ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a JUDr. Pavla Molka v právní věci žalobce: **I. Š.**, zast. JUDr. Vítem Buršou, advokátem se sídlem Růžová 1254, Uherské Hradiště, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 5. 2018, č. j. 21551/18/5200-10423-705778, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 19. 8. 2020, č. j. 62 Af 63/2018-46,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 19. 8. 2020, č. j. 62 Af 63/2018-46, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

[1] V projednávané věci jsou řešeny tři otázky – možnosti postupu správce daně při zajištění výslechu svědka, který se ze zdravotních důvodů nemůže k výslechu dostavit do sídla správce daně; povinnost daňového subjektu prokazovat dodavatele pro uplatnění výdaje u daně z příjmů; a přezkoumatelnost výpočtu základu daně z příjmů při směně vozidel.

I. Vymezení věci

[2] Finanční úřad pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“) vyměřil žalobci, který v roce 2011 obchodoval s vozidly a pronajímal je, platebním výměrem ze dne 31. 3. 2017, č. j. 484195/17/3308 52522 706317, daň z příjmů fyzických osob dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), za zdaňovací období roku 2011 v celkové výši 154 920 Kč. Žalovaný tento platební výměr výše označeným rozhodnutím k odvolání žalobce po doplnění dokazování potvrdil.

[3] Krajský soud v Brně rozhodnutí žalovaného, které žalobce napadl žalobou, zrušil na základě tří důvodných námitek. První se týká nákupu vozidla Fiat RIMOR a uplatnění

výdaje, k jehož prokázání k návrhu žalobce správce daně ani žalovaný nevyslechli jím navrženého svědka, jelikož se ze zdravotních důvodů nedostavil do sídla správce daně. Krajský soud konstatoval, že snaha o předvolání a předvedení ze strany správců daně nestačila a měli se pokusit o výslech jiným způsobem. Dále krajský soud nesouhlasil se žalovaným ohledně nutnosti prokázat osobu poskytující plnění pro daňovou uznatelnost výdajů při nákupu téhož vozidla. U otázky způsobu výpočtu základu daně při směně vozidel Volvo XC 90 a JEEP Grand Cherokee pak krajský soud konstatoval nepřezkoumatelnost úvah správců daně, jelikož dle jeho názoru dostatečně nevysvětlili, jakým způsobem reflektovali směnu těchto vozidel ve stejné hodnotě při stanovování daňové povinnosti.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalobce

[4] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) napadá výše označený rozsudek krajského soudu kasační stížností se třemi kasačními námitkami, na základě kterých požaduje napadený rozsudek zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení. Jednotlivé kasační námitky odpovídají třem důvodům, pro které krajský soud vyhověl žalobě.

[5] V první kasační námitce stěžovatel trvá na svých dřívějších závěrech, že pro výslech svědka učinil v maximální možné míře vše, co mu zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), umožňuje (tj. opakované předvolání a jeden pokus o předvedení). Jedinou další možností bylo provést výslech přímo ve svědkově obydlí, což je varianta extrémní, nevhodná a naráží na ústavněprávní limity. Zároveň nemohl ani vyčkat na zlepšení jeho stavu z důvodu plynutí lhůt pro stanovení daně. Závěrem poukázal na možnou nadbytečnost výpovědi.

[6] Stěžovatel ve druhé kasační námitce zásadně nesouhlasí s tím, že pro daňovou uznatelnost výdajů u daně z příjmů není nutné nepochybně prokázat osobu, která plnění poskytla. S odkazem na judikaturu zdejšího soudu stěžovatel tvrdí, že náklad, u něhož nebyly jednoznačně identifikovány subjekty podílející se na dotčené transakci, nelze uznat jako daňově účinný. Daňový subjekt si v případě nedostatečné obezřetnosti nese důsledky v podobě neuznání uplatněného výdaje.

