



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Petry Weissové 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 29. 11. 2017, č. j. 51377/17/5200-10423-806032, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 7. 8. 2019, č. j. 62 Af 2/2018 - 35,

**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 kasační stížnosti.

### **O d ů v o d n ě n í :**

#### **I. Přehled dosavadního řízení**

[1] Žalovaný v záhlaví uvedeném rozhodnutím na základě odvolání žalobce změnil rozhodnutí – platební výměr na daň z příjmů fyzických osob ze dne 24. 5. 2012, č. j. 96864/12/338912706315, vydaný Finančním úřadem v Uherském Brodě (dále též „správce daně“). Podle rozhodnutí žalovaného se vyměruje daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007 ve výši 122.300 Kč a současně vzniká povinnost uhradit zvýšení daně podle § 68 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků ve spojení s § 264 odst. 12 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve výši 12.230 Kč.

[2] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu, v níž namítal, že napadené rozhodnutí i rozhodnutí správce daně je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů zejména z hlediska úvah a vyčíslení příjmů a výdajů žalobce souvisejících s nákupem a prodejem vozidel v roce 2007, výpočtu daňové povinnosti žalobce a dále je důkazně nepodložené ve věci příjmu žalobce v nepeněžitě formě u vozidla Mercedes Karman. Závěry správních orgánů ohledně oprávněnosti výdaje za rekonstrukci nástavby vozidla Fiat Adria Coral (dále též „FAC“), tj. úhrady částky 496.400 Kč dle faktury č. 207249 ze dne 16. 11. 2007 společnosti BRAVO-CZ s. r. o. (dále též „předmětná faktura“), jsou podle žalobce nesprávné a způsob, jímž jej

zdůvodňují, nemá oporu v zákoně. Provedené dokazování (výsledky svědků Martina Vojtěška a Jiřího Bravence, kteří byli jednatelem společnosti BRAVO-CZ s. r. o.) nevyvrací, že toto vozidlo bylo zrekonstruováno a byly doloženy doklady o této rekonstrukci a její úhradě. Výsledky těchto svědků byly vedeny účelově a byly jim kladeny zavádějící otázky. Výpověď R. V., který dle výpovědi svědka Martina Vojtěška mohl opravu řešit, správní orgány neprovedly. Správní orgány se nevypořádaly s tím, kdo opravu udělal. Přitom nezpochybnují, že uvedené vozidlo bylo zrekonstruováno a zhodnoceno.

[3] Žalovaný neseznámil žalobce s výsledky dokazování a nedal mu možnost doplnit důkazní návrhy k prokázání výdajů. Je-li prokázáno, že rekonstrukce byla provedena, a tedy s ní musely vzniknout náklady a správce daně zpochybní doklad o těchto nákladech, je možné vynaložené náklady prokázat jinak, a to formou odborného posudku, který náklady vyčíslí. S tímto žalobcem navrženým důkazem se správní orgány nevypořádaly a nezdůvodnily, proč jej neprovedly. Žalobce má za to, že uhrazení uvedené faktury doložil v rámci předchozí žaloby dalšími důkazy (smlouva o půjčce ze dne 10. 11. 2007, výslech Ing. J. S. a jeho čestné prohlášení). Žalovaný však při svém dalším rozhodování tyto důkazy ignoroval. Žalobce má za to, že své výdaje prokázal.

[4] Závěr správních orgánů, že za prodej vozidla FAC panu Marku Kornfeilovi žalobce obdržel 1.550.000 Kč jednak úhradou finanční částky 1.050.000 Kč a jednak nepeněžním plněním vozidla Mercedes Karman v hodnotě 500.000 Kč, žalobce označil za vykonstruovaný. Žalobce totiž obdržel fakticky pouze částku 1.050.000 Kč a vozidlo Mercedes Karman zakoupil na základě doložené kupní smlouvy ze dne 27. 11. 2007 za částku 500.000 Kč od obchodní společnosti KORNFÍ s. r. o. Právně se jedná o dva samostatné obchodní případy prodeje jednoho vozidla a nákupu jiného vozidla. Pouze částka 1.050.000 Kč tak představuje příjem žalobce z prodeje tohoto vozidla. Správní orgány se nevypořádaly ani s tím, že fakticky bylo vozidlo Mercedes Karman prodáno a převedeno původním vlastníkem jiné osobě, odlišné od žalobce, až v roce 2008.

