



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Evy Šonkové a soudkyň JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Sylvie Šiškeové v právní věci žalobce: **M. P.**, zastoupený JUDr. Jirím Fílou, advokátem se sídlem Závodní 391/96, Karlovy Vary, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 9. 2018, č. j. 42085/18/5300-21443-701328, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 23. 11. 2021, č. j. 15 Af 70/2018-56,

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**.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Ústecký kraj žalobci dodatečnými platebními výměry ze dne 8. 8. 2017 doměřil daň z přidané hodnoty a sdělil výši penále za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2012, 4. čtvrtletí 2012 a 4. čtvrtletí 2013. Proti rozhodnutí podal odvolání, které však žalovaný zamítl a napadená rozhodnutí potvrdil. Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu ke Krajskému soudu v Ústí nad Labem, který ji zamítl. Podle krajského soudu jsou rozhodnutí žalovaného a dodatečné platební výměry v souladu se zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád (daňový řád), i se zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (ZDPH). Zjištění daňových orgánů jsou dostatečná, daňové orgány vyhodnotily provedené důkazní prostředky správně a věc po právní stránce správně posoudily.

[2] Žalobce (stěžovatel) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (s. ř. s.). K namítané nezákonnosti napadeného rozsudku stěžovatel tvrdí, že krajský soud nesprávně posoudil právní otázku týkající se výkladu § 72 a § 73 ZDPH ve spojení s § 92 odst. 3 a § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Stěžovatel namítá, že splnil zákonnou povinnost prokázat všechny skutečnosti uváděné v daňovém tvrzení dle § 92 odst. 3 daňového řádu. Doložené doklady jsou po formální stránce bez vad a odpovídají i faktické stránce věci. Stěžovatel je přesvědčen, že unesl důkazní břemeno. I pokud by byl postup správce daně podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu v souladu se zákonem, stěžovatel má za to, že jeho pochybnosti vyvrátil a prokázal oprávněnost výdajů, zejména pak jejich faktické vynaložení. K důvodu kasační stížnosti v § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. stěžovatel namítá, že se krajský soud nedostatečně zabýval námitkou stěžovatele týkající se nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného. Stěžovatelem tvrzená nepřezkoumatelnost se týkala postupu žalovaného, který se dostatečně nezabýval důkazními návrhy stěžovatele v daňovém řízení a nevyhověl požadavku na opětovný výslech svědka. Stěžovatel je tak toho názoru, že krajský soud se nedostatečně vypořádal se vznesenou námitkou nepřezkoumatelnosti a že rozhodnutí žalovaného je nepřezkoumatelné, neboť je nedostatečné a spekulativní.

[3] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry krajského soudu a uvedl, že prvostupňový správce daně vyhodnotil předložené doklady, svědecké výpovědi a další důkazní prostředky získané vlastním šetřením a dospěl k tomu, že v případě plnění přijatých od společnosti Staracer nedošlo ze strany stěžovatele k naplnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet daně podle § 72 odst. 1 daňového řádu a 73 odst. 1 ZDPH. K námitce týkající se nesprávného posouzení důkazních návrhů žalovaný uvádí, že správce daně se dostatečně vyjádřil k jednotlivým tvrzením, výhradám a návrhům stěžovatele a dostatečně zdůvodnil i provedené svědecké výpovědi ve zprávě o daňové kontrole.

II. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[4] Kasační stížnost je přípustná a lze ji projednat.

[5] Kasační stížnost není důvodná.

[6] Nejvyšší správní soud v první řadě uvádí, že kasační námitky stěžovatele spadající pod kasační důvod § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. jsou koncipovány do značné míry obecně. Zejména v části první kasační stížnosti, ve které stěžovatel tvrdí, že krajský soud nesprávně posoudil právní otázku týkající se výkladu § 72 a 73 ZDPH, ve spojení s § 92 odst. 3 a § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Stěžovatel obecně uvádí, že je přesvědčen, že doložil a prokázal veškeré jím tvrzené uplatněné výdaje, které vynaložil, a unesl tak důkazní břemeno. Zároveň obecně tvrdí, že pochybnosti, které správce daně uvedl, byly věcně nesprávné a správce daně chybně vyhodnotil jednotlivé doklady. V čem konkrétně pochybení spočívalo, však již neuvádí. Dále namítá, že nesouhlasí se závěry krajského soudu, ale z jakého důvodu s nimi nesouhlasí, respektive z jakého důvodu shledává závěry krajského soudu nezákonnými, již nepředestřel. Pouze namítá, že krajský soud nesprávně vyhodnotil otázku rozložení důkazního břemene v daňovém řízení, což vedlo k