[7] Ve třetí kasační námitce pak stěžovatel vysvětluje přezkoumatelnost a správnost svého výpočtu daňového základu u žalobcovy směny vozidel Volvo XC 90 a JEEP Grand Cherokee. Krajským soudem naznačený závěr, že v tomto případě nedošlo k navýšení majetku žalobce, jelikož byla směněna vozidla ve stejné hodnotě, je v rozporu se smyslem a účelem daně z příjmů a zavedenou správní praxí.

[8] Žalobce ve svém vyjádření nejprve poukazuje na to, že formální označení kasačních důvodů stěžovatelem (nesprávné posouzení právní otázky, nepřezkoumatelnost rozsudku) je nesprávné. K první kasační námitce uvádí, že správce daně neučinil vše, co mohl. Jak sám uvádí, nabízela se možnost vyslechnout svědka doma, o což se správce daně vůbec nepokusil. Argumentaci časovou tísní považuje za účelovou, neboť se do ní správce daně dostal sám, když skutečnosti, které měl svědek prokázat, zpochybnil až téměř dva a půl roku od zahájení řízení. Ke druhé námitce žalobce uvádí, že je zpochybněna toliko osoba prodávající vozidlo, nikoliv transakce jako taková. Přitom právě prokázání výdaje a nikoliv osoby je relevantní. U třetí námitky pak poukazuje na přiléhavou judikaturu

citovanou krajským soudem a označuje úvahy stěžovatele za účelové. S ohledem na to navrhuje kasační stížnost zamítnout.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[9] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost je projednatelná. Následně přezkoumal rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti, namítaných důvodů, včetně důvodů, ke kterým přihlíží z úřední povinnosti [§ 109 odst. 3 a 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.")].

[10] Kasační stížnost je důvodná.

[11] Nejvyšší správní soud předně považuje za důležité připomenout, že případné nesprávné podřazení kasačních námitek pod jednotlivé zákonem vymezené kasační důvody v § 103 odst. 1 s. ř. s. není důvodem pro zamítnutí nebo odmítnutí kasační stížnosti bez dalšího, jak se domnívá žalobce. Jde o právní hodnocení kasačního soudu a nikoliv o nedostatek návrhu bránící jeho věcnému projednání (srov. rozsudek NSS ze dne 8. 1. 2004, č. j. 2 Afs 7/2003-50, č. 161/2004 Sb. NSS; či nověji např. rozsudek NSS ze dne 5. 8. 2022, č. j. 3 Afs 82/2020-41, odst. [6]). Úvahy žalobce jsou tedy v tomto ohledu liché a kasační stížnost je možné projednat.

III.a K nemožnosti vyslechnout svědka

[12] V první kasační námitce se stěžovatel brání, že se správcem daně učinili vše v jejich možnostech, aby vyslechli žalobcem navrženého svědka. Tato kasační námitka není důvodná.

[13] Ze správního spisu vyplývají pro tuto námitku následující rozhodné skutečnosti (blíže srov. bod 31. napadeného rozsudku). Žalobce navrhl vyslechnout svědka, který se měl osobně účastnit nákupu vozidla Fiat RIMOR a mohl tak dosvědčit okolnosti transakce, podáním ze dne 30. 1. 2017. To prvostupňový správce daně odmítl, nicméně v odvolacím řízení mu stěžovatel uložil mj. provedení tohoto výslechu. Předvolání bylo svědkovi doručeno fikcí a svědek nikterak nereagoval. Žalobce následně správci daně sdělil, že svědek je po vážné autonehodě v nemocnici a nemůže se dostavit k výslechu. Na opakované předvolání reagoval svědek telefonickou omluvou s poukazem na svůj zdravotní stav. Přislíbené potvrzení o pracovní neschopnosti ovšem nezaslal, a správce daně jej proto potřetí předvolal. Svědek se k jednání nedostavil. Se závěrem, že svědka nebylo možné vyslechnout, předložil správce daně spis zpět stěžovateli.