[5] Krajský soud v Brně označeným rozsudkem žalobu zamítl. Dospěl k závěru, že žalovaný dostatečně zdůvodnil celkový součet výdajů ve výši 3.970.449 Kč i stanovení celkové daňové povinnosti žalobce. Napadené rozhodnutí tedy není nepřezkoumatelné, neboť je z něho v kombinaci se zprávou o daňové kontrole seznatelné, jak žalovaný dospěl k výši základu daně i daně. Jestliže oprava vozidla byla skutečně provedena, měl žalobce povinnost uskutečnění takového výdaje prokázat. Unesení důkazního břemena nelze spojovat pouze s předložením bezvadných účetních dokladů. Samotný daňový doklad (faktura) neprokazuje, že fakticky došlo k uskutečnění platby a k plnění uvedenému na faktuře. Údajný vystavovatel faktury popřel, že by práce pro žalobce provedl a fakturu vystavil. Skutečnost, zda vozidlo bylo opraveno či nikoli, je přitom nepodstatná, neboť žalobce měl prokázat uskutečnění tvrzeného plnění (tj. že vozidlo opravila společnost BRAVO-CZ, s. r. o. a za tuto opravu žalobce zaplatil 496.400 Kč). To se mu ale nepodařilo.

[6] Žalobcem navržený důkaz čestným prohlášením a výslechem Ing. S., který mu měl na předmětnou spornou opravu půjčit peníze, je podle krajského soudu účelový, neboť žalobce nic takového neuváděl v řízení před správními orgány.

[7] Krajský soud dále dospěl k závěru, že žalobce prodal vozidlo FAC Marku Kornfeilovi za částku 1.550.000 Kč, přičemž v hotovosti obdržel 1.050.000 Kč a zbytek (500.000 Kč) formou nepeněžitého plnění (automobilu Mercedes Karman). Nebylo tedy třeba, aby finanční úřad stanovil obvyklou cenu vozidla Mercedes Karman. Otázka následného prodeje vozidla Mercedes Karman není ve vztahu k příjmu za prodej vozidla FAC podstatná. Ohledně tvrzení žalobce, že vozidlo Mercedes Karman koupil zcela jiný vlastník (C. M.) a nikoli žalobce, dospěl krajský

pokračování

soud k závěru, že se jedná o účelové tvrzení. Byť by žalobce jako vlastník vozidla nebyl v registru silničních vozidel uveden, je zřejmé, že vozidlo zakoupil, resp. protiúctem získal.

## II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[8] Proti tomuto rozsudku krajského soudu žalobce (dále též „stěžovatel“) kasační stížnost. Krajskému soudu vytknul, že v rámci vypořádání námitky nepřekoumatelnosti napadených rozhodnutí sám provedl výklad nejasných a rozporných výpočtů příjmů a výdajů. Dále zmínil, že zůstala nevyjasněná otázka výdajů za nákup vozidla Fiat Ducato 2,3 JTD, která je uvedena ve výdajích za nákup vozidel v roce 2007.

[9] Posouzení splnění povinnosti k prokázání výdajů za opravu vozidla FAC krajským soudem stěžovatel považuje za překročení přípustných mezí požadavků na daňový subjekt. Jak již soudy mnohokrát judikovaly, důkazní povinnost daňového subjektu není bezbřehá. Jestliže správce daně nezpochybňuje, že vozidlo FAC žalobce zakoupil za cenu 1.190.000 Kč a bylo prodáno za 1.550.000 Kč Marku Korfeilovi, nezpochybňuje ani, že na něm byla provedena výrazná oprava, je v rozporu se smyslem daňového řízení zpochybňovat doloženou fakturu za opravu tohoto vozidla z důvodů, které uvádí správce daně a převzal je i soud.

