



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Davida Hipšra a soudců JUDr. Tomáše Foltase a Mgr. Lenky Krupičkové v právní věci žalobce: **M. M.**, zastoupen Mgr. Pavlem Jakimem, advokátem, se sídlem Velké náměstí 116/7, Písek, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 19. 6. 2019, č. j 57 Af 12/2018 - 28,

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 d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Finanční úřad pro Jihočeský kraj (dále jen „správce daně“) vydal dne 19. 11. 2014 dodatečný platební výměr č. j. 2001350/14/2212-50522-305489, kterým byla žalobci doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010 ve výši 158.547 Kč, daňový bonus ve výši – 5.688 Kč a současně uložena povinnost uhradit penále ve výši 32.847 Kč.

[2] Rozhodnutím ze dne 1. 6. 2018 č. j. 25402/18/5200-10422-705050, žalovaný změnil dodatečný platební výměr tak, že žalobci byla za zdaňovací období roku 2010 doměřena daň ve výši 131.172 Kč, daňový bonus ve výši -5.688 Kč a současně mu byla uložena zákonná povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 27.372 Kč.

II.

[3] Žalobce podal proti výše uvedenému rozhodnutí žalobu ke Krajskému soudu v Českých Budějovicích, který ji zamítl rozsudkem ze dne 19. 6. 2019, č. j. 57 Af 12/2018 - 28.

[4] Krajský soud shledal nedůvodnou námitku žalobce, že poskytnuté úplaty za užívání motorových vozidel obchodní společností MIŠKOVIČ PLOCHÉ STŘECHY s.r.o. nelze kvalifikovat jako příjmy z pronájmu movitých věcí podle § 9 odst. 1 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), ale jako nezdanitelné cestovní náhrady, a to s odkazem na závazný právní názor vyslovený v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 1. 2018, č. j. 7 Afs 4/2017 - 31, jímž byl zrušen předchozí rozsudek krajského soudu ze dne 7. 12. 2016, č. j. 10 Af 16/2016 - 27, i rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 12. 2015, č. j. 42843/15/5200-10422-705050, a věc byla vrácena žalovanému k dalšímu řízení.

[5] Nedůvodná je podle krajského soudu i další námitka žalobce, že jestliže byly žalovaným posouzeny platby jako nájemné, měly být uznány výdaje v prokázané výši na jejich dosažení, a to v částce 1.564.195 Kč. Přestože byl žalobce správcem daně vyzván, aby prokázal vynaložené výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů souvisejícími s dosaženými příjmy za pronájem vozidel, žalobce nedoložil žádné doklady, které by prokazovaly výdaje s realizovanými příjmy za pronájem předmětných vozidel. Krajský soud proto ve shodě s žalovaným konstatoval, že žalobce neunesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), kdy neprokázal výdaje související s pronájmem předmětných vozidel. Správce daně proto správně přistoupil k postupu, kdy u příjmů z pronájmu předmětných vozidel zohlednil zákonem garantované výdaje ve výši 30 % podle § 9 odst. 4 zákona o daních z příjmů. V tomto případě pak ve výdajích byla objektivně zohledněna relevantní část výdajů minimálně nutných k dosaženým příjmům z pronájmu vozidel. V souvislosti s tím poukázal krajský soud na to, že zohlednění výdajů ve výši 30 % navrhoval i sám zástupce žalobce.

[6] Zcela nepřipadný pak byl podle krajského soudu odkaz žalobce na § 24 odst. 2 písm. k) bod 3 zákona o daních z příjmů, neboť sazbu základní náhrady souvisejících s opotřebením silničních motorových vozidel či náhrady za pohonné hmoty lze podle tohoto ustanovení aplikovat pouze na dopravu vlastním silničním vozidlem poplatníka a spolupracujících osob. V daném případě však žalobce pronajal vozidlo shora uvedené společnosti, vozidla tedy používala třetí osoba, nikoliv žalobce.

III.

[7] Proti tomuto rozsudku podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.