[14] Ten mu jej následně opět vrátil s totožným požadavkem. Následné neformální pokusy o kontakt se svědkem vyšly naprázdno, a proto správce daně rozhodl o jeho předvedení, o což požádal Policii ČR. Při pokusu o předvedení svědka Policií ČR tento předložil rozhodnutí o dočasné pracovní neschopnosti, která v okamžiku předvedení trvala. Svědek měl dlahu na levé ruce, nákrční límec a léčil se s páteří. Z těchto důvodů ho nebylo možné předvést. Oba správci daně následně uzavřeli, že vykonali vše v jejich silách pro zajištění svědecké výpovědi.

[15] S tím Nejvyšší správní soud zásadně nesouhlasí.

[16] Projednávaný případ je nutné odlišit od situace, kdy není možné svědka vůbec předvolat či předvést, např. pro nekontaktnost, neznámý pobyt či nemožnost doručování (situace řešené např. rozsudkem NSS ze dne 21. 7. 2022, č. j. 9 Afs 349/2019-49, odst. [47] a [48]; či v rozsudku NSS ze dne 13. 7. 2021, č. j. 6 Afs 70/2021-29, odst. [17]). V projednávaném případě však svědek se správcem daně komunikuje, neexistují objektivní překážky pro nepodání výpovědi, pouze pro jeho zdravotní omezení tak není schopen učinit v sídle správce daně.

[17] Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem (bod 32. napadeného rozsudku), že závěr správců daně o vyvinutí maximálního úsilí je předčasný. Lze totiž uvažovat nad dalšími způsoby provedení výslechu.

[18] Základním východiskem v dané věci je, že daňový řád nelimituje místo výslechu svědka pouze na osobní setkání v sídle správce daně. Při provádění výslechu musí správce daně dbát pouze své poučovací povinnosti vůči svědkovi (§ 96 odst. 4 daňového řádu), zajištění procesních práv daňového subjektu (§ 96 odst. 5 téhož předpisu) a zajištění postupu v souladu se základními zásadami správy daní (část první, hlava II téhož předpisu).

[19] Nejvyšší správní soud uvádí, že samotným stěžovatelem zmíněná možnost provést výslech v obydlí svědka je zajisté jedním z myslitelných způsobů. Stěžovatel má pravdu, že daňový řád neumožňuje správci daně vnutit si vstup do obydlí svědka za účelem získání jeho výpovědi, ani jej k podání svědecké výpovědi v jeho obydlí nutit, jelikož je chráněno čl. 12 Listiny základních práv a svobod. Na druhou stranu stěžovatel opomíná možnost získat souhlas se vstupem do obydlí – čl. 12 Listiny základních práv a svobod totiž stanoví, že [o]*bydlí je nedotknutelné. Není dovoleno do něj vstoupit bez souhlasu toho, kdo v něm bydlí.* Z předloženého spisového materiálu přitom nevyplývá, že by se o získání souhlasu svědka s provedením výslechu u něj doma správci daně jakkoliv pokusili.

[20] Nadto zajisté s ohledem na specifika případu připadají v úvahu i další možnosti (např. písemnou či jinou vhodnou formou), jak získat informace, kterými svědek disponuje, a to s přihlédnutím k jeho zdravotnímu stavu. Využití těchto alternativ bylo o to více na místě, neměl-li se zdravotní stav svědka v dohledné době zlepšit a blížil se konec lhůt pro stanovení daně. Na tyto úvahy ovšem správci daně zcela rezignovali a spokojili se pouze s nemožností předvedení. Takový postup je nezákonný.

[21] Kasační soud se ztotožňuje s názorem krajského soudu, že správci daně neučinili vše možné pro výslech svědka. Ke stěžovatelem namítané nadbytečnosti výpovědi lze uvést, že on sám opakovaně trval na jeho vyslechnutí, a vzhledem k závěrům u druhé kasační námitky může zároveň jít o důležitého svědka.

