (dále jen „napadené rozhodnutí“) tak, že zvýšil částku doměřené daně na 225.340 Kč a současně odpovídajícím způsobem zvýšil penále na částku 48.761 Kč.

II. Rozsudek městského soudu

[5] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu k Městskému soudu v Praze, který ji v záhlaví specifikovaným rozsudkem zamítl.

[6] Soud se v první řadě zabýval tvrzenou nezákonností daňové kontroly. Této námitce však nepřisvědčil, neboť shledal, že v daném případě nebylo povinností správce daně vyzvat žalobce k podání dodatečného daňového přiznání.

[7] Dále se soud věnoval rozložení důkazního břemene v daňovém řízení a otázce, zda žalobce prokázal, že sporné výdaje skutečně vynaložil. Uvedl, že žalobce povinnost k prokázání svých daňových tvrzení v první fázi splnil, neboť správci daně předložil související dokumentaci. Z šetření správce daně však vyplynuly skutečnosti, které byly způsobilé listinné důkazy znevěrohodnit. Proto došlo k přenosu důkazního břemene zpět na žalobce.

[8] Pokud se jedná o výdaje na úpravu pozemků od dodavatele CREDOX TRADE, poukázal městský soud především na absenci jakýchkoli dokladů o realizaci stavebních prací, tj. stavebního deníku, dokladů o nákupu materiálu, ztotožnění osob, které na místě pracovaly, dokladů o jejich mzdě, nákladů na použitou techniku apod. Skutečnost, že tyto doklady v účetnictví zhotovitele chybí, nelze přičítat k tíži správce daně a po žalobci lze spravedlivě požadovat, aby svá tvrzení hodnověrně doložil jiným způsobem. Dále uvedl, že jakkoliv by nemělo docházet k přenosu soukromoprávních vztahů do daňového řízení, ekonomicky rozumnému jednání odporuje postup spočívající v uzavření smlouvy o dílo na rozsáhlé zemní práce bez předchozího souhlasu vlastníka pozemků, a to dříve, než se stane podnájemcem. Totéž platí o vybudování příjezdové komunikace k objektu, který žalobce fakticky užíval 3 měsíce.

[9] K výdaji na pronájem vozidla městský soud uvedl, že správce daně a žalovaný v daňovém řízení nashromáždili důkazy, které ve svém celku relevantním způsobem

zpochybňují daňové tvrzení žalobce. Konkrétně jde o skutečnost, že smlouva o nájmu je uzavřena mezi společnostmi jednajícími stejnou osobou, sjednaná cena nájmu neodpovídá fakturované částce a chybí doklad o převzetí předmětu nájmu i o jeho ukončení. Za této důkazní situace bylo na žalobci, aby prokázal jiným způsobem, že k realizaci pronájmu došlo, a především, že vynaložené výdaje na nájemné sloužily k dosažení, udržení či zajištění jeho zdanitelných příjmů. Takto však neučinil.

[10] Jedná-li se o výdaje na podnájem nemovitostí, městský soud poukázal na rozpor, který vyplynul z důkazů shromážděných v daňovém řízení. Dotčené haly měl žalobce užívat v období od dubna do června 2011, opravené (či spíše nově vybudované) příjezdové cesty však přebíral až v září 2011. Tato skutečnost zcela popírá smysl vynaložených nákladů na úpravu pozemků a rovněž podstatným způsobem znevěrohodňuje daňová tvrzení žalobce ohledně nájmu nemovitostí. Soud shledal, že výpověď svědka K. žalovaný hodnotil v kontextu ostatních provedených důkazů. Jakkoliv žalobce nenese odpovědnost za to, že společnost Podkrušnohorské lesy a rekultivace s.r.o. (dále jen „Podkrušnohorské lesy“) byla v roce 2013 převedena na pana K. bez jeho vědomí, vede tato okolnost k pochybnostem o daňovém tvrzení žalobce. Proto mohl správce daně vyžadovat předložení dalších důkazů. Soud doplnil, že pokud žalobce haly užíval k parkování vozidel a uskladnění techniky či zásob, jistě bylo v jeho možnostech to doložit (např. knihou jízd, záznamy o uskladnění či vyskladnění konkrétních zásob, výpověďmi svědků, kteří v hale pracovali).

[11] Pochybnosti o věrohodnosti předložených listin správci daně vznikly i ve vztahu k výdaji na poradenskou činnost od společnosti Lexicon. Žalobce tyto pochybnosti nevyvrátil, neboť nedoložil, že by mu uvedená společnost poradenskou činnost fakticky poskytovala (tj. nepředložil žádné zprávy, vyjádření, doporučení apod.).

III. Obsah kasační stížnosti

[12] Proti rozsudku městského soudu brojí žalobce (stěžovatel) kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“).

[13] Stěžovatel předně uvádí, že daňová kontrola byla nezákonná. Nejednalo se o kontrolu namátkovou, neboť správce daně disponoval dřívějšími poznatky. V průběhu řízení před soudem stěžovatel namítal, že neměl možnost seznámit se se všemi částmi správního spisu, přičemž jedním z těchto dokumentů je i podnět k provedení daňové kontroly. Městský soud uvedenou okolnost zcela přehlédl. Nezabýval se tím, jaký byl důvod zahájení kontroly a zda správce daně stíhala (s ohledem na závěry vyplývající z judikatury Nejvyššího správního soudu) povinnost vyzvat žalobce před zahájením kontroly k podání dodatečného daňového přiznání.

