



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Veroniky Juříčkové a soudců Tomáše Langáška a Filipa Dienstbiera v právní věci žalobce: J. V., zastoupený JUDr. Ing. Vladimírem Nedvědem, advokátem, sídlem Kostelní náměstí 233/1, Litoměřice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 1. 2022, č. j. 155/22/5200-10422-713023, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 28. 3. 2023, č. j. 15 Af 5/2022-27,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení případu

[1] V průběhu daňové kontroly zahájené u žalobce na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2016 a 2017 vznikly Finančnímu úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) pochybnosti ohledně výdajů vynaložených žalobcem na nákup pohonných hmot a dalšího materiálu souvisejícího s provozem vozidel. Vzhledem k tomu, že se žalobci nepodařilo odstranit pochybnosti správce daně o tom, že výdaje vynaložil ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, byla žalobci dodatečným platebním výměrem ze dne 13. 3. 2020, č. j. 544181/20/2503-50522-506718, doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2017. Žalobce napadl dodatečný platební

výměr odvoláním, jemuž správce daně částečně vyhověl, a rozhodnutím ze dne 22. 9. 2020, č. j. 2126602/20/2503-50522-506718, snížil doměřenou daň na částku 96 696 Kč a stanovil povinnost uhradit penále ve výši 19 440 Kč. Žalobce se i proti tomuto rozhodnutí bránil odvoláním, které žalovaný rozhodnutím označeným v záhlaví tohoto rozsudku zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil.

[2] Žalobce se proti rozhodnutí žalovaného bránil žalobou u Krajského soudu v Ústí nad Labem, který ji rozsudkem označeným v záhlaví zamítl. Krajský soud dospěl ve shodě s žalovaným k závěru, že žalobce neunesl důkazní břemeno a neprokázal, že výdaje za nákup pohonných hmot a dalšího materiálu souvisejícího s provozem vozidel (dále též souhrnně „pohonné hmoty“), které ve zdaňovacím období roku 2017 uplatnil jako výdaje daňově uznatelné ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, skutečně vynaložil. Namítal-li žalobce, že mu bylo v daňovém řízení přičítáno k tíži neunesení důkazního břemene ve vztahu k chybějící evidenci sporných dokladů (paragonů) v seznamech transakcí jejich výstavců (společností RADIUS, ZEROGAS, MOL a Tank ONO) a absenci těchto dokladů v systému centrální evidence tržeb, krajský soud uvedl, že po žalobci nebylo požadováno prokazování existence dokladů u třetích osob ani jejich zavedení v evidencích. Krajský soud žalobci vysvětlil, že absence evidence jím předložených účetních dokladů u jejich vystavitelů a v centrální evidenci tržeb vedla ke vzniku důvodných pochybností správce daně o tom, zda skutečně došlo k nákupu pohonných hmot žalobcem tak, jak bylo v těchto dokladech uvedeno. Bylo na žalobci, aby tyto pochybnosti odstranil, tj. jakýmkoli jiným způsobem prokázal, že došlo k nákupům pohonných hmot od vyjmenovaných společností. To však žalobce neučinil, resp. učinil tak zčásti pouze v případě několika dokladů vystavených čerpací stanicí Tank ONO.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[3] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. Namítal, že krajský soud potvrdil nezákonný postup správce daně, který po stěžovateli požadoval prokázání existence neevidovaných sporných dokladů (paragonů), tj. prokázání toho, že je deklarovaní dodavatelé skutečně vystavili. Z postupu daňových orgánů bylo dle stěžovatele zřejmé, že na něj přenesly důkazní břemeno stran prokázání existence sporných účetních dokladů na základě pochybností, které stěžovatel nemohl vyvrátit. Skutečnost, že v seznamech transakcí dodavatelů a v centrální evidenci tržeb nebyly doklady evidovány, nemohl stěžovatel nijak ovlivnit. Namítal, že zřejmost nezákonnosti požadavku správce daně na prokázání existence sporných dokladů od všech dodavatelů je patrná také z toho, že správce daně plně uznal výdaje v případě těch nákupů pohonných hmot, u nichž se stěžovateli podařilo vyžádat od dodavatele Tank ONO kopie dokladů.

[4] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti zrekapituloval dosavadní průběh řízení a připomněl, že správci daně vznikly na základě stěžovatelem předložených účetních dokladů (paragonů) za nákup pohonných hmot pochybnosti o tom, zda stěžovatel pohonné hmoty, jejichž nákupy dokládá spornými účetními doklady, fakticky přijal a použil v rámci podnikatelské činnosti za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Tyto pochybnosti správce daně stěžovateli kvalifikovaným způsobem a v souladu se zákonem sdělil výzvou k prokázání skutečností ze dne 1. 7. 2019. Ve výzvě uvedl, že deklarované nákupy pohonných hmot nejsou vyjmenovanými čerpacími stanicemi evidovány