pokračování

nesprávnému posouzení právní otázky. V části druhé kasační stížnosti, ve které stěžovatel tvrdí vady řízení ve smyslu § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. pouze obecně namítá, že krajský soud pochybil, pokud nevyhověl žádosti o nový výslech svědka.

[7] Řízení ve správním soudnictví, včetně řízení o kasační stížnosti, je ovládáno dispoziční zásadou. S výjimkami uvedenými v § 109 odst. 4 větě za středníkem s. ř. s. je tak NSS vázán důvody uvedenými v kasační stížnosti (§ 109 odst. 4 věta před středníkem s. ř. s.), a proto obsah kasačních bodů a kvalita jejich odůvodnění v kasační stížnosti do značné míry předurčují obsah rozhodnutí kasačního soudu (srov. rozsudek NSS ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004-54, obdobně též rozsudek rozšířeného senátu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, publ. pod č. 2162/2011 Sb. NSS, odst. 32).

[8] Nejvyšší správní soud také nepřehlédl, že stěžovatel v této věci podal v podstatě totožnou kasační stížnost jako tu proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 23. 11. 2021, č. j. 15 Af 3/2019-58, o které NSS rozhodl rozsudkem ze dne 23. 3. 2023, č. j. 2 Afs 326/2021-36. Předmětem sporu v onom řízení bylo doměření daně z příjmů fyzických osob, stěžovatel tedy v podstatě jen zaměnil odkazy ze zákona č. 586/1992 Sb., o daních příjmů, na ZDPH a provedl pár drobných změn. S ohledem na skutkové podobnosti (zdaňovací období roku 2012, plnění i tvrzení dodavatelé) a obecnou argumentaci stěžovatele lze ze závěrů rozsudku č. j. 2 Afs 326/2021-36, vycházet.

[9] Jak uvedl NSS v rozsudku ze dne 8. 3. 2023, č. j. 6 Afs 213/2022-43, odst. 32, daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat (má břemeno tvrzení), ale také povinnost toto své tvrzení doložit (nese břemeno důkazní). Je tedy odpovědný za to, že jím předložené důkazy budou prokazovat jeho tvrzení. I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Nemá přitom povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují „vážné a důvodné pochyby“ (rozsudek ze dne 30. ledna 2008 č. j. 2 Afs 24/2007-119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS). Správce daně je proto povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své zákonné důkazní břemeno (rozsudek ze dne 22. října 2008 č. j. 9 Afs 30/2008-86). Pokud správce daně tyto skutečnosti prokáže, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k předmětnému obchodnímu případu, popřípadě aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (rozsudek NSS ze dne 8. 7. 2010 č. j. 1 Afs 39/2010-124; dále viz například rozsudky ze dne 31. 5. 2007 č. j. 9 Afs 30/2007-73 či ze dne 30. dubna 2008 č. j. 1 Afs 15/2008-100).

[10] Nejvyšší správní soud posoudil námitku stěžovatele týkající se důkazního břemene jako nedůvodnou a ztotožnil se závěry uvedenými v rozhodnutí žalovaného a v napadeném rozsudku. Stěžovatel nenamítal žádné konkrétní skutečnosti, které by vedly k

pochybnostem o postupu správce daně v průběhu dokazování, ke špatnému vyhodnocení důkazů, nebo k dalším chybám, které by měly v důsledku vliv na unesení důkazního břemene stěžovatelem. Nadto ze spisového materiálu plyne, že správce daně prokázal pochybnosti ohledně poskytnutých plnění (neumožněný přístup do areálu, kde plnění měla být poskytována; zjištění, že dodavatel plnění nebyl fakticky při předávání zboží, i když na předložených předávacích protokolech byly jeho podpisy; zainteresování třetí nekontaktní společnosti a další), tím přešlo důkazní břemeno na stěžovatele, který byl povinen prokázat svá tvrzení uvedená v doložených podáních v souladu s § 72 a § 73 ZDPH. Stěžovatel však neprokázal, že skutečně fakticky přijal plnění od společnosti Staracer, jak je uvedeno na doložených daňových dokladech, a že tato plnění použil v rámci svých ekonomických činností, resp. že v souvislosti s konkrétními platbami připsanými na svůj bankovní účet neměl povinnost přiznat a zaplatit daň, a tím pádem své důkazní břemeno neunesl.