[14] Městský soud v bodě 51 rozsudku dovodil, že ve chvíli, kdy stěžovatel doložil k jednotlivým okruhům výdajů příslušnou dokumentaci, došlo k přenosu důkazního břemene na správce daně. Následně tedy bylo na správci daně (žalovaném), aby případně věrohodnost a správnost účetních dokladů zpochybnil. To se však žalovanému nepodařilo, neboť žádný z argumentů obsažených v napadeném rozhodnutí neobstojí.

[15] Stěžovatel považuje za nepřipustný postup správce daně spočívající v opakovaném zpochybňování účetnictví a požadování stále dalších podkladů. To tím spíše, jedná-li se o listiny, kterými stěžovatel nedisponuje a nemá ani možnost je získat. Městský soud bezdůvodně přisoudil větší váhu skutečnostem svědčícím v jeho neprospěch, aniž by zohlednil, že stěžovatel předložil na podporu svých tvrzení množství podkladů (smlouvy, faktury apod.). Pokud se jedná o údaje, jako jsou jména dělníků pracujících na stavbě či výše jejich mzdy, identifikace vozidel pracujících na stavbě, či doklady k nákupu materiálu, stěžovateli tyto skutečnosti ani nemohly být známy (znal je pouze zhotovitel stavby, tj. společnost CREDOX TRADE) a stěžovatel je ani s ohledem na ochranu osobních údajů nemůže uchovávat. Pokud tedy žalovaný a městský soud přičítají absenci těchto podkladů k tíži stěžovateli, jedná se o nezákonný postup. V této souvislosti stěžovatel podotýká, že v řízení před soudem navrhoval provedení dokazování výsledkem svědka J. M., což městský soud odmítl.

[16] Stěžovatel se dále ohradil vůči argumentaci obsažené v bodě 81 rozsudku týkající se smlouvy o dílo na zemní práce. Uvádí, že ze strany městského soudu se jedná o naprosté nepochopení situace. Ze skutečnosti, že správce daně napadl náklady na pronájem pozemků za období tří měsíců, nelze dovozovat, že by snad stěžovatel dotčené příjezdové komunikace a haly užíval pouze v tomto období. Stěžovatel naopak dotčené pozemky využíval až do začátku roku 2017. Nadto není pravdou, že by nechal nově vybudovat příjezdovou komunikaci. Z jeho strany došlo pouze ke stavební úpravě pozemní komunikace takovým způsobem, aby ji mohl využívat. Nadto je stěžovatel přesvědčen, že by nemělo docházet k přenosu soukromoprávních vztahů do daňového řízení. Skutečnost, že pronajímatel nedal nájemci písemný souhlas s podnájemem, nemůže představovat důvod pro neuznání nákladů v daňovém řízení.

[17] Obdobná situace panuje u nákladů na pronájem vozidla. Městský soud na jednu stranu deklaroval, že nelze klást k tíži jakéhokoliv subjektu, pokud uzavírá smlouvu s osobou, která má v pozici statutárního orgánu totožnou osobu. V odůvodnění rozsudku však právě tuto skutečnost hodnotí jako důkaz, kterým došlo ke zpochybnění daňového tvrzení žalobce. Rovněž není pravdou, že sjednaná cena nájmu neodpovídá fakturované částce, neboť tato částka sestává ze tří měsíčních nájmů (3 x 42.000 Kč) a kauce ve výši 84.000 Kč. Jakkoliv by bylo vhodnější tyto částky podrobněji rozvést (přičemž nebylo ani povinností odvést z kauce daň z přidané hodnoty), nepředstavují tyto skutečnosti důvod pro neuznání nákladu.

[18] Ohledně nákladů na pronájem haly stěžovatel uvádí, že opět došlo k nepřijatelnému přenášení soukromoprávních vztahů do daňového řízení. Dále zcela odmítá konstrukci, že neuznání nákladů na stavební úpravy je důvodem k neuznání výdajů za pronájem haly. Za naprostý exces považuje stěžovatel způsob, jakým soud hodnotil výpověď svědka R. K., který se stal jednatelem společnosti Podkrušnohorské lesy v období nesouvisajícím s daňovou kontrolou a jak vyplynulo z jeho výpovědi, na základě podvodného jednání třetí osoby. Přestože tedy uvedená osoba nemohla k věci sdělit žádné relevantní skutečnosti, soud (a před ním i žalovaný) její výpověď považují za důkaz snižující věrohodnost důkazů předložených stěžovatelem. Tato skutečnost činí odůvodnění rozsudku nesrozumitelným.