pokračování

(ani v seznamech transakcí, ani v centrální evidenci tržeb). Stěžovatel byl proto vyzván k prokázání pravdivosti tvrzení o skutečnostech vyplývajících z doložených účetních dokladů jinými důkazními prostředky než doposud předloženými. Stěžovatel však tuto povinnost splnil pouze v případě několika dokladů vystavených společností Tank ONO. K ostatním sporným účetním dokladům od dodavatelů RADIUS, ZEROGAS, MOL a zbývajícím dokladům od dodavatele Tank ONO stěžovatel nepředložil ani nenavrhl žádné důkazy, a neunesl tak důkazní břemeno ohledně prokázání daňové uznatelnosti výdajů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Žalovaný současně upozornil, že stěžovateli nebylo vytykáno, že v daňovém řízení neunesl důkazní břemeno ohledně (ne)evidence sporných účetních dokladů v seznamech transakcí jejich údajných výstavců a ohledně evidence těchto dokladů v systému centrální evidence tržeb. Neunesení důkazního břemena spočívalo v tom, že stěžovatel neodstranil pochybnosti správce daně o tom, že k jím deklarovaným nákupům pohonných hmot od čerpacích stanic skutečně došlo. K prokázání těchto skutečností stěžovatel žádné jiné důkazy nenavrhl ani nepředložil.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

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

[6] V souzené věci je mezi účastníky řízení veden spor o to, zda správce daně v předchozím řízení postupoval v souladu se zákonem, požadoval-li po stěžovateli prokázání vynaložení výdajů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o dani z příjmů za nákup pohonných hmot (a dalšího materiálu souvisejícího s provozem vozidel), které stěžovatel primárně prokazoval doklady vystavenými čerpacími stanicemi Tank ONO, RADIUS, ZEROGAS a MOL.

[7] Podle § 24 odst. 1 věty první zákona o daních z příjmů platí, že *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.*

[8] Krajský soud v napadeném rozsudku podrobně a s odkazem na hojnou judikaturu Nejvyššího správního soudu vysvětlil rozložení důkazního břemene v daňovém řízení dle § 92 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, a správně vycházel z toho, že primární povinností daňového subjektu je při uplatnění daňově uznatelných výdajů prokázání jejich skutečného vynaložení. Tuto povinnost daňový subjekt činí zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013-66, ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 14/2012-65, ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 16. 7. 2009, č. j. 1 Afs 57/2009-83, ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010-124). Daňový subjekt je povinen prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62, ze dne 15. 12. 2021, č. j. 2 Afs 339/2019-37, nebo ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125, a také nález Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95).

[9] Prokazování vynaložení výdajů je tak prvotně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. Proto

ani doložené doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusejí postačovat pro uznání výdajů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, není-li zároveň prokázáno, že k jejich vynaložení došlo, resp. nejsou-li splněny další zákonné podmínky (nebyly-li výdaje vynaloženy za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů). Rozhodný je stav faktický, nikoli pouze splnění formálních náležitostí předloženého účetnictví (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-73, ze dne 31. 8. 2015, č. j. 4 Afs 109/2015-41, ze dne 21. 2. 2019, č. j. 1 Afs 276/2018-47, ze dne 27. 9. 2022, č. j. 2 Afs 190/2020-42, či ze dne 29. 6. 2022, č. j. 10 Afs 420/2021-46).

[10] Přestože daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, mohou správci daně vzniknout pochybnosti o jejich věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2015, č. j. 2 Afs 193/2015-70). V takovém případě dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu tíží správce daně důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochybností. Správce daně je povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, nebo ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010-124). Prokáže-li správce daně důvodné pochybnosti, je na daňovém subjektu, aby pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu ke sporným dokladům doložil jiným způsobem, jinými důkazními prostředky, popř. svá tvrzení korigoval (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62, ze dne 30. 9. 2015, č. j. 2 Afs 193/2015-70, ze dne 21. 2. 2019, č. j. 1 Afs 276/2018-47, nebo ze dne 19. 11. 2019, č. j. 1 Afs 148/2019-59). Volba těchto prostředků závisí zcela na úvaze a rozhodnutí daňového subjektu, není povinností správce daně sdělovat, jakými důkazními prostředky může být soulad dokladů se skutečností prokázán. Nejvyšší správní soud v této souvislosti ve shodě s krajským soudem doplňuje, že povinností daňového subjektu je zachovávat náležitou míru obezřetnosti, zajišťovat si veškeré potřebné podklady a řádně dokumentovat obchody pro případ, že bude nucen vynaložení výdajů dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů prokazovat (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2013, č. j. 2 Afs 11/2013-37, ze dne 23. 6. 2022, č. j. 7 Afs 382/2020-32).