[8] Stěžovatel v kasační stížnosti nejprve rekapituloval dosavadní průběh daňového i soudního řízení. Podle jeho názoru částka ve výši 1.546.195,- Kč mu měla být v plné výši uznána jako daňově účinný náklad (výdaj) ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Tato částka byla podložena záznamy o pracovních cestách, plně odpovídala počtu ujetých kilometrů, sazbě základní náhrady (stanovené pro rok 2010)

pokračování

a náhradě za pohonné hmoty. Cestovní náhrady nebyly vyplaceny zaměstnanci, který pracovní cestu vykonal, ale stěžovateli. Proto je stěžovateli nepochopitelné neuznání (doložených) nákladů (v paušální výši), když to byl on, který v roce 2010 hradil pohonné hmoty do vozidel a k jeho tíži šlo snížení hodnoty věcí (vozidel) opotřebením (amortizace). Stěžovatel se domáhá téhož, co by náleželo zaměstnanci, který by pracovní cesty vykonal v roce 2010 za totožných podmínek. Pochopitelně se nejedná přímo o výdaj upravený ustanovením § 24 odst. 2 písm. k) bod 3 zákona o daních z příjmů, ale o výdaj podle § 24 odst. 1, jehož výše je vzájemně plně srovnatelná (přímo totožná). Postupem žalovaného tak došlo ke stanovení daně v nesprávné výši a krajský soud toto nesprávné rozhodnutí aproboval v rozporu se zákonem o daních z příjmů.

[9] Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

IV.

[10] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se ztotožňuje s posouzením věci krajským soudem, přičemž zároveň odkázal na své závěry obsažené v odůvodnění rozhodnutí o odvolání a na svou argumentaci užitou ve vyjádření k žalobě. Žalovaný shrnul, že v průběhu odvolacího řízení byl stěžovatel vyzván, aby prokázal výdaje, které jím byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení příjmů související s dosaženými příjmy za pronájem předmětných vozidel. Bylo zcela v kompetenci stěžovatele, jaké doklady předloží, a zda tímto unese své důkazní břemeno. Stěžovatel na písemnost ze dne 20. 3. 2018, č. j. 419027/18/2212-60563-301090, sice reagoval, avšak žádné důkazy nepředložil. Lze tak konstatovat, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno, které na něj klade § 92 odst. 3 daňového řádu. S provedenými úkony v průběhu odvolacího řízení a s hodnocením důkazních prostředků byl stěžovatel seznámen prostřednictvím písemnosti ze dne 4. 5. 2018, č. j. 21002/18/5200-10422-705050, a rovněž byl vyzván k uplatnění práva vyjádřit se, popř. navrhnout další důkazní prostředky. Stěžovatel však nijak nereagoval a bylo tak na místě, aby žalovaný vydal žalobou napadené rozhodnutí, které z hlediska výdajů zohlednilo 30 % výdajový paušál ve smyslu ustanovení § 9 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Z uvedených důvodů žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl jako nedůvodnou.

V.

[11] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[12] Kasační stížnost není důvodná.

[13] Předmětem sporu v dané věci bylo posouzení otázky, zda finanční prostředky, které stěžovatel přijal od společnosti MIŠKOVIČ PLOCHÉ STŘECHY s.r.o., lze vyhodnotit jako příjmy z pronájmu podle § 9 zákona o daních z příjmů. Krajský soud opakovaně dospěl k názoru, že lze poskytnou úplatu podřadit pod ustanovení § 9 zákona o daních z příjmů. Závěr, že správcem daně posuzovaný příjem stěžovatele nepochybně podléhá zdanění v režimu § 9 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, vyplývá rovněž

z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 1. 2018, č. j. 7 Afs 4/2017 - 31. Stěžovatel tento závěr ve své kasační stížnosti nenapadá. Nyní spornou otázkou tak zůstává posouzení tzv. daňově účinných nákladů ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