[10] Svědkové Vojtěšek a Bravenec, kteří byli k věci vyslechnuti jako jednatelé společnosti BRAVO-CZ s. r. o., po téměř 5 letech sice opravu nepotvrdili, ale ani ji nemohli vyvrátit. Svědek Vojtěšek navíc připustil, že opravu mohl řešit i R. V., který však nebyl vyslechnut. Stěžovatel si uvedenou společnost ani fakturu za opravu nevymyslel. Správce daně vedl výslech jednatelů zaujatě a účelově, o čemž svědčí formulace otázek. Závěr soudu ohledně faktury za opravu vozidla FAC nemá oporu v důkazech. Účetnictví společnosti BRAVO-CZ s. r. o. nebylo v tomto řízení zkoumáno. Stěžovatel považuje za nepřijatelné, aby mu nebyl jako věrohodný uznán doklad o opravě jen proto, že jeho vystavení po 5 letech zpochybní bývalí jednatelé společnosti, případně, že nebyl pojat do účetnictví.

[11] Nesprávný je i závěr soudu ohledně stěžovatelem předloženého důkazu o půjčce na předmětnou opravu, který krajský soud s ohledem na dobu předložení považuje za účelový. S ohledem na zpochybňování dokladu za opravu si stěžovatel s odstupem let vzpomněl, že mu peníze na opravu půjčoval pan S., který vozidlo původně chtěl. Stěžovatel nemůže prokázat, že opravu provedl někdo jiný, když ji provedla společnost BRAVO-CZ s. r. o. Skutečnost, že stěžovatel neví, komu platil, nemá vliv na posuzování důvěryhodnosti výdaje. Stěžovatel si převzal opravené vozidlo a neměl žádný důvod si zjišťovat jméno toho, kdo vystavil fakturu a převzal peníze. Vyžadování povinnosti, kterou zjevně daňový subjekt nemůže po mnoha letech splnit, označil stěžovatel za šikanózní.

[12] Závěr soudu, že při prodeji vozidla FAC Marku Kornfeilovi stěžovatel jako nepeněžitě plnění protihodnotou obdržel vozidlo Mercedes Karman, nezapsal změnu vlastnictví až do 11. 2. 2008, kdy byl zapsán nový majitel C. M., nemá oporu v provedených důkazech. Správce daně totiž neprokázal, kdy stěžovatel vozidlo Mercedes Karman od Marka Kornfeila obdržel, tzn. neprokázal, že tento nepeněžitý příjem měl v roce 2007, byť na koupi vozidla byla vystavena kupní smlouva z 19. 11. 2007. Je zřejmé, že tyto smlouvy neodpovídají realitě, což na rozdíl od faktury za opravu tohoto vozidla správcem daně nevádí, neboť mu to nahrává ve snaze zvýšit příjem stěžovatele z prodeje vozidel v roce 2007 a dodanit jej. Bylo proto třeba provést důkazy k otázce, kdy stěžovatel nepeněžitě plnění za vozidlo Mercedes Karman skutečně obdržel. Obdržení plnění ve formě tohoto vozidla až v roce 2008 nasvědčuje, že toto vozidlo bylo převedeno přímo z předchozího majitele Marka Kornfeila na nového majitele C. M. a zapsáno v evidenci 11. 2. 2008, přestože stěžovatel měl plnou moc k převodu vystavenou již dne 27. 11.

2007. Pokud by stěžovatel vozidlo obdržel již v roce 2007, mohl jej ihned převést na pana M. Nepeněžitý příjem v hodnotě 500.000 Kč v roce 2007 tak nebyl prokázán.