[19] Pokud se jedná o výdaje na poradenské služby, uvádí stěžovatel, že uzavřel smlouvy o poradenství se dvěma subjekty (s p. H. a společností Lexicon). Stěžovatel prokázal,

že Ing. J. Š., CSc. a Ing. P. Š., Ph.D., předávali odborné rady v terénu nebo v sídle stěžovatele (a to Ing. Lucii Sukové), přičemž nepovažuje na závadu, pokud tak nečinili jako fyzické osoby, ale skrze společnost Lexicon, v níž drželi podíl. K předávání informací docházelo ústně, což stěžovatel tvrdí od počátku, avšak městský soud tuto skutečnost přehlédl.

[20] Proto navrhuje, aby Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, popřípadě zrušil i napadené rozhodnutí žalovaného.

IV. Vyjádření žalovaného

[21] Ve vyjádření ke kasační stížnosti žalovaný předně odmítl tvrzení o nezákonnosti daňové kontroly. Městský soud se s touto námitkou řádně vypořádal, neboť uvedl, že spisový materiál neobsahuje žádné konkrétní informace, které by vedly k závěru, že daňová povinnost je jiná, než jakou žalobce deklaroval v daňovém přiznání.

[22] Pokud se jedná o rozložení důkazního břemene, vymezil se žalovaný vůči tvrzení stěžovatele, že správce daně nemůže opakovaně zpochybňovat účetnictví a vyžadovat předložení dalších podkladů. Takový výklad by byl rozporný se smyslem a účelem zákona. Pokud se jedná o výdaj spočívající v provedení úprav pozemků společností CREDOX TRADE, stěžovatel nepředložil žádný důkaz, který by prokazoval fakticitu plnění. Smlouvu o úpravách pozemků měl navíc stěžovatel uzavřít v době, kdy k těmto pozemkům neměl žádný právní vztah, přičemž je nevyjasněnou otázkou, zda společnosti Lexicon vůbec k dotčenému pozemku svědčilo jakékoliv právo. Vlastník pozemku (Lesy ČR), který nadto neměl o jakýchkoliv stavebních úpravách povědomost, nedal nájemci (společnost Podkrušnohorské lesy) souhlas k tomu, aby dal pozemek do podnájmu (společnosti Lexicon). Nadto má uvedený pozemek v katastru nemovitostí vymezený způsob ochrany, a to jako pozemek určený k plnění funkce lesa. Tyto skutečnosti, ve spojení s dalšími nesrovnalostmi, prohloubily pochybnosti správce daně, zda částka v souhrnné výši 1.106.101,67 Kč představuje daňově uznatelný výdaj. Žalovaný proto považuje za zcela přiměřený požadavek na předložení dalších dokladů (stavební deník, doklady o nákupu materiálu, ztotožnění osob, které na místě pracovaly, doklady o jejich mzdě, náklady na použitou techniku apod.). Pokud se jedná o výslech pana M., mohl jej stěžovatel navrhnout již v průběhu daňového řízení, což neučinil. Žalovaný nepřisvědčil ani tvrzení, že stěžovatel dotčené haly užíval po dobu podstatně delší než tři měsíce. Takové tvrzení je v rozporu s obsahem správního spisu.

[23] Ke kasačním námitkám ohledně výdaje na pronájem vozidla od společnosti Lexicon uvedl žalovaný následující. Skutečnost, že za stěžovatele i dodavatele jednala tatáž osoba (Ing. Lucie Suková), představovala pouze jednu z více okolností zpochybňujících oprávněnost uplatněného výdaje. Nesrovnalosti žalovaný zjistil i v podkladech předložených stěžovatelem. Především však jeho vysvětlení zjištěných nedostatků zůstalo pouze v rovině tvrzení. Stěžovatel nedoložil fakticitu plnění a neprokázal jakékoliv reálné užití vozidla.

[24] Ohledně výdaje na pronájem haly od společnosti Lexicon žalovaný uvedl, že i v tomto případě za stěžovatele a dodavatele jednala tatáž osoba. Pochybnosti nicméně vyvolaly i doklady předložené stěžovatelem. Uvedl, že nájmem měla být dotčena i část

pozemku, jehož vlastníkem nebyl pronajímatel – společnost Lexicon, nýbrž Lesy ČR. Vlastník pozemku přitom nedal nájemci (společnosti Podkrušnohorské lesy) souhlas s podnájemem. Žalovaný poukázal na provázanost výdajů na pronájem haly od společnosti Lexicon s výdaji na úpravu pozemků od společnosti CREDOX TRADE. Stavební práce měly být provedeny na pronajatých pozemcích. Nedošlo však k tomu, že by žalovaný s ohledem na neuznání výdajů na stavení úpravy automaticky neuznal výdaje na pronájem hal. Stejně tak stěžejní důkaz nepředstavovala výpověď pana K. Všechny zjištěné skutečnosti však v celkovém součtu vedly k neuznání výdaje.

[25] Jedná-li se o výdaj na poradenské služby, žalovaný opětovně poukázal na personální provázanost stěžovatele a dodavatele. V rámci svědecké výpovědi Ing. P. Š., Ph.D., potvrdil, že jménem společnosti Lexicon vykonával poradenskou činnost v období duben – červen 2011. Uvedl však, že stěžovatele nezná, což je v rozporu s tvrzením, že poradenství bylo poskytováno mimo jiné v sídle společnosti. Sdělení Ing. P. Š., Ph.D., že informace předával panu H. a panu E., neprokazuje souvislost se stěžovatelem. Stěžovatel tedy neprokázal, že by mu společnost Lexicon deklarované poradenské služby skutečně poskytl.