[14] Ze správního spisu vyplývá, že po vydání výše uvedeného zrušujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu stěžovatel dne 8. 2. 2018 doplnil své odvolání, ve kterém požadoval změnu původně uplatněných výdajů ve výši 30 % na výdaje v prokázané výši 1.564.195 Kč. Jelikož změna způsobu uplatněných nákladů procentem na výdaje skutečné není u příjmů podle § 9 zákona o daních z příjmů vyloučena, žalovaný jako odvolací orgán se musel tímto návrhem zabývat. Žalovaný proto uložil správci daně doplnit řízení podle § 115 odst. 1 daňového řádu. Správce daně následně vydal dne 20. 3. 2018 výzvu k prokázání skutečností (č. j. 419027/18/2212-60563-301090), kterou stěžovatele vyzval k prokázání a doložení výdajů vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů souvisejících s dosaženými příjmy za pronájem předmětných vozidel. Na tuto výzvu reagoval zástupce stěžovatele podáním ze dne 4. 4. 2018, ve kterém výzvu správce daně označil za nesmyslnou a opětovně uvedl, že dospěl-li správce daně k závěru, že stěžovatel dosáhl příjmů z pronájmu, bylo jeho povinností zohlednit i příléhající výdaje, neboť stěžovatel hradil výdaje na pohonné hmoty a u jeho automobilů se mu „ošoupala kolečka“. Dále uvedl, že podklady pro výpočet celkové částky nákladů již předložil při kontrole u společnosti MIŠKOVIČ PLOCHÉ STŘECHY s.r.o., kdy se vycházelo z počtu ujetých kilometrů, základní náhrady a náhrady za pohonné hmoty v paušální výši stanovené vyhláškou. Z toho důvodu má za to, že mu má být přiznán paušalizovaný výdaj ve výši 1.564.195 Kč. Jak vyplývá z obsahu správního spisu, stěžovatel k výzvě správce daně nedoložil žádné doklady, které by prokazovaly výdaje s realizovanými příjmy za pronájem předmětných vozidel, a neučinil tak ani později v průběhu odvolacího řízení.

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

[16] Podle § 92 daňového řádu „[s]právce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů“ (odstavec 2). Povinností daňového subjektu je prokázat „všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních“ (odstavec 3). „[P]okud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence“ (odstavec 4). Správce daně naopak prokazuje „skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem“ [odstavec 5 písm. c)].

[17] Ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu k rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně lze shrnout tak, že daňový subjekt je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým

pokračování

účetnictvím a jinými povinnými záznamy. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Správce daně je povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011 - 62, nebo ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013 - 49). Správce daně nicméně není oprávněn daňový subjekt vyzvat k prokázání čehokoli, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám (nálezn Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95).

[18] Orgány finanční správy v nynější věci postupovaly v souladu s uvedeným. Zjistily, že stěžovatel nepředložil doklady, prokazující oprávněnost uplatnění výdajů v jím uvedené výši. Z tohoto důvodu měly vážné a důvodné pochybnosti o tom, že uvedená částka 1.564.195 Kč je výdajem stěžovatele, neboť podle zjištění správce daně se jednalo o náklad společnosti MIŠKOVIČ PLOCHÉ STŘECHY s.r.o. (viz výzva správce daně ze dne 20. 3. 2018, č. j. 419027/18/2212-60563-301090). Důkazní břemeno tedy vázlo na stěžovateli, po kterém orgány finanční správy požadovaly prokázání a doložení výdajů souvisejících s dosaženými příjmy za pronájem čtyř vozidel v roce 2010, tj. které byly jím prokazatelně vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení těchto příjmů. Po stěžovateli přitom nebylo požadováno prokázání okolností mimo jeho sféru. Stěžovatel měl prokázat jím tvrzené skutečnosti spočívající v tom, že vynaložil výdaje (náklady) právě takovým způsobem a v takové výši, jak tvrdil v odvolacím řízení. V tomto rozsahu stěžovatel nese důkazní břemeno a je na něm, jaké důkazní prostředky v tomto ohledu správci daně předloží. Jak ovšem vyplývá ze správního spisu, stěžovatel správci daně ani žalovanému žádné důkazní prostředky nepředložil. Nejvyšší správní soud se proto ztotožňuje s žalovaným i krajským soudem, že stěžovatel neunesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu a žádným způsobem neprokázal výdaje související s realizovaným pronájmem předmětných vozidel. Žalovaný proto správně k příjmům z pronájmu předmětných vozidel zohlednil zákonem garantované výdaje ve výši 30 % podle § 9 odst. 4 zákona o daních z příjmů.

[19] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[20] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo

na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 25. listopadu 2021

Mgr. David Hipšr
předseda senátu