[13] Stěžovatel shrnul, že správce daně i krajský soud z hlediska prokázání příjmů stěžovatele hodnotí důkazy jinak, než v případě prokazování jeho výdajů, kdy u příjmů vychází z listin, ač skutečný stav je jiný, a u výdajů naopak zpochybňují listinu o výdaji, přestože vlastní opravu vozidla nezpochybňují.

[14] Žalovaný ve vyjádření uvedl, že se ztotožňuje s napadeným rozsudkem. Připomenul, že v této věci již krajský soud rozhodoval potřeť. Z odůvodnění rozhodnutí žalovaného ve spojení se zprávou o daňové kontrole jednoznačně vyplývá, jakým způsobem žalovaný dospěl k výši příjmů stěžovatele za prodej vozidel ve výši 4.430.000 Kč a výši výdajů 3.970.449 Kč a jakým způsobem vypočetl stanovenou daň. Žalovaný dále s poukazem na judikaturu NSS uvedl, že daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na primární povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Zdůraznil, že ani daňový doklad se všemi požadovanými náležitostmi nemůže být použit jako důkaz o realizaci plnění, které je jeho předmětem, pokud není prokázáno, že se předmětná transakce fakticky uskutečnila. Identita dodavatele musí být určena naprosto jednoznačně a nezpochybnitelným způsobem. Nestací pouze obecně tvrdit, že k plnění určitě došlo a někdo jej poskytnout musel.

[15] Jednatelé společnosti BRAVO-CZ s. r. o. shodně vypověděli, že stěžovatele neznají, předmětnou fakturu na opravu vozidla FAC nevystavili ani nepodepsali, přičemž vzhled a uspořádání dané faktury neodpovídá fakturám vystavovaným v době jejich působení v uvedené společnosti a předmětná faktura se nenachází v účetnictví této společnosti za zdaňovací období roku 2007. Shodně též vypověděli, že společnost BRAVO-CZ s. r. o. ani neprováděla opravy obytných automobilů. Pokud by tato společnost takovouto opravu zcela výjimečně a ojedinele provedla, lze dovodit, že by si jednatelé takový ojedinelý obchodní případ pamatovali i s určitým časovým odstupem. Výslechy byly vedeny v souladu se zákonem, stěžovatel byl o nich řádně vyrozuměn. Pokud nevyužil svého práva být výsledku svědků přítomen a klást jim otázky, nelze to klást k tíži správce daně. Svědkům nebyly kladeny kapciózní ani sugestivní otázky. Provedení výsledku pana V. by bylo s ohledem na shodné výpovědi jednatelů společnosti BRAVO-CZ s. r. o. nadbytečné. Čestné prohlášení a navržené provedení výsledku Ing. S. krajský soud správně vyhodnotil jako účelové. Byť není zpochybněno, že opravy byly skutečně provedeny, stěžovatelem nebyla prokázána skutečná výše tvrzeného výdaje ve vztahu k deklarovanému dodavateli. Verze nastíněná stěžovatelem – předání téměř 500.000 Kč v hotovosti neznámé osobě, aniž by si vyžádal alespoň doklad o zaplacení, jednoznačně neodpovídá standardnímu a obezřetnému jednání v obchodním styku. Nelze ani shledat rozpor mezi výpovědí svědků a listinami, neboť obsah kupní smlouvy je v souladu s výpovědí svědka Kornfeila. Listiny založené ve správním spise dokládají, že stěžovatel vozidlo Mercedes Karman obdržel jako část kupní ceny za prodej vozidla FAC Marku Kornfeilovi. Žalovaný tak považuje za vyvrácené tvrzení stěžovatele, že vozidlo Mercedes Karman koupil C. M., nikoli stěžovatel.