[26] Z uvedených důvodů žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

V. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[27] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení. Dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti a je projednatelná. Důvodnost kasační stížnosti posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.); neshledal přitom vady, jimiž by se musel zabývat i bez návrhu.

[28] Kasační stížnost není důvodná.

[29] Z povahy věci je nezbytné vypořádat nejprve tvrzení stěžovatele stran nepřezkoumatelnosti rozsudku městského soudu. K této otázce se vztahuje bohatá rozhodovací činnost Nejvyššího správního soudu (např. rozsudky ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 – 44, ze dne 31. 1. 2008, č. j. 4 Azs 94/2007 – 107, ze dne 24. 3. 2010, č. j. 1 Afs 113/2009 – 69, či ze dne 22. 9. 2010, č. j. 3 Ads 80/2009 – 132). V nyní posuzované věci nicméně soud napadený rozsudek nepřezkoumatelným neshledal, neboť z jeho odůvodnění je zřejmé, jakými úvahami byl městský soud při rozhodování věci veden. Soud se zabýval všemi námitkami uplatněnými v žalobě a řádně a srozumitelně osvětlil, proč je neshledal důvodnými.

[30] Stěžovatel dále v kasační stížnosti namítl nezákonnost daňové kontroly, a to s odkazem na usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, podle něhož „[d]ozví-li se správce daně jinak než na základě daňové kontroly (zejména z poznatků při správě jiných daní, z informací od jiných orgánů či soukromých subjektů nebo z vlastní vyhledávací činnosti) o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by daňovému subjektu měla být určita daň doměřena, je zásadně povinen daňový subjekt o tom zpravit a vyzvat jej podle § 145 odst. 2 věty první zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, k podání dodatečného daňového tvrzení.“

[31] Stěžovatel uvedl, že totožnou námitku uplatnil již v řízení o žalobě, přičemž městský soud se s ní náležitě nevypořádal. Tomuto tvrzení Nejvyšší správní soud nepřisvědčil. Městský soud se této otázce věnoval v bodech 31 – 39 rozsudku. Vycházel ze shora citovaného usnesení rozšířeného senátu, přičemž uzavřel, že „[v] projednávané věci spisový materiál neobsahuje nic, z čeho by bylo možno dovodit, že správce daně měl k dispozici konkrétní informace, které by jej vedly k závěru, že skutečná daňová povinnost žalobce je jiná, než jak je v podaném daňovém přiznání deklarováno. Povinnost vyzvat žalobce k podání dodatečného daňového přiznání z tohoto důvodu správce daně nestíhala.“

[32] S uvedenými závěry se Nejvyšší správní soud ztotožňuje. Je sice pravdou, že vyhledávací část spisu obsahuje dokument, který je ve spisovém přehledu označený jako „podnět k daňové kontrole“, jedná se však o naprosto povšechnou písemnost neobsahující žádné konkrétní poznatky ohledně daňové povinnosti stěžovatele. Za těchto okolností tedy povinnost vyzvat stěžovatele k podání dodatečného daňového přiznání správce daně nestíhala, neboť reálně ani nedisponoval žádným poznatkem, který by správnost daňového tvrzení stěžovatele zpochybnil.

[33] Stěžejní otázkou v nyní projednávané věci je posouzení, zda výdaje specifikované v bodě [2] tohoto rozsudku představují daňově účinné výdaje podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Dle stabilní judikatury se o daňově účinný výdaj podle citovaného ustanovení jedná pouze tehdy, jsou-li splněny čtyři podmínky: 1) výdaj byl skutečně vynaložen, 2) výdaj byl vynaložen v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, 3) výdaj byl vynaložen v daném zdaňovacím období, 4) zákon stanoví, že se jedná o daňově účinný výdaj. Daňový subjekt, který výdaj zanesl do účetnictví a následně do daňového přiznání, je povinen v případě pochybností prokázat, že jej skutečně vynaložil, „a to tím způsobem, jakým deklaroval na příslušném účetním dokladu“ (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 - 72, ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 - 73, ze dne 6. 12. 2007, č. j. 1 Afs 80/2007 - 60).

[34] Soud v této souvislosti poznamenává, že daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost daň sám přiznat (tíží jej břemeno tvrzení), ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Dle § 92 odst. 3 daňového řádu totiž „daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.“ Je pak na správci daně, aby dokázal případné skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, tedy dostatečně věrohodně zpochybní tvrzení daňového subjektu, pak je opět na něm, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 - 63, a ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, či rozsudek ze dne 5. 10. 2016, č. j. 6 Afs 176/2016 - 36).