III.b K povinnosti prokázat konkrétního dodavatele při uplatnění výdaje do nákladů

[22] Předmětem druhé kasační námitky je otázka, zda je nutné pro daňovou uznatelnost nákladu mít nepochybně identifikovatelného dodavatele. Stěžovatel argumentuje v napadeném rozhodnutí (odst. [32]) i kasační stížnosti, že identita dodavatele musí být nepochybně prokázána. Oproti tomu krajský soud s odkazem na svůj rozsudek v jiné věci žalobce ze dne 3. 4. 2019, č. j. 62 Af 72/2017-39, uzavřel, že pokud správci daně

nezpochybnili věrohodnost svědka, faktické nabytí vozidla ani existenci platby, je nutné mít platbu za prokázanou (bod 33. napadeného rozsudku).

[23] Kasační námitka ohledně identity dodavatele je důvodná.

[24] Obecně může daňový subjekt prokázat, že výdaj nastal za jiných okolností, než jak uvedl na daňovém dokladu. Tento rozpor však musí vysvětlit jednoznačným a transparentním způsobem. To znamená, že musí uvést *„veškeré skutečné okolnosti týkající se předmětného výdaje, které budou v souladu s ostatními zjištěnými údaji a budou vytvářet přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci"* (rozsudek NSS ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-73). Součástí takového objasnění je také *„logické vysvětlení, z jakých důvodů došlo k mylnému uvedení některé z podstatných náležitostí účetního dokladu"*. K tomu musí správce daně poskytnout daňovému subjektu procesní prostor. U daně z příjmů je *„osoba dodavatele služeb relevantní. Daňové orgány v případě neunesení důkazního břemene ve vztahu k této skutečnosti mohou (za splnění dalších zákonných podmínek) dospět k závěru, že náklad, u něhož jednoznačně nebyly identifikovány subjekty podílející se na dotčené transakci, nelze uznat jako daňově účinný"* (rozsudek NSS ze dne 30. 4. 2019, č. j. 1 Afs 19/2019-30, odst. [18]).

[25] Daňový subjekt je povinen prokázat skutečné vynaložení výdaje vůči konkrétní osobě a nikoliv pouhé abstraktní vydání peněz. V opačném případě totiž nepůjde prokázat souvislost vynaloženého výdaje se zdanitelnými příjmy (rozsudek NSS ze dne 14. 7. 2011, č. j. 1 Afs 37/2011-68, odst. [52]). Není tedy sice zcela rozhodující, zda deklarované plnění poskytl právě subjekt uvedený jako dodavatel na účetním dokladu, přesto však není možné na určení konkrétního poskytovatele plnění rezignovat (rozsudek NSS ze dne 4. 5. 2017, č. j. 10 Afs 235/2015-72, odst. [20]).

[26] Ve světle této judikatury názor krajského soudu neobstojí. Identita skutečného dodavatele je pro daňovou uznatelnost nákladu relevantní. I proto se jeví výslech svědka, který měl být společně se žalobcem u koupě vozidla Fiat RIMOR a kterého správci daně nevyslechli, klíčovým.

III.c K přezkoumatelnosti zdanění směny vozidel

[27] Ve třetí kasační námitce je řešena přezkoumatelnost zdanění výměny vozidla Volvo XC 90 za JEEP Grand Cherokee a peněžní doplatek. I tato námitka je důvodná.

[28] Nesporný skutkový základ vyplývající ze správního spisu je následující. Žalobce nabyl za 660 522,60 Kč vozidlo Volvo XC 90 od leasingové společnosti. To následně za 29 000 EUR (v přepočtu 713 400 Kč) prodal panu I. V.. Od něj zároveň zakoupil vozidlo JEEP Grand Cherokee v hodnotě 25 000 EUR a obdržel doplatek 4 000 EUR v hotovosti. Kupní ceny přitom byly uhrazeny tak, že si žalobce s panem I. V. vozidla vyměnili a při tom byla uhrazena i finanční částka (blíže viz bod 42. napadeného rozsudku). Tuto transakci žalovaný (odst. [34] napadeného rozhodnutí) i krajský soud (bod 45. napadeného rozsudku) považovali za směnu, což nikdo v řízeních nerozporoval.