### III. Posouzení kasační stížnosti

[16] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatel je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupen advokátem. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

pokračování

[17] Výtka stěžovatele krajskému soudu, že v rámci vypořádání námítky nepřezkoumatelnosti napadených rozhodnutí sám provedl výklady nejasných a rozporných výpočtů příjmů a výdajů není opodstatněná, neboť krajský soud rozhodnutí žalovaného nijak nedotvářel, pouze poukázal na skutková zjištění a závěry žalovaného a shledal jeho rozhodnutí ve spojení se zprávou o daňové kontrole řádně zdůvodněným a nikoli nepřezkoumatelným. Krajský soud rovněž vysvětlil, proč žalobci nebyl započten výdaj na nákup Fiat Ducato multijet (stěžovatel prodej tohoto vozidla netvrdil, ani nedokládal). Stěžovateli tudíž nelze přisvědčit ani v tom, že zůstala nevyjasněná otázka výdajů za nákup vozidla Fiat Ducato.

[18] K námitce týkající se prokázání výdajů za opravu vozidla FAC Nejvyšší správní soud předesílá, že podle § 24 odst. 1 věta první zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, *[v]ýdaje (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.* Z ustálené judikatury vyplývá, že za výdaje snižující daňový základ poplatníka lze tedy uznat výdaje, které poplatník: 1) skutečně vynaložil, 2) vynaložil v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, 3) vynaložil v daném zdaňovacím období, 4) o nichž tak stanoví zákon. Daňový subjekt je povinen v případě pochybností prokázat, že v daňovém přiznání uplatněný výdaj skutečně vynaložil, a to tím způsobem, jakým deklaroval na příslušném účetním dokladu (viz např. rozsudky NSS 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, či ze dne 4. 5. 2017, sp. zn. 10 Afs 235/2015).

[19] Jak již NSS vyslovil v bodu 18 rozsudku ze dne 30. 9. 2015, č. j. 2 Afs 193/2015 - 70, *„každý daňový subjekt má povinnost daň nejen přiznat, ale také povinnost své tvrzení doložit, tj. má jak břemeno tvrzení, tak břemeno důkazní (srov. § 92 odst. 3 daňového řádu, dle něhož daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních). (...) Tato poněkud specifická koncepce dokazování vychází z podstaty daňového řízení, jebož skutkovým základem je tvrzení daňového subjektu o jeho daňové povinnosti. K tomu Ústavní soud v nálezu ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05 (všechna v tomto rozsudku citovaná rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná z [nalus.usoud.cz](http://nalus.usoud.cz)), uvedl, že „důkazní břemeno k prokázání určité skutečnosti (nese) ten, kdo tuto skutečnost tvrdí. Tato zásada je zachována rovněž v daňovém řízení, ačkoliv v modifikované podobě, neboť na rozdíl od jiných druhů řízení, v nichž je věcí svobodné vůle jednotlivce, zda určité skutečnosti v řízení tvrdí a uvádí či nikoliv, stíhá v daňovém řízení daňový subjekt rovněž povinnost tvrzení (v podobě daňového přiznání). (...) [V] daňovém řízení se vztahuje důkazní břemeno pouze k prokázání skutečností tvrzených (uvedených) daňovým subjektem v daňovém přiznání, resp. skutečností, jež je daňový subjekt povinen uvést v daňovém přiznání, tedy skutečností vázajících se výlučně k daňové povinnosti subjektu.“* Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především účetnictvím a jinými povinnými záznamy (viz např. rozsudky NSS ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, nebo ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86). Stěžovatel toto své primární břemeno unesl, když předložil předmětnou fakturu za opravu vozidla FAC.