[11] V nyní posuzované věci byla v průběhu daňové kontroly prováděné za zdaňovací období let 2016 a 2017 zpochybněna uznatelnost výdajů vynaložených ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů na nákupy pohonných hmot od společností Tank ONO, RADIUS, ZEROGAS a MOL. Správce daně v průběhu kontroly zjistil, že stěžovatelem předložené účetní doklady (paragony) nejsou obsaženy v seznamech transakcí vedených výstavci (vyjmenovanými čerpacími stanicemi) a značné množství předložených paragonů obsahovalo identické kódy BKP i FIK (identifikační kódy dle § 20 zákona č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb), které nebyly v centrální evidenci tržeb nalezeny. Tyto skutečnosti žádný z účastníků nečinil v řízení spornými. Správce daně následně sdělil a zdůvodnil vzniklé pochybnosti stěžovateli ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 1. 7. 2019, č. j. 1759188/19/2503-60562-505792, v níž současně stěžovatele vyzval, aby se k pochybnostem vyjádřil a prokázal vynaložení výdajů na nákupy pohonných hmot předložením jiných důkazních prostředků. Zároveň stěžovatele poučil, že jako důkazních prostředků lze užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci, tj. např. listinnými důkazy, případně jiným vhodným způsobem.

pokračování

[12] Stěžovatele tak tížilo důkazní břemeno k prokázání pravdivosti tvrzení o tom, že vynaložil výdaje na pohonné hmoty dle sporných účetních dokladů. Tuto povinnost však stěžovatel nesplnil. V odpovědi ze dne 22. 8. 2019, kterou reagoval na výzvu k odstranění pochybností, k nákupu pohonných hmot toliko stručně uvedl, že pohonné hmoty přebíral v IBC barelech v areálu Plast Modrá od pana M. (dodavatele), kterému na místě v hotovosti za pohonné hmoty zaplatil a za to mu pan M. předal účtenky z čerpacích stanic, které údajně provozoval. K prokázání tvrzení o vynaložení výdajů na nákupy pohonných hmot stěžovatel žádné další doklady nepředložil a nenavrhl provedení jiných důkazů. Ve vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění ze dne 21. 11. 2019 pak doplnil, že zaúčtované doklady za pohonné hmoty a další materiál související s provozem vozového parku a výkonem činnosti fyzicky obdržel při nákupech a předložil je při daňové kontrole. Z obsahu spisového materiálu dále vyplynulo, že zaslané kopie dokladů od dodavatele Tank ONO, které stěžovatel správci daně doložil, byly ve prospěch stěžovatele zohledněny, a dodatečně doměřená daň mu byla snížena. Ke zbývajícím sporným dokladům od čerpacích stanic RADIUS, ZEROGAS a MOL a několika dokladům od čerpací stanice Tank ONO stěžovatel žádné jiné důkazní prostředky nepředložil a neučinil ani jiné důkazní návrhy, např. výslechem svědka M.

[13] Ke stěžovatelově námitce, že po něm správce daně nezákonně požadoval prokázat existenci sporných dokladů, Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem uvádí, že z obsahu spisového materiálu jednoznačně vyplývá, že správce daně požadoval prokázat faktický nákup pohonných hmot, tedy faktické vynaložení výdajů. Správce daně stěžovatele ve výzvě řádně poučil o tom, že k prokázání těchto tvrzení je možno jako důkazních prostředků užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci. Stěžovatel měl po celou dobu daňového řízení možnost sám navrhopvat a předkládat jakékoli důkazy, např. navrhnout výslech pana M., od kterého pohonné hmoty přebíral. Předložení listinných důkazů představuje nejjednodušší formu prokázání tvrzených skutečností, což se projevilo i v nyní posuzované věci, kdy správce daně po předložení dokladů od společnosti Tank ONO, které potvrdily pravdivost dokladů ve stěžovatelově účetní evidenci, tyto bez dalšího pro daňové účely uznal. To však neznamená, že správce daně po stěžovateli požadoval prokázání existence sporných dokladů a jejich evidenci v seznamech transakcí výstavců a v systému elektronické evidence tržeb, jak stěžovatel namítal v kasační stížnosti. Jak bylo naznačeno výše, pokud stěžovatel v ostatních případech nedisponoval jinými listinnými důkazy o nákupech pohonných hmot, mohl navrhnout např. výslech svědků. Stěžovatel však jiné důkazní návrhy neučinil, a správce daně proto postupoval v souladu se zákonem, neuznal-li sporné nákupy pohonných hmot jako výdaje daňově uznatelné.

[14] Závěrem Nejvyšší správní soud v souladu s krajským soudem připomíná, že stěžovatel měl být při nákupu pohonných hmot a zajišťování potřebných dokladů, na jejichž základě zamýšlel daňově uplatnit vynaložené výdaje, obezřetný (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2013, č. j. 2 Afs 11/2013-37), a to zvláště v situaci, nenakupoval-li je přímo na čerpacích stanicích, ale od pana M., od kterého je přebíral včetně dokladů (paragonů). V takovém případě si stěžovatel měl být vědom skutečnosti, že se následně může dostat do důkazní nouze při prokazování skutečného vynaložení výdajů, spoléhal-li se v tomto ohledu pouze na pravdivost a průkaznost dokladů, které převzal od třetí osoby.

IV. Závěr a náklady řízení

[15] Na základě výše uvedených skutečností Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl.

[16] O nákladech řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalobce (stěžovatel) neměl ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšnému žalovanému žádné náklady nad rámec obvyklé úřední činnosti nevznikly, náhrada nákladů řízení se mu tudíž nepřiznává.

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

V Brně dne 1. února 2024

Mgr. Ing. Veronika Juříčková
předsedkyně senátu