[11] Nelze se ani ztotožnit s tvrzením stěžovatele, že mu byla přičítána k tíži nekontaktnost společností Staracer a PCs Group. Nekontaktnost společností, tudíž nemožnost ověření skutečného plnění, může být jednou ze skutečností zpochybňujících předložené daňové doklady (srov. rozsudky NSS ze dne 21. 5. 2015, č. j. 9 Afs 181/2014-34, odst. 33 a ze dne 23. 6. 2022, č. j. 7 Afs 382/2020-32, odst. 38). V předmětné věci ze správního spisu plyne, že nekontaktnost společností byla jednou z indicií, která vedla správce daně k pochybnostem o stěžovatelem předložených dokladech. Tento postup správce daně je v souladu s judikaturou NSS.

[12] Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s názorem krajského soudu i v rozsahu uplatněné námitky vady řízení ve smyslu § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.

[13] V bodě [28] napadeného rozsudku se krajský soud vyjádřil k žádosti o opakovaný výslech svědka P. E. Podle krajského soudu „s ohledem na zjištění týkající se neexistence vstupních karet pro subdodavatele společnosti Staracer by ani případné potvrzení ze strany svědka, že společnost Staracer spolupracovala se společností PCs, nepostačovalo k prokázání toho, že žalobce skutečně přijal předmětné služby plnění od deklarovaného dodavatele Staracer tak, jak bylo uvedeno na předložených daňových dokladech. Soud dodává, že žalobce měl možnost klást zmíněnému svědkovi otázky již při jeho prvním výslechu, tohoto práva však nevyužil, přestože z odpovědí svědka vyplynuly nejasnosti o průběhu celého obchodního vztahu a rozdíly oproti tomu, co sám žalobce doložil listinnými důkazy. Soud proto shledal, že daňové orgány nepochybily, pokud svědka P. E. podruhé nevyšlechly.“ Při výslechu byl přítomen zástupce stěžovatele. Zástupce měl nepochybně možnost klást otázky, zejména v reakci na vyjádření svědka, avšak neučinil tak. Práva stěžovatele podle § 96 odst. 5 daňového řádu (*Daňový subjekt má právo být přítomen výslechu svědka a klást mu otázky v rámci dokazování svých práv a povinností. O provádění svědecké výpovědi správce daně daňový subjekt včas vyrozumí, nehrozí-li nebezpečí z prodlení.*) tedy byla zachována. Pokud stěžovatel chtěl klást otázky, měl využít svého práva činit tak při výslechu svědka, nikoliv se následně dovolávat dalšího výslechu.

[14] Nejvyšší správní soud rovněž nesouhlasí s námitkou, že krajský soud nedostatečně vyhodnotil, zda je rozhodnutí žalovaného přezkoumatelné, což mělo založit

pokračování

nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Rozhodnutí žalovaného je dle stěžovatele spekulativní a zavádějící. Stěžovatel se i v případě této námitky omezil na pouhé tvrzení, bez odůvodnění toho, co ho k tomuto přesvědčení vedlo. NSS shledal rozhodnutí žalovaného i rozsudek napadeného soudu přezkoumatelnými. Je z nich dobře patrné, z jakých důvodů rozhodli a jak se vypořádali s argumenty uplatněnými stěžovatelem. I tato námitka je tedy nedůvodná.

[15] NSS proto kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl podle § 110 odst. 1 věta poslední s. ř. s. O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, protože neměl ve věci úspěch; žalovanému náklady řízení nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 16. června 2023

Mgr. Eva

předsedkyně

Š
o
n
k
o
v
á

s
e
n
á
t
u