[20] Samotná existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů či faktur, i když formálně bezvadných, však sama o sobě zpravidla neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila [viz rozsudky NSS ze dne 31. 12. 2008 č. j. 8 Afs 54/2008 - 68, a ze dne 28. 2. 2006 č. j. 7 Afs 132/2004 - 99, či závěr Ústavního soudu vyjádřený v usnesení ze dne 29. 9. 2004, sp. zn. III. ÚS 365/04: *„Důkaz daňovým dokladem (...) je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu.“*]. Pokud správce daně zjistí skutečnosti vyvolávající vážné a důvodné pochybnosti o souladu předložených záznamů se skutečností, může vyjádřit své pochybnosti. Při posouzení daňové uznatelnosti výdajů (nákladů), je podstatná jejich souvislost s podnikáním i dosaženým příjmem, je však třeba zohlednit také další podmínku stanovenou v ustanovení § 24 odst. 1

zákona o daních z příjmů, tj. průkaz o tom, že výdaj byl skutečně vynaložen. Ani doklady vystavené právně existujícím subjektem a se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být použity jako důkaz o uskutečnění obchodního případu v nich deklarovaného, není-li prokázáno, že k jeho uskutečnění fakticky došlo (srov. rozsudek NSS ze dne 12. 4. 2006 č. j. 5 Afs 40/2005 - 72).

[21] Stěžovatel v kasační stížnosti namítal, že jestliže správce daně nezpochybňuje zakoupení vozidla FAC žalobcem za cenu 1.190.000 Kč, provedení jeho opravy a jeho prodej za 1.550.000 Kč Marku Korfeilovi, je v rozporu se smyslem daňového řízení zpochybňovat doloženou fakturu za opravu tohoto vozidla z důvodů, které uvádí správce daně a převzal je i soud. K otázce, zda správce daně unesl důkazní břemeno ohledně existence relevantních pochybností o věrohodnosti předložené faktury, Nejvyšší správní soud v prvé řadě konstatuje, že 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 vážné a důvodné pochyby. Správce daně tedy musí identifikovat konkrétní skutečnosti, na jejichž základě lze mít pochybnosti o věrohodnosti, úplnosti, průkaznosti nebo správnosti účetnictví (srov. rozsudky NSS ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86, či ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS).

[22] V posuzované věci žalovaný v napadeném rozhodnutí shrnul pochybnosti o věrohodnosti a průkaznosti předložené faktury za opravu vozidla FAC, když poukázal na svědeckou výpověď Martina Vojtěška ze dne 17. 4. 2012, jenž byl jednatelem společnosti BRAVO-CZ, s. r. o. v době vyhotovení předmětné faktury a který vypověděl, že předmětnou fakturu nevystavil, podpis na faktuře není jeho a nepodobá se podpisu žádné osoby ze společnosti BRAVO-CZ, s. r. o. Uvedl, že vzhled a uspořádání faktury neodpovídá fakturám vystaveným v době jeho působení a faktura se nenachází ani v účetnictví roku 2007. Uvedená společnost disponovala prostory na opravy a parkovištěm, avšak není si vědom, že by nějaké takové opravy vůbec prováděla, jelikož „se dělaly pouze motorové vodní skútry“. Připustil možnost, že oprava mohla být zajištěna dodavatelsky a mohl ji zadat pan Jiří Bravenec nebo pan R. V. (ten však pouze s vědomím někoho ze společnosti).

[23] Dožádaný správce daně dále sdělil, že za období roku 2007 byla u společnosti BRAVO-CZ, s. r. o., provedena daňová kontrola, z níž vyplynulo, že společnost vedla jinou číselnou řadu, než kterou obsahuje předložená faktura a záznamy v účetním deníku roku 2007 nevykazují její zaúčtování ani přijetí platby.

[24] Žalovaný dále poukázal na obsah výsledku svědka Jiřího Bravence, dalšího jednatele společnosti BRAVO-CZ, s. r. o., ze dne 22. 11. 2012, který do protokolu uvedl, že stěžovatele nezná, nikdy s ním obchodní spolupráci nenavázal, nemůže jej nijak identifikovat, neví nic o tom, že by předmětná oprava proběhla v prostorách společnosti, ani o vystavení předmětné faktury, podpis na ní není jeho ani mu není znám.