[35] Optikou zde uvedené konstantní judikatury nahlížel Nejvyšší správní soud na nyní projednávanou věc. Na okraj přitom poznamenává, že k přenosu důkazního břemene ze správce daně na daňový subjekt (či naopak) může dojít i opakovaně. Vzniknou-li tedy na základě předložených důkazů správci daně další pochybnosti, nic mu nebrání v tom, aby daňový subjekt opětovně vyzval k prokázání rozhodných skutečností. Stěžovatel se tedy mylí, domnívá-li se, že správce daně měl v zásadě pouze jeden „pokus“ na zpochybnění jeho daňového tvrzení. Soud však zdůrazňuje, že pochybnosti správce daně stran správnosti či věrohodnosti daňového tvrzení musí dosahovat určité kvality a intenzity. V opačném případě (např. existují-li v předložených dokladech toliko dílčí rozpory, které nemohou mít vliv na výslednou daňovou povinnost), k přechodu důkazního břemene zpět na daňový subjekt nedochází.

[36] Nejvyšší správní soud se dále postupně vyjádří k jednotlivým sporným výdajům. Vzhledem k tomu, že skutková zjištění vyplývající z obsahu správního spisu detailně popsal v napadeném rozsudku městský soud, přičemž se jedná o skutečnosti, které jsou účastníkům řízení známy, nepovažuje kasační soud za nezbytné provádět na tomto místě podrobnou rekapitulaci skutkového stavu. Proto se bude soustředit toliko na stručné shrnutí důvodů neuznání jednotlivých výdajů a na posouzení správnosti úvah žalovaného, respektive městského soudu, a to v rozsahu kasačních námitek, které mnohdy zpochybňují toliko dílčí aspekty odůvodnění napadeného rozsudku.

Výdaj na úpravu pozemků společnosti CREDOX TRADE

[37] Pokud se jedná o výdaj na úpravu pozemků v katastrálním území Žatec, parcelní č. 896, 6446/1, 6446/2, 6446/9, vycházel žalovaný primárně zejména z podkladů předložených stěžovatelem správci daně, a to ze smlouvy o úpravách na pozemcích uzavřené se společností CREDOX TRADE (ze dne 3. 3. 2011), objednávky stavebních úprav ze dne 20. 8. 2011 a předávacích protokolů ze dne 15. 9., 19. 9., 23. 9. a 29. 9. 2011, a dále z písemných podkladů shromážděných správcem daně. Po podání odvolání proti platebnímu výměru správce daně doplnil řízení a přikročil k výsledku svědků (a to především jednatelů společnosti CREDOX TRADE).

[38] Za důvod neuznání výdaje označil žalovaný několik skutečností. Předně poukázal na formálnost a obecnost podkladů předložených stěžovatelem. Jejich obsahem nebyla žádná bližší ujednání ohledně plánovaných prací, ani výše ceny za provedené práce či způsob jejího stanovení. Žalovaný dále zdůraznil, že práce měly být provedeny i na pozemku ve vlastnictví Lesů ČR, z jejichž vyjádření vyplynulo, že si žádných stavebních úprav nejsou vědomy a nedaly k nim souhlas. Nadto se jednalo o pozemky plnící funkci lesa, na něž se vztahuje zvláštní ochrana. Žalovaný rovněž shledal „podezřelým“, že dohoda o provedení stavebních úprav měla být uzavřena v době, kdy stěžovateli k dotčeným pozemkům nesvědčilo žádné právo (vlastnické, nájemní či jiné). Pochybnosti vznikly také o předložené nájemní smlouvě, neboť nájmem měl být dotčen i pozemek, jehož vlastníkem pronajímatel nebyl, tj. pozemek ve vlastnictví Lesů ČR. Správce daně zjistil, že tento pozemek pronajaly Lesy ČR společnosti Podkrušnohorské lesy jako lesní školku s tím, že nájemní smlouva neumožňovala dát pozemek dále do podnájmu. Přesto stěžovatel tvrdil a dokládal, že společnost Podkrušnohorské lesy pozemek dále podnajala společnosti Lexicon, s níž uzavřel podnájemní smlouvu (mimo jiné na tento pozemek) stěžovatel. V neposlední řadě poukázal žalovaný na skutečnost, že stavební práce měly být

realizovány v průběhu září 2011. Deklarovaným cílem prací bylo mimo jiné vytvoření příjezdové cesty k halám, které však stěžovatel dle nájemní smlouvy využíval toliko v období od dubna do června 2011.

[39] Stran výpovědi jednatelů společnosti CREDOX TRADE (Davida Kolka a Kateřiny Jandlové) žalovaný poukázal na jejich obecnost. Ke sporné zakázce žádný z uvedených svědků nic konkrétního neuvedl a ani nepředložil žádné relevantní podklady s poukazem na skutečnost, že účetnictví společnosti je v rekonstrukci.