[29] Správce daně v napadeném rozhodnutí vyšel z názoru, že hodnota vozidla JEEP Grand Cherokee a doplacená hotovost (celkem 29 000 EUR, tj. 713 400 Kč) je žalobcův příjem dosažený směnou. Za relevantní náklady související s dosažením tohoto příjmu

považoval 660 522,60 Kč vynaložených na pořízení vozidla Volvo XC 90 (odst. [34] a [35] napadeného rozhodnutí), které žalobce směňoval. Krajský soud konstatoval nejasnost a nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, neboť *„správní orgány dostatečným způsobem nevysvětlily, jakým způsobem z hlediska daňového reflektovaly tu skutečnost, že žalobce v rámci směny získal, dle dohody smluvních stran, majetek ve stejné hodnotě (automobil za 25 000 EUR a dále peněžní prostředky ve výši 4 000 EUR), v jaké poskytl automobil VOLVO XC 90 (29 000 EUR).* [...] *Podle zdejšího soudu však žalovaný ani správce daně dostatečně nevysvětlili, proč za příjem žalobce ze směny uvedených vozidel považoval právě částku 29 000 EUR.*“ (bod 45. napadeného rozsudku). Pro úplnost kasační soud dodává, že žalobce nesplnil časový test v § 4 odst. 1 písm. c) bodu 2. zákona o daních z příjmů, a proto není v tomto rozsahu osvobozen.

[30] Nejvyšší správní soud konstatuje, že závěr krajského soudu o nepřezkoumatelnosti úvah správce daně je nesprávný. Stěžovatel jasně a srozumitelně vysvětlil, jaké částky považuje za relevantní příjmy a náklady žalobce při sporné směně a jakým způsobem došel k jejich výši. Jeho rozhodnutí vychází z právního názoru, že z pohledu žalobce má vozidlo Volvo XC 90 při směně hodnotu původně žalobcem vynaložených nákladů na jeho získání (tj. 660 522,60 Kč) a nikoliv sjednanou hodnotu při směně s I. V. (tj. 713 400 Kč). To je také dle stěžovatele náklad žalobce k získání příjmu podle § 10 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů ve výši 713 400 Kč, rozdíl těchto částek pak považoval podle § 10 odst. 4 téhož zákona za základ daně žalobce.

[31] Úvaha krajského soudu, že hodnota směňovaného majetku je totožná, takže nedojde k navýšení majetku žalobce, v důsledku čehož nevznikne zdanitelný příjem, je nepřezkoumatelná. Krajský soud totiž vůbec neodůvodňuje, proč tomu tak je. Na tom nic nemění ani obecná citace judikatury (konkrétně rozsudku NSS ze dne 29. 11. 2017, č. j. 2 Afs 192/2017-26, č. 3670/2018 Sb. NSS) v napadeném rozsudku, jelikož není rozveden její dopad na projednávaný případ.

IV. Závěr a náklady řízení

[32] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná. Ačkoliv správce daně měl zajistit výslech svědka, kasační soud se neztotožnil s krajským soudem ohledně prokázání skutečného dodavatele plnění a v otázce zdanění směny shledal závěry krajského soudu nepřezkoumatelné. Proto Nejvyšší správní soud přistoupil ke zrušení napadeného rozsudku, neboť v podstatné míře neobstojí (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75, č. 1865/2009 Sb. NSS, bod 71.). V dalším řízení je krajský soud vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu zde uvedeným (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[33] O náhradě nákladů řízení rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3, věta první, s. ř. s.).

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

V Brně dne 30. listopadu 2022

JUDr. Radan Malík

pokračování

předseda senátu