[25] Výpovědi uvedených svědků jsou naprosto jednoznačné a korespondují s výše zmíněným sdělením dožádaného správce daně, dle kterého záznamy v účetním deníku společnosti z roku 2007 nevykazují zaúčtování předmětné faktury ani provedení platby. Tito svědci přesvědčivě popsali, že faktura nemohla být vystavena společností BRAVO-CZ, s. r. o. Přesvědčivosti jejich výpovědí neubírá ani poměrně velký časový odstup mezi datem vystavení předmětné faktury a jejich výpověďmi, což je dáno zejména tím, že tato společnost neprováděla opravy motorových vozidel a dle výpovědí svědků se stěžovatelem vůbec neobchodovala. Stěžovateli tudíž nelze přisvědčit, že uvedení svědci nemohli opravu uvedenou na faktuře vyvrátit. Ze správního spisu Nejvyšší správní soud ověřil, že správce daně nevedl výslech

pokračování

jednatelů zaujatě a účelově. Stěžovatel ostatně nezmínil, v čem konkrétně byly otázky pokládané uvedeným svědkům zaujaté a účelové. Postup správních orgánů tudíž nebyl šikanózní, jak tvrdí stěžovatel, neboť správní orgány provedly dokazování, na základě kterého zjistily skutkový stav, z nějž vyplynuly důvodné pochybnosti o věrohodnosti předložené faktury, které žalovaný řádně zdůvodnil.

[26] K poukazu stěžovatele na skutečnost, že svědek Vojtěšek připustil, že opravu mohl řešit i R. V., který však nebyl vyslechnut, soud uvádí, že z výpovědi svědka Vojtěška rovněž vyplývá, že R. V. mohl opravu zadat pouze s vědomím jeho či pana Bravence, který však vypověděl, že o opravě nic neví. Za takto zjištěného skutkového stavu by již výpověď svědka V. byla nadbytečná, neboť pokud žádný z jednatelů o opravě vozidla FAC a předmětné faktuře nic neví, je zřejmé, že tuto opravu nezadal ani pan V., který tak mohl učinit pouze s vědomím některého z jednatelů. K argumentaci žalobce, že správce daně nezpochybnil zakoupení vozidla FAC žalobcem ani provedení opravy, Nejvyšší správní soud uvádí, že tyto skutečnosti nesouvisí s prokázáním výše úhrady (výdaje stěžovatele) za opravu tohoto vozidla.

[27] Správce daně tedy unesl důkazní břemeno ohledně existence relevantních pochybností o věrohodnosti předložené faktury. Nejvyšší správní soud se proto ztotožňuje se závěrem krajského soudu, že stěžovatel neprokázal uskutečnění uznatelného výdaje podle faktury ze dne 16. 11. 2007 údajně vystavené společností BRAVO-CZ, s. r. o., a nepřisvědčil proto ani námitce stěžovatele, že závěr soudu ohledně faktury za opravu vozidla FAC nemá oporu v důkazech.

[28] Ke stěžovatelem navrženému důkazu v podobě čestného prohlášení a výslechu Ing. S., který mu měl na předmětnou opravu půjčit peníze, lze poukázat na rozsudek NSS ze dne 25. 9. 2014, č. j. 4 Afs 142/2014 - 22, dle nějž: „[d]ůkazní prostředky může daňový subjekt uvést i v odvolání a dokonce i poté, tj. až do doby, kdy je o odvolání rozhodnuto. Závěry správce daně učiněné v daňovém řízení proto musejí nutně vycházet z toho, zda daňový subjekt své důkazní břemeno v průběhu daňového řízení unesl, či nikoliv. Pokud daňový subjekt tuto svoji povinnost nesplní, nemůže již rozhodnutí finančního orgánu z této skutečnosti vycházející následně zpochybňovat v řízení před soudem tím, že bude dodatečně navrhopat provedení důkazů, které již mohl uplatnit v daňovém řízení.“ K argumentaci stěžovatele, že si na půjčku od pana S. vzpomněl až po letech je účelová, neboť stěžovatel v roce 2007 obdržel příjem za prodej 4 vozidel celkem za 4.430.000 Kč a s ohledem na takto nízký počet prodaných vozidel a s tím spojených záležitostí, je krajně nepravděpodobné, že by si stěžovatel vzpomněl na zmíněnou půjčku až po několika letech.