[40] Nejvyšší správní soud má ve shodě s městským soudem za to, že správci daně vznikly důvodné pochybnosti o tom, zda či za jakých okolností stěžovatel deklarovaný výdaj vynaložil. Stěžovatel však na výzvu správce daně nepředložil žádné důkazy, které by svědčily o tom, že k úpravě dotčených pozemků skutečně došlo. Poukazuje-li stěžovatel na skutečnost, že není v jeho možnostech takové doklady předložit, neboť požadovanou dokumentací disponuje toliko dodavatel, tj. společnost CREDOX TRADE, soud této námitce nepřisvědčil. Jak uvedl již výše, daňový subjekt stíhá nikoliv pouze povinnost daň přiznat, ale také své daňové tvrzení řádně prokázat. Správce daně vynaložil úsilí za účelem ověření fakticity provedených prací, a to jak u společnosti CREDOX TRADE, která však nebyla schopna toho času žádnou dokumentaci předložit s tím, že účetnictví je v rekonstrukci, tak mimo jiné provedením místního šetření. Fotodokumentace z místního šetření, která je založená ve spisovém materiálu, jen prohlubuje pochybnosti o realizaci provedených prací. Tvrdí-li stěžovatel, že k provedení zemních úprav skutečně došlo, avšak tyto nejsou s ohledem na jejich charakter (zejména úprava podloží) a na jistý časový odstup patrné, je na něm, aby své tvrzení prokázal. Z tohoto hlediska nepovažuje soud požadavek žalovaného a městského soudu za nepřiměřený, neboť jistě bylo v možnostech stěžovatele minimálně zdokumentovat průběh stavebních prací, či označit osobu, která by mohla poskytnout k rozhodným skutečnostem svědeckou výpověď. Tím spíše, pokud tvrdí (viz níže), že uvedené pozemky v rozhodném období užíval. To však neučinil.

[41] Pokud se jedná o svědeckou výpověď pana M., její provedení navrhl stěžovatel až v řízení před soudem. Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že není povinností krajského soudu provést každý účastníkem řízení navržený důkaz, svůj postup však musí odůvodnit. To městský soud učinil, neboť shledal, že za dané důkazní situace se již jeví provedení navrhované svědecké výpovědi nadbytečným. Pro úplnost Nejvyšší správní soud dodává, že není smyslem správního soudnictví nahrazovat činnost daňových orgánů a provádět rozsáhlé dokazování nad rámec dokazování provedeného správcem daně. Stěžovatel měl možnost své důkazní návrhy vznést kdykoliv v průběhu daňového řízení. Přesto výpověď uvedeného svědka nenavrhl.

[42] K námitce stěžovatele, že pozemky využíval až do počátku roku 2017, soud uvádí, že takové tvrzení je v rozporu s obsahem správního spisu. Z výpovědi Ing. Lucie Sukové (jednatelky stěžovatele) vyplynulo, že stěžovatel hradil nájemné za haly nacházející se na dotčených pozemcích toliko po dobu 3 měsíců. Stěžovatel tedy ani nikdy neuvedl, že by si halu pronajal na delší dobu, než na období duben – červen roku 2011. I kdyby však soud připustil, že stěžovatel dotčené pozemky skutečně využíval po nyní uváděnou dobu, vyvolává tvrzení o vynaložení uvedeného výdaje pochybnosti. Stěžovatel tvrdil, že smyslem stavebních úprav bylo zpevnění cest a zajištění příjezdové cesty k halám. Přesto měl tyto haly využívat již v první polovině roku 2011 (duben – červen), přičemž stavební

práce byly provedeny až v září téhož roku. Tyto časové nesrovnalosti, které popírají smysl stavebních úprav, stěžovatel uspokojivým způsobem nevysvětlil.

[43] Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že stěžovatel důkazní břemeno ve vztahu k prokázání výdaje na provedení úpravy pozemků společností CREDOX TRADE neunesl a jeho námitky vztahující se k tomuto výdaji považuje za nedůvodné.

Výdaj na pronájem haly od společnosti Lexicon

[44] S ohledem na nespornou provázanost výdaje na pronájem haly (hal) s předchozím výdajem považuje Nejvyšší správní soud za vhodné vyjádřit se k němu na tomto místě. Jakkoliv stěžovatel propojenost obou výdajů odmítá, ze správního spisu je zcela zjevná. S tím souvisí také skutečnost, že mnohé argumenty uvedené k výdaji na stavební práce jsou platné i ve vztahu k nyní posuzovanému výdaji. Soud nicméně zdůrazňuje, že jakkoliv neuznání výdaje na stavební práce představovalo jednu z indicií pro znevěrohodnění výdaje na pronájem haly (hal) v Žatci, v žádném případě se nejedná o důvod jediný. Správce daně shromáždil množství písemných podkladů, provedl místní šetření a rovněž dokazování výsledkem svědků. Žádné z učiněných zjištění však pochybnosti správce daně nerozptýlilo. Pokud se jedná o důvody neuznání výdaje, Nejvyšší správní soud toliko ve stručnosti uvádí, že krom okolností vztahujících se k předchozímu výdaji poukázal žalovaný na propojenost stěžovatele s pronajímatelem – společností Lexicon, neboť jednatelkou obou společností byla Ing. Lucie Suková a obě společnosti sídlí na téže adrese. Nesrovnalosti žalovaný našel i v předložených smlouvách (doba pronájmu, skutečnost, zda se jedná o jednu nebo více hal apod.). V podrobnostech na tomto místě soud odkazuje na body 93 – 111 napadeného rozsudku, v nichž se městský soud touto otázkou podrobně zabýval.

[45] Pokud se jedná o kasační námitky, stěžovatel městskému soudu vytkl, že nepřipustným způsobem přenáší soukromoprávní vztahy do daňového řízení. Toto tvrzení se vztahuje k argumentaci žalovaného a městského soudu absencí souhlasu s předáním pozemků ve vlastnictví Lesů ČR do podnájmu. Jakkoliv Nejvyšší správní soud se stěžovatelem souhlasí, že zjištěná skutečnost nemůže být sama o sobě důvodem neuznání výdaje, v posuzované věci se jednalo toliko o jeden z článků řetězce důkazů, které ve vzájemné souvislosti vedly ke zpochybnění daňové uznatelnosti dotčeného výdaje. Soud tedy neshledal uvedenou námitku důvodnou.

[46] Stěžovatel se dále ohradil vůči způsobu, jakým městský soud hodnotil výpověď pana K. Nejvyšší správní soud v této souvislosti zjistil, že správce daně vyslechl dne 18. 2. 2015 svědka R. K., který uvedl, že společnost Podkrušnohorské lesy na něj byla převedena bez jeho vědomí na jaře roku 2013. Pokud se jedná o společnost Lexicon, tu nezná. Nejvyšší správní soud souhlasí se stěžovatelem v tom směru, že není zřejmé, z jakého důvodu městský soud (a před ním žalovaný) tuto výpověď hodnotil jako důkaz svědčící v neprospěch stěžovatele. Dotazovaný svědek zcela jednoznačně vypověděl, že k předmětu sporu není schopen nic uvést, neboť v rozhodné době jednatelem společnosti Podkrušnohorské lesy nebyl a tato společnost na něj byla později převedena na základě podvodného jednání. Za těchto okolností je logické, že společnost Lexicon (která měla v minulosti uzavřít se společností Podkrušnohorské lesy podnájmní smlouvu) nezná.

Uvedená výpověď tedy neobsahuje žádné informace relevantní pro posuzovanou věc, tj. nesvědčí ani ve prospěch, ani v neprospěch uplatněného výdaje. V této dílčí části tedy argumentace městského soudu neobstojí a skutečně je i dílem nesrozumitelná. To však nic nemění na správnosti zbylých úvah městského soudu. Výpověď svědka pana K. totiž nikdy stěžejní důkaz nepředstavovala.

[47] Námitky vztahující se k výdaji na nájem hal v Žatci tedy Nejvyšší správní soud rovněž neshledal důvodnými, přičemž dodává, že stěžovatel v kasační stížnosti brojlil pouze vůči dílčím zjištěním, aniž by zpochybnil základ argumentace městského soudu. Městský soud v bodě 111 rozsudku uvedl, že *„[p]okud byly haly skutečně využívány k parkování vozidel a uskladnění techniky či zásob, jistě bylo v silách žalobce tuto skutečnost doložit např. knihou jízd, záznamy o uskladnění či vyskladnění konkrétních zásob, výpověďmi svědků, kteří v hale pracovali apod.“* S těmito závěry se Nejvyšší správní soud ztotožňuje a stěžovatel je nikterak nezpochybnil.

Výdaj na pronájem vozidla RZ 1AU 5479 od společnosti Lexicon

[48] Žalovaný dále zpochybnil výdaj na nájem vozidla (tahač DAF FT 85.400) v částce 210.000 Kč. Poukázal přitom na rozpor mezi fakturovanou a ujednanou částkou, jakož i na další rozpory ve stěžovatelem předložené dokumentaci (nejasná doba pronájmu vozidla apod.), a na absenci předávacích protokolů k vozidlu. Rovněž zdůraznil, že Ing. Lucie Suková byla toho času jediným jednatelem stěžovatele i společnosti Lexicon. Nejednotně vyznívala i jednotlivá vyjádření stěžovatele ohledně účelu pronájmu vozidla, neboť jednatelka stěžovatele nejprve uvedla, že *„nákladní vůz DAF FT 85.400 byl pronajat za účelem přepravy osiv nebo jiných zemědělských nástrojů,“* následně však na výzvu správce daně za stěžovatele sdělila, že *„vozidlo bylo pronajato za účelem provozování autodopravy ve spolupráci se společností Karel Benda J+K, což se neuskutečnilo a vozidlo bylo vráceno.“* Dále stěžovatel sdělil, že vozidlo řídil pan K. Správce daně však zjistil, že pan K. nebyl v červnu 2011 zaměstnancem stěžovatele.

[49] Ze zjištěných rozporů stěžovatel vysvětlil pouze výši fakturované částky (210.000 Kč), přičemž uvedl, že sestávala z tří měsíčních nájmů (3 x 42.000 Kč) a vratné kaucy ve výši 84.000 Kč. To však nic nemění na skutečnosti, že zbylé rozpory zůstaly neobjasněné a stěžovatel především neprokázal převzetí vozidla (popřípadě vrácení společnosti Lexicon), či jeho faktické využití. K totožným závěrům dospěl i městský soud.