[29] Výše uvedený závěr, že stěžovatel neprokázal uskutečnění zdanitelného plnění (opravy) podle faktury ze dne 16. 11. 2007, nevyvrací ani argumentace stěžovatele, že neví, komu platil, převzal si opravené vozidlo a neměl žádný důvod si zjišťovat jméno toho, kdo vystavil fakturu a převzal peníze.

[30] K námitce stěžovatele, že nepeněžitý příjem v podobě vozidla Mercedes Karman v hodnotě 500.000 Kč v roce 2007 nebyl prokázán, Nejvyšší správní soud uvádí, že z obsahu správního spisu jednoznačně vyplývá opačný závěr. Stěžovatel totiž dle kupní smlouvy ze dne 19. 11. 2007 prodal vozidlo FAC Marku Kornfilovi za cenu 1.550.000 Kč. Marek Kornfeil jako svědek do protokolu dne 28. 11. 2011 uvedl, že si od stěžovatele koupil vozidlo FAC za 1.550.000 Kč, přičemž mu zaplatil 1.050.000 Kč a jako protihodnotu do výše 1.550.000 Kč mu dal vozidlo Mercedes Karman. Nezaplatil tedy v penězích částku ve výši 1.550.000 Kč, ale pouze 1.050.000 Kč. Stěžovatel byl u tohoto výslechu svědka přítomen a nic proti jeho výpovědi nenamítal. Nejvyšší správní soud tak má za prokazané, že Marek Kornfeil v roce 2007 zaplatil 1.050.000 Kč a zbývajících 500.000 Kč uhradil stěžovateli převodem Mercedesu Karman.

Na základě výše uvedených listin má Nejvyšší správní soud jednoznačně za prokázané, že žalobce přijal nepeněžitě plnění v hodnotě 500.000 Kč v podobě automobilu Mercedes Karman.

[31] Na tomto závěru nic nemění ani skutečnost, že stěžovatel nebyl v registru silničních vozidel veden jako další vlastník uvedeného automobilu. Zapsání do registru silničních vozidel nemá žádný vliv na uskutečnění převodu automobilu Mercedesu Karman výše uvedeným způsobem, ani na to, že na tento automobil je třeba nahlížet jako na stěžovatelem přijaté nepeněžitě plnění. Skutečnost, že jako další vlastník vozidla Mercedes Karman byl do registru silničních vozidel dne 11. 2. 2008 zapsán pan C. M., které se dovolává stěžovatel, proto nemá vliv na závěr, že vozidlo Mercedes Karman představovalo na straně stěžovatele přijaté nepeněžitě plnění v roce 2007, neboť kupní smlouva byla uzavřena dne 27. 11. 2007. Stěžovateli tudíž nelze přisvědčit, že obdržel plnění ve formě tohoto vozidla až v roce 2008, či že toto vozidlo bylo převedeno přímo z předchozího majitele Marka Kornfeila na nového majitele C. M.

[32] Nejvyšší správní soud uzavírá, že správní orgány i krajský soud správně vyhodnotily zjištěný skutkový stav a nepochybily při posouzení věci.

#### IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[33] Nejvyšší správní soud shledal nedůvodnými všechny stěžovatelem uplatněné námitky, kasační stížnost je proto nedůvodná. Z tohoto důvodu Nejvyšší správní soud dle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. kasační stížnost zamítl.

[34] Zároveň Nejvyšší správní soud rozhodl o nákladech řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl v řízení úspěch, a právo na náhradu nákladů řízení proto nemá. Procesně úspěšnému žalovanému pak nevznikly v řízení náklady přesahující rámec nákladů jeho běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 18. prosince 2019

Mgr. Aleš Roztočil  
předseda senátu