[50] Domnívá-li se stěžovatel, že důvodem neuznání výdaje nemůže být skutečnost, že za obě strany smlouvy jedná v pozici jednatele tatáž osoba, Nejvyšší správní soud souhlasí, že se nepochybně nemůže jednat o jediný důvod pro zpochybnění věrohodnosti daňového tvrzení. V posuzované věci však správce daně shromáždil důkazy, které ve svém celku vyvolaly důvodné pochybnosti o uznatelnosti uplatňovaného výdaje. Stěžovatel pak nebyl schopen jakýmkoliv způsobem doložit, že by výdaj skutečně vynaložil, a to v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů (viz bod [33] rozsudku), tj. vůbec neprokázal, že by vozidlo převzal a využíval ho. Na pochybnosti správce daně reagoval toliko v rovině tvrzení, aniž by byl schopen předložit jakýkoliv relevantní důkaz. I třetí okruh námitek stěžovatele proto shledal soud nedůvodným.

Výdaj na poradenské služby od společnosti Lexicon

[51] Ve vztahu k poslednímu spornému výdaji vycházel žalovaný opětovně mimo jiné ze skutečnosti, že jednatelkou stěžovatele i společnosti Lexicon byla tatáž osoba. Společnost Lexicon měla poskytovat poradenství prostřednictvím Ing. P. Š., Ph.D., a Ing. J. Š., CSc., aniž by stěžovatel osvětlil, na základě jakého právního vztahu tak činili. K výkonu poradenské činnosti mělo docházet v sídle stěžovatele, nebo přímo na obhospodařovaných pozemcích. Z výpovědi Ing. P. Š., Ph.D., vyplynulo, že poradenskou činnost vykonával, avšak toliko pro společnost Lexicon, stěžovatele nezná. Informace předával panu H., paní Sukové či panu E. K poradenství mělo dle jeho výpovědi docházet přímo v terénu. Veškerá komunikace probíhala pouze ústně, stěžovatel nepředložil žádné písemné doklady prokazující poskytnutí poradenství a žádnou takovou dokumentaci ani neeviduje.

[52] S ohledem na zde uvedené je Nejvyšší správní soud ve shodě s městským soudem přesvědčen, že stěžovatel důkazní břemeno ve vztahu k prokázání výdaje na poradenskou činnost neunesl. Stěžovatel předložil toliko formální dokumentaci (objednávka ze dne 1. 3. 2011, faktura za období duben – červen 2011), avšak nebyl schopen (v reakci na vyjádřené pochybnosti správce daně) prokázat pravdivost a správnost v ní uvedených údajů. Za klíčovou skutečnost soud považuje absenci jakýchkoliv písemných materiálů zachycujících obsah poskytnuté poradenské činnosti (záznamy, protokoly). Jakkoliv není vyloučeno, aby k předávání doporučení docházelo ústní formou, bylo na stěžovateli (měl-li zájem příslušný výdaj daňově uplatnit), aby takto provedenou poradenskou činnost náležitě zachytil ve svém účetnictví. To však stěžovatel neučinil a pochybnosti o uskutečnění výdaje nerozptýlila ani svědecká výpověď Ing. P. Š., Ph.D., který uvedl, že stěžovatele nezná, což je v rozporu s tvrzením stěžovatele, že poradenství probíhalo mimo jiné v sídle společnosti. V této souvislosti pak žalovaný poukázal rovněž na skutečnost, že uvedené sídlo bylo dlouhodobě v rekonstrukci a žádná jednání se zde konat nemohla. Z místního šetření provedeného na adrese sídla společnosti navíc vyplynulo, že stěžovatel je zde neznámý.

[53] Spojitost se stěžovatelem neprokazuje ani skutečnost, že Ing. Š. měl svá doporučení předávat Ing. Lucii Sukové, neboť ta byla nejen jednatelkou stěžovatele, ale také dodavatele – společnosti Lexicon. Obdobně, pokud se jedná o pana H., stěžovatel sice uvedl, že uzavřel smlouvu o poradenství i s touto osobou. Z uvedeného však nelze bez dalšího dovodit, že by snad Ing. Š. předával stěžovateli informace právě prostřednictvím pana H.. Nadto žalovaný zjistil, že stěžovatel neeviduje žádnou fakturu, která by spoluprací s panem H. dokládala. O osobě pana E. a pak žalovaný žádné bližší informace nezjistil a ani stěžovatel ji ve svých vyjádřeních nezmiňoval.

[54] Argumentace stěžovatele v kasační stížnosti tedy nenalézá oporu v obsahu správního spisu. Je sice pravdou, že v daňovém řízení poukazoval na spolupráci s panem H. a na skutečnost, že k předávání informací docházelo ústně. To však nic nemění na závěru, že uznatelnost výdaje podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů (jak soud blíže vysvětlil v předcházejících bodech tohoto rozsudku) neprokázal.

[55] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že napadený rozsudek je přezkoumatelný a zákonný. Městský soud se s žalobní argumentací podrobně vypořádal a kasační soud se s jeho úvahami ztotožňuje.

VI. Závěr a náklady řízení

[56] Nejvyšší správní soud neshledal námitky stěžovatele důvodnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[57] O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměl úspěch. Žalovanému žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, a proto mu soud náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 27. dubna 2021

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu