



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Karla Šimky a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobce: **A. F.**, zast. JUDr. Petrem Jirátem, advokátem se sídlem Blatenská 1161/46, Chomutov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 7. 2016, č. j. 33990/16/5200-10422-711621, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 7. 4. 2020, č. j. 15 Af 89/2016 – 31,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Rozhodnutím žalovaného ze dne 29. 7. 2016, č. j. 33990/16/5200-10422-711621 (dále jen „napadené rozhodnutí“), bylo zamítnuto žalobcovo odvolání a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 11. 12. 2015, č. j. 2328956/15/2508-50523-500700 (dále jen „dodatečný platební výměr“), jímž byla žalobci doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011 ve výši 56 505 Kč a předsáno penále ve výši 11 301 Kč.

[2] Rozhodnutí žalovaného napadl žalobce u Krajského soudu v Ústí nad Labem (dále jen „krajský soud“) žalobou, jíž se domáhal zrušení obou správních rozhodnutí a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Obecně namítal, že daňové orgány nedbaly na zachování jeho práv. Správce daně jím navržené důkazy buď vůbec neprovedl, nebo tak učinil pouze formálně

a následně je účelově dezinterpretoval. Žalobce předložil povinné evidence a záznamy, které k výzvě správce daně doplnil; ten přitom jejich věrohodnost, průkaznost, správnost ani úplnost nevyvrátil. Byl přesvědčen, že výdaje na plnění poskytnutá dodavatelem AUTODÍLY ŠPINDLER, spol. s r. o., (dále jen „Autodíly Špindler“) oprávněně uplatnil jako náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v rozhodném znění (dále jen „ZDP“). Jednatel Autodíly Špindler sice popřel, že by tato společnost byla žalobcovým dodavatelem, nicméně podle žalobce byla následně prokázána nepravdivost jeho svědecké výpovědi. Výpovědi dalších svědků K., R. a S. správce daně bez relevantního důvodu označil za nevěrohodné a nepřesvědčivé; vycházel tedy z nepravdivé výpovědi svědka Š. a u dalších důkazů se zaměřil na bagatelní administrativní pochybení. Podle žalobce byla řádně doložena i oprávněnost výdajů na plnění poskytnutá dodavatelem ARGIS CZ s. r. o. (dále jen „Argis“). Správce daně sice předložené důkazní prostředky zpochybnil, ovšem žalobce navrhl další důkazy k prokázání svých tvrzení, včetně předvolání jednatele dané společnosti (který však zemřel). Pokud správci daně přetrvaly pochybnosti, měl se vypořádat s jeho důkazními návrhy tak, aby byl náležitě zjištěn skutkový stav; minimálně měl předvolat likvidátora společnosti Argis. Doložil také skutečnosti osvědčující oprávněnost uplatněných nákladů (provozního materiálu).

Rozsudek krajského soudu

[3] Krajský soud rozsudkem ze dne 7. 4. 2020, č. j. 15 Af 89/2016 – 31 (dále jen „napadený rozsudek“), podanou žalobu zamítl. K námitce nepřezkoumatelnosti uvedl, že žalobce nekonkretizoval, které důkazy podle něj měly být provedeny toliko formálně nebo dezinterpretovány; sám nezjistil, že by se něco takového odehrálo. Žalobce dle soudu ani v odvolání neuvedl, jaké konkrétní jím navržené důkazy nebyly provedeny, aniž by takový postup byl řádně odůvodněn. Z napadeného rozhodnutí ve spojení se zprávou o daňové kontrole jednoznačně vyplývá, jak daňové orgány jednotlivé důkazy hodnotily a k jakým skutkovým závěrům dospěly. Krajský soud nepřisvědčil tomu, že správce daně bez relevantního důvodu označil výpovědi svědků K., R. a S. za nevěrohodné a účelové či že neodůvodnil závěr, že žalobce nedoložil skutečnosti osvědčující oprávněnost nákupů provozního materiálu. Konstatoval, že žalovaný v napadeném rozhodnutí řádně a srozumitelně popsal, co jej vedlo k závěru o nevěrohodnosti výpovědí daných svědků (vzájemné rozpory ve výpovědích, nesoulad s jinými provedenými důkazy, způsob kladení otázek ze strany žalobce). K jednotlivým nákupům provozního materiálu daňové orgány vždy uvedly, z čeho pramení jejich pochybnosti o uznatelnosti výdajů. Žalovaný tedy přiměřeně reagoval na všechny odvolací námítky a veškeré své závěry dostatečně odůvodnil, proč krajský soud naznal, že napadené rozhodnutí netrpí vadou nepřezkoumatelnosti.

[4] Následně krajský soud předestřel principy dokazování v daňovém řízení a s tím související specifické rozložení důkazního břemene, stejně jako podmínky daňové uznatelnosti nákladů podle § 24 odst. 1 věty první ZDP. Rekapituloval, že správce daně měl mimo jiné pochybnosti o tom, zda služby a zboží uvedené na daňových dokladech od předmětných společností byly fakticky poskytnuty deklarovaným dodavatelem a zda výdaje na ně byly vynaloženy za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů; tyto pochybnosti popsal ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 20. 6. 2014, č. j. 1464770/14/2508-05400-501795 (dále jen „výzva“). V případě Autodíly Špindler je odůvodnil tím, že dožádáním u místně příslušného správce daně zjistil, že tvrzený dodavatel za zdaňovací období roku 2011 nevykázal výnosy za poskytování služeb, jež byly předmětem šetření; u Argis poukázal na to, že žalobce k jednotlivým fakturám doložil nejen výdajový, ale i příjmový doklad, obojí s nečitelnými podpisy. Správce daně současně popsal pochybnosti, zda nákup provozního materiálu skutečně sloužil k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Ve výsledku kontrolního zjištění a zprávě o daňové kontrole pak

pokračování

správce daně uvedl další pochybnosti, které mu vyvstaly v návaznosti na provedené dokazování; ty vycházely z výpovědi svědka V. Š. (který popřel jakékoli obchodování mezi společností Autodíly Špindler a žalobcem) a z vizuálního porovnání podpisů na žalobcem předložených listinách s podpisovým vzorem jednatele společnosti Argis. Tyto pochybnosti shledal krajský soud naprosto důvodnými a řádně prokázanými; správce daně proto unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v rozhodném znění (dále jen „daňový řád“). Důkazní břemeno proto přešlo na žalobce, který byl povinen prokázat svá tvrzení uvedená v daňovém přiznání, což ovšem nedokázal.

[5] K námitce žalobce, že na výzvu správce daně doplnil důkazní prostředky, čímž důkazní břemeno přešlo opět na správce daně, soud konstatoval, že tyto [daňové doklady obsahující nedostatečnou specifikaci předmětu plnění; rámcová objednávka obsahující poptávku všech později samostatně fakturovaných položek bez uvedení ceny; výpis z obchodního rejstříku Autodíly Špindler; černobílá fotodokumentace zachycující blíže neoznačenou halu, nákladní automobil (vč. korby) a větší množství pneumatik před halou] nejsou způsobilé prokázat, že služby a zboží uvedené na daňových dokladech byly skutečně poskytnuty deklarovaným dodavatelem **Autodíly Špindler**. Soud zdůraznil, že svědek Š. při výslechu uvedl, že Autodíly Špindler od 14. 9. 2008 nevykonává činnost, kterou nadále provozuje společnost AUTODÍLY ŠPINDLER HOLDING a. s. Svědek konstatoval, že Autodíly Špindler v roce 2011 se žalobcem neobchodoval; nevystavil, neorazítkoval a nepodepsal k nahlédnutí mu předloženou rámcovou smlouvu (ta měla svědkovi neznámý formát, razítko odpovídalo podobě z roku 2008 a nepoužívali na něm doložku „Společnost je zapsána v OR Městského soudu v Praze, odd. C, vložka 75050“). Dále vysvětlil, že Autodíly Špindler u rámcových smluv nesjednával úhradu hotově, diagnostiku by účtoval položkově a neprováděl by ji přímo u zákazníka, opravu by účtoval položkově a s pneumatikami v roce 2011 neobchodoval. Tato výpověď dle soudu zjevně zpochybňuje všechny žalobcem předložené důkazní prostředky, neboť pokud jednatel tvrzeného dodavatele popřel, že by žalobci cokoli dodal, byly jednoznačně prokázány pochybnosti o tom, že služby a zboží byly fakticky poskytnuty dodavatelem Autodíly Špindler. Doplnil, že žalobcem předložené fotografie jsou z hlediska prokázání poskytnutí služeb a zboží konkrétním dodavatelem naprosto nedostatečné, neboť nezachycují nic, co by jakkoli spojovalo vyfotografované objekty a věci s Autodíly Špindler. Zdůraznil, že pokud správce daně prokázal své pochybnosti, důkazní břemeno přešlo na žalobce, kterého v důsledku toho tížila povinnost prokázat svá tvrzení. Ten se přitom mýlil, pokud se domníval, že jeho úkolem bylo zpochybnit či vyvrátit svědectví Š., neboť pouhé zpochybnění výpovědi svědka nepostačuje k prokázání toho, že předmětné služby a zboží byly skutečně poskytnuty dodavatelem Autodíly Špindler a že předmětné výdaje byly vynaloženy za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Poukazoval-li žalobce na skutečnost, že Autodíly Špindler v roce 2011 vykázal tržby z prodeje zboží 2 559 000 Kč a byl registrován jako plátc DPH, soud konstatoval, že to ještě nemusí znamenat, že svědek Špindler vypovídal nepravdivě; nelze vyloučit, že Autodíly Špindler obchodoval výhradně s AUTODÍLY ŠPINDLER HOLDING a. s., tedy nevyvíjel žádnou vlastní činnost. Navržené šetření, v jakém rozsahu plnil Autodíly Špindler své daňové povinnosti jako plátc DPH po údajném ukončení své činnosti, považoval soud za nadbytečné, neboť tato skutečnost nebyla způsobilá prokázat daňovou uznatelnost žalobcem uplatněných výdajů. Výpověď svědka Š. nelze dle soudu bez dalšího pokládat za nepravdivou a zjištěné pochybnosti rozhodně nejsou bagatelními administrativními pochybeními.

[6] Ke spolupráci mezi žalobcem a Autodíly Špindler vypovídali také žalobcem navržené svědci K., R. a S.. Svědek R. pouze obecně potvrdil spolupráci mezi žalobcem a danou společností, ovšem žádné konkrétní dodávky zboží či služeb se osobně nezúčastnil; nevěděl přitom, že by Autodíly Špindler v roce 2011 dodával jiným firmám. Teprve k žalobcovu dotazu, zda je pravda, že zmíněná společnost vyvíjela v roce 2011 činnost, uvedl, že to přesně neví, ale

myslí si, že určitě. To však dle soudu nijak neprokazuje uskutečnění konkrétních obchodních transakcí mezi žalobcem a Autodíly Špindler. Svědek S. potvrdil dodávku materiálu od Autodíly Špindler; popsal, že se jednalo o pneumatiky, kovový píst a „něco se opravovalo“, přijela bílá dodávka s červeným logem Autodíly Špindler, žalobce zaplatil řidiči dodávky. Tato výpověď je v příkrém rozporu s tvrzením svědka Š., že jeho společnost v roce 2011 s pneumatikami neobchodovala. Podle názoru soudu není vyloučeno, že skutečný poskytovatel svou příslušnost k Autodíly Špindler pouze předstíral; ani tato výpověď není dostatečným důkazem o tom, že transakce proběhla tak, jak ji zachycují žalobcem předložené daňové doklady. K osobě svědka K. soud upozornil, že tento již zahájil svou výpověď nepravdivým tvrzením, že omluvu z účasti na předcházejícím jednání vyhotovil a podepsal sám, když následně k dotazu správce daně ohledně rozdílnosti podpisů uvedl, že to za něj napsala a podepsala jeho dcera. Tato skutečnost společně s tím, jak žalobce formuloval jednotlivé mu kladené otázky, podle soudu ukazuje na jeho nedůvěryhodnost a ovlivnění žalobcem; jeho tvrzení jsou pak v rozporu s výpovědí svědka Š.

[7] Pokud jde o náklady na plnění poskytnutá dodavatelem **Argis**, soud uvedl, že v důsledku prokázání pochybností správce daně (podpisy jednatele Argis na dokumentech předložených žalobcem se neshodovaly s jeho podpisovým vzorem; žalobce měl v účetnictví nejen výdajové pokladní doklady vztahující k jím uskutečněným platbám vůči Argis, ale též ty příjmové, které patřily do účetnictví dodavatele) přešlo důkazní břemeno na žalobce. K prokázání uskutečnění těchto plnění přitom nemohl vést žalobcem navrhovaný výslech likvidátora, neboť v roce 2011 v dané společnosti nepůsobil; jednatel společnosti v mezidobí zemřel. Svědek S. o spolupráci s Argis nic nevěděl. Svědek K. ve vztahu k fakturám deklarovaného dodavatele neuvedl žádná konkrétní tvrzení; navíc platí závěry soudu o jeho nevěrohodnosti a ovlivnění žalobcem.

[8] Za situace, kdy sám žalobce v průběhu daňové kontroly tvrdil, že v roce 2011 se jeho činnost týkala pouze silniční motorové dopravy nad 3,5 tuny, soud sdílel pochybnosti daňových orgánů, zda byly výdaje na provozní materiál [např. demontáž a montáž tunelu odhozu trávy, akumulátor pro zahradní traktory, vysoušeč vlasů, drcená kůra, zahradní sestava židlí, lavice a stůl z borovicového dřeva, náhradní díly do sekačky, kombinovaná dvoudveřová chladnička s mrazničkou, skládací křesla, dřevěná skládací židle, koberce a rohožky] skutečně vynaloženy za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. K prokázání oprávněnosti těchto výdajů přitom podle názoru soudu nepostačují pouhá žalobcova ničím nepodložená tvrzení, neboť tím by došlo k popření rozvržení důkazního břemene v daňovém řízení. Soud nepřehlédl, že se k některým zakoupeným věcem vyjádřil i svědek K., nicméně žalobce tomuto svědkovi kladl návodné otázky, proč k veškerým jeho odpovědím ohledně nákupu provozního materiálu nelze přihlížet.

II. Kasační stížnost a vyjádření k ní

[9] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále též „stěžovatel“) kasační stížnost, ve které jej navrhl zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení. Neztotožňuje se s tím, že žalovaný v obou případech unesl své důkazní břemeno. Soud nesprávně posoudil, že správce daně svévolně zamítl provedení řady důkazů, kterými mohl stěžovatel tvrzené skutečnosti prokázat. Soud sice naznal, že jím navržené důkazy nemohly prokázat, že skutečně vynaložil náklady vůči dodavateli **Autodíly Špindler**, nicméně jen proto, že bez dalšího uvěřil výpovědi jeho jednatele, ač ten svá tvrzení nebyl schopen žádným způsobem doložit. Ve věci přitom byli vyslechnuti taktéž svědci K., R. a S., kteří potvrdili jím tvrzené skutečnosti. Jednatel Autodíly Špindler sice popřel, že by společnost byla stěžovatelovým dodavatelem, s odůvodněním, že již od roku 2008 neměla vyvíjet žádnou činnost, nicméně soud zcela pominul, že stěžovatel dalšími důkazy prokázal, že tvrzení jednatele jsou nepravdivá; z účetních výkazů zveřejňovaných danou společností ve sbírce listin obchodního rejstříku totiž vyplývá, že v období 2009 - 2011

pokračování

vykazovala tržby z prodeje zboží a byla registrována jako plátce DPH. Právě proto navrhl, aby správce daně provedl u této společnosti šetření, v jakém rozsahu si plnila své povinnosti jako plátce DPH, čímž by bylo doloženo její pokračování v obchodní činnosti i po datu, které její jednatel nepravdivě uvedl jako ukončení činnosti; tento návrh však žalovaný zcela nepochopitelně zamítl. Tvrzení krajského soudu, že tato skutečnost ještě nutně nemusela znamenat, že svědek Š. uváděl nepravdu, je v přímém rozporu s jeho výpovědí. Spekulace soudu, že Autodíly Špindler mohl v rámci holdingu obchodovat výhradně s AUTODÍLY ŠPINDLER HOLDING a.s., měla být v daňovém řízení prověřena, protože má zcela zásadní význam. Stěžovatel dále poukázal na skutečnost, že výpověď svědka Š. nemohla být neutrální za situace, kdy došlo-li by k prokázání opaku jeho tvrzení, sám by se vystavoval nebezpečí minimálně doměření daně, ne-li přímo trestního stíhání. Analogická je pak dle stěžovatele situace i v případě nákupu materiálu a služeb od **Argis**. Je přesvědčen, že svoji důkazní povinnost splnil a oprávněnost daňových výdajů doložil. Pokud na straně správce daně přetrvávaly pochybnosti, měl se vypořádat s jeho důkazními návrhy a řádně zjistit skutkový stav. Minimálně měl předvolat k výsledku likvidátora Argis, aby ozřejmil, zda má stále k dispozici účetnictví společnosti a evidenci o její obchodní činnosti; pokud nikoliv, kde se tato evidence a účetnictví nachází.

[10] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti poukázal na to, že stěžovatel se sice neztotožňuje s názorem krajského soudu, že daňové orgány unesly své důkazní břemeno dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, ovšem dále s touto námitkou nepracuje; krajský soud přitom považoval výzvu k prokázání skutečností za dostatečnou. Další výtky pak směřují toliko do důkazních prostředků (zejména hodnocení svědeckých výpovědí a neprovedení některých důkazních návrhů). Soud při hodnocení výpovědi svědka Š. zcela logicky dovedl, že jakožto jednatel tvrzeného dodavatele zpochybnil všechny stěžovatelem předložené důkazní prostředky; tato svědecká výpověď jednoznačně přispěla k pochybnostem, že sporné služby a zboží byly fakticky poskytnuty deklarovaným dodavatelem. Výtka stěžovatele, že soud uvěřil jenom této výpovědi, svědčí o nepochopení problematiky důkazního břemene; předmětná výpověď vnesla do věci pochybnosti, které stěžovatel nebyl schopen v průběhu daňového řízení rozptýlit, a proto neunesl důkazní břemeno stran tvrzených výdajů ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP. Z § 92 odst. 5 daňového řádu nelze dovést, že by správce daně byl povinen prokázat, jak se transakce (jejímž předmětem je vynaložený náklad) odehrála; tíží jej pouze důkazní břemeno ve vztahu k existenci pochybností, které jednoznačně unesl. Názor stěžovatele, že svědci K., R. a S. potvrdili jím tvrzené skutečnosti, nemá oporu v provedeném dokazování. Svědek R. pouze obecně potvrdil spolupráci mezi stěžovatelem a Autodíly Špindler, nic konkrétního však neuvedl, žádné dodávky se osobně nezúčastnil. Svědek S. sice vypovídal o dodávce materiálu od deklarovaného dodavatele, nicméně tato výpověď byla v příkrém rozporu s výpovědí jednatele Autodíly Špindler, který výslovně uvedl, že v roce 2011 jeho společnost s pneumatikami neobchodovala. Výpověď svědka K. rovněž nepomohla objasnit sporné skutečnosti, neboť otázky stěžovatele v rámci prováděného výsledku svědka naváděly k odpovědím a návodně směřovaly k odsouhlasení slov stěžovatele, což věrohodnost výpovědi značně oslabilo. Stěžovatel neuvádí náležitou protiargumentaci k hodnocení svědeckých výpovědí krajským soudem, ale pouze bez dalšího zaujímá odlišný názor. K výtce, že krajský soud zcela pominul prokázání toho, že tvrzení svědka Š. jsou nepravdivá, poukázal na bod [24] napadeného rozsudku. Má taktéž za to, že přesvědčivě vysvětlil, proč správce daně nepřistoupil k předvolání likvidátora společnosti Argis; ten tedy nerezignoval na zjištění skutkového stavu, nýbrž k prověření sporných skutečností vyslechl navržené svědky K., R. a S. (jednatel společnosti v mezidobí zemřel) a vycházel z údajů zjištěných dožádáním u správce daně příslušného pro Argis.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[11] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval posouzením, zda byly splněny podmínky řízení. Zjistil, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, vůči němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, stěžovatel je v řízení zastoupen advokátem dle § 105 odst. 2 s. ř. s. a jsou splněny i obsahové náležitosti stížnosti dle § 106 s. ř. s.

[12] Nejvyšší správní soud zkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a přípustně uplatněných důvodů. Stěžovatel napadá rozsudek krajského soudu z důvodu dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[13] Kasační stížnost není důvodná.

[14] Nejvyšší správní soud předně s ohledem na značnou míru obecnosti některých tvrzení uvedených v kasační stížnosti, stejně jako v ní obsaženého opakování argumentace vyslovené již v žalobě, poukazuje na to, že dle rozsudku rozšířeného senátu ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005 – 58, je „žalobce povinen vylíčit, jakých konkrétních nezákonných kroků, postupů, úkonů, úvah, hodnocení či závěrů se měl správní orgán vůči němu dopustit v procesu vydání napadeného rozhodnutí či přímo rozhodnutím samotným, a rovněž je povinen ozřejmit svůj právní náhled na to, proč se má jednat o nezákonnosti. Tyto závěry rozšířeného senátu lze plně vztáhnout i na formulaci důvodů kasační stížnosti s tím, že důvody musí směřovat proti rozhodnutí krajského soudu, neboť podstatou řízení o kasační stížnosti je přezkum soudního rozhodnutí (§ 102 s. ř. s.)“. Již v rozsudku ze dne 2. 12. 2011, č. j. 2 Afs 11/2011 - 90, proto zdejší soud vyslovil, že „řízení o kasační stížnosti je ovládáno dispoziční zásadou (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.), a proto kvalita a preciznost ve formulaci obsahu stížnostních bodů a jejich odůvodnění v kasační stížnosti v podstatě předurčuje obsah rozhodnutí kasačního soudu (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2011, č. j. 1 As 67/2011 – 108, a ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004 – 54). Pro úspěch v kasačním řízení je tak rozhodující, jak kvalitně je stěžovatel schopen odůvodnit jím uplatněné námitky.“

[15] Podle § 24 odst. 1 ZDP 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“. Důkazní břemeno k prokázání splnění zákonných podmínek pro uplatnění výdajů (nákladů) při stanovení základu daně z příjmů nese daňový subjekt. Ten musí nejen prokázat, že skutečně došlo k transakci, v jejímž rámci byl daný výdaj vynaložen, ale také že: 1) se tak stalo za účelem dosažení, zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů, 2) v tvrzeném rozsahu a 3) za úhradu odpovídající ceně uvedené v daňových dokladech (viz usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 21. 10. 2009, č. j. 2 Afs 180/2006 – 64, nebo rozsudky NSS ze dne 1. 4. 2004, č. j. 2 Afs 44/2003 - 73, ze dne 17. 12. 2007, č. j. 1 Afs 35/2007 - 108, a ze dne 30. 10. 2013, č. j. 8 Afs 75/2012 – 46). V rozsudku ze dne 27. 9. 2017, č. j. 1 Afs 170/2017 – 31, Nejvyšší správní soud konstatoval, že „za situace, kdy jsou údaje na předloženém dokladu zpochybněny do té míry, že není prokázáno, kdo skutečně dotčené plnění poskytl (a tedy komu byla částka, kterou daňový subjekt uplatňuje jako daňově účinný náklad, uhrazena), daňový subjekt sice může náklad dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů uplatnit, musí ovšem upřesnit, jakým jiným způsobem transakce proběhla, tedy kdo byl pravým dodavatelem. Tato koncepce plně odpovídá též závěrům obsaženým v citovaném nálezu Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/06, ze kterého soud vycházel též ve zmíněném rozsudku č. j. 5 Afs 109/2013 – 31. (...) I v případě daně z příjmů právnických osob je totiž osoba dodavatele plnění 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.“ V rozsudku ze dne 18. 7. 2019, č. j. 3 Afs 270/2017 – 31, pak Nejvyšší správní soud uvedl, že „jakkoliv je možné stěžovateli přisvědčit v tom, že daňový subjekt splní svou povinnost zpravidla předložením

pokračování

účetnictví nebo jiných povinných evidencí a záznamů, tak nadále platí, že účetní doklady, příp. jiné listiny, mohou být dostatečným důkazem jenom v případě, kdy není pochyb o tom, že plnění bylo poskytnuto tak, jak daňový subjekt deklaroval, a že uplatněný výdaj byl skutečně vynaložen za účelem vyjádřeným v § 24 odst. 1 ZDP. Nejvyšší správní soud rovněž opakovaně zdůraznil, že přestože daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správci daně mohou vzniknout pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví nebo jiné evidence. Správce daně je v takovém případě povinen prokázat existenci vážných a důvodných pochyb o souladu předložených záznamů se skutečností [viz § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Není však povinen postavit najisto, že předložené údaje jsou v účetnictví či jiné evidenci daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností. (rozsudek č. j. 8 Afs 75/2012 – 46). Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad jím deklarovaných obchodních případů se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 – 63, nebo ze dne 13. 7. 2011, č. j. 9 Afs 11/2011 – 68).“

[16] Stěžovatel v kasační stížnosti nejprve zcela obecně tvrdí, že žalovaný dle něj neunesl své důkazní břemeno; tuto námitku však nijak nerozvádí ani nepolemizuje s jejím vypořádáním ze strany krajského soudu. Ten v napadeném rozsudku srozumitelně uvedl, že správce daně měl mimo jiné pochybnosti o tom, zda služby a zboží uvedené na specifikovaných daňových dokladech od společností Autodíly Špindler a Argis byly skutečně poskytnuty deklarovanými dodavateli (srov. výzvu k prokázání skutečností ze dne 20. 6. 2014, č. j. 1464770/14/2508-05400-501795). V případě Autodíly Špindler je odůvodnil tím, že dožádáním u místně příslušného správce daně zjistil, že tvrzený dodavatel za zdaňovací období roku 2011 nevykázal žádné výnosy za poskytování služeb, jež byly předmětem šetření; u Argis poukázal na to, že stěžovatel k jednotlivým fakturám doložil nejen výdajový, ale i příjmový doklad, obojí s nečitelnými podpisy. Následně správce daně předeštel další pochybnosti, které mu vyvstaly v návaznosti na provedené dokazování (srov. protokol o seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění ze dne 30. 9. 2014, č. j. 1860702/14/2508-05400-501795); ty vycházely z výpovědi svědka Š., který popřel jakékoli obchodování mezi Autodíly Špindler a stěžovatelem, a dále z vizuálního porovnání podpisů na stěžovatelem předložených listinách s podpisovým vzorem jednatele společnosti Argis. Nejvyšší správní soud přisvědčuje závěrům krajského soudu, že tyto pochybnosti jsou důvodné; správce daně takto vyslovenými důvody unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, pročez toto přešlo na stěžovatele, který byl povinen prokázat svá tvrzení uvedená v daňovém přiznání. S ohledem na absenci explicitních výhrad stěžovatele proti výše popsané konstrukci přesunu důkazního břemene ze správce daně zpět na stěžovatele považuje soud tuto námitku za nedůvodnou.

[17] Dále stěžovatel předkládá své výhrady proti provádění a následnému hodnocení důkazních prostředků daňovými orgány. Krajský soud dle něj nesprávně posoudil námitku, že správce daně svévolně a neodůvodněně zamítl provedení řady důkazů, kterými mohl tvrzené skutečnosti prokázat. Jak však uvedl již krajský soud, stěžovatel v odvolání (čítajícím toliko jednu stranu), v žalobě ani v kasační stížnosti neuvádí, jaké konkrétní jím navržené důkazy nebyly bez řádného odůvodnění provedeny; dostatečně určitě tedy netvrdí, a ani Nejvyšší správní soud neshledal, existenci tzv. opomenutého důkazu. Je pravdou, že některým jeho důkazním návrhům nebylo vyhověno, vždy však tento postup byl řádně odůvodněn. Stěžovatel v daňovém řízení jednak navrhl, aby správce daně provedl šetření, v jaké výši a v jakém rozsahu plnila společnost Autodíly Špindler své povinnosti plátce DPH od září 2008 do května 2014. Správce daně na to reagoval tak, že „dne 14. 4. 2014 provedl dožádání v souladu s ustanovením § 17 daňového řádu a dožádal místně příslušného správce daně o ověření obchodní spolupráce s předmětným dodavatelem ve zdaňovacím období 2011. Výsledkem dožádání byla skutečnost, že obchodní spolupráce nebyla potvrzena. K návrhu daňového

subjektu (...) správce daně uvedl, že předmětem daňové kontroly je zdaňovací období 2011. Toto období již bylo předmětem výše uvedeného dožádání. K období roku 2012 správce daně uvádí, že z veřejně dostupných listin (viz sbírka listin, Výkaz zisku a ztráty ke dni 31. 12. 2012) je zřejmé, že společnost vykazuje tržby za prodej zboží ve výši 0,- Kč, výkony a osobní náklady nejsou rovněž vykázány“ (srov. zprávu o daňové kontrole, str. 38). Nadto se Nejvyšší správní soud ztotožňuje s názorem soudu krajského, který požadované shledal „ve shodě s daňovými orgány za nadbytečné, neboť takové šetření není způsobitelné prokázat daňovou oprávněnost žalobcem uplatněných výdajů“. Dále stěžovatel navrhoval, aby správce daně předvolal jednatele společnosti Argis Zdravka Kraševace, provedl šetření u místně příslušného správce daně, zda předmětná společnost plnila v roce 2011 své daňové povinnosti, a u jejího likvidátora prověřil, zda existuje účetnictví společnosti za rok 2011. Správce daně na to reagoval tak, že „předvolání jednatele společnosti Zdravka Kraševace (...) k podání svědecké výpovědi v souvislosti s podnikatelskou činností společnosti v roce 2011 není možné uskutečnit, neboť správce daně v evidenci obyvatel zjistil, že navržený svědek zemřel. K návrhu daňového subjektu (...) uvádí, že dne 28. 5. 2014 provedl dožádání v souladu s ustanovením § 17 daňového řádu a dožádal místně příslušného správce daně o ověření obchodní spolupráce s předmětným dodavatelem ve zdaňovacím období 2011. Výsledkem dožádání byla skutečnost, že obchodní spolupráce nemohla být ověřena, ať už u daňového subjektu, či u likvidátora“ (srov. zprávu o daňové kontrole, str. 64). Krajský soud pak především opět správně zdůraznil, že stěžovatelovy důkazní návrhy nemohly vést k prokázání uskutečnění plnění od deklarovaného dodavatele. Nelze tedy rozhodně přisvědčit tvrzením stěžovatele, že jeho důkazní návrhy byly svévolně ignorovány.

[18] Stěžovatel vytýká soudu též to, že uvěřil výpovědi svědka Š., ačkoliv ten svá tvrzení nebyl schopen žádným způsobem doložit; naopak svědci K., R. a S. aprobovali jím tvrzené skutečnosti. Nejvyšší správní soud k tomu konstatuje, že správce daně měl důvodné pochybnosti, že sporné služby a zboží byly fakticky poskytnuty deklarovaným dodavatelem (ponejprve způsobené tím, že deklarovaný dodavatel za zdaňovací období roku 2011 nevykázal žádné výnosy za poskytování služeb, následně zásadně umocněné výpovědi svědka Š.); na základě jejich formulace správcem daně ve výzvě přešlo důkazní břemeno zpět na stěžovatele, a ten musel prokázat soulad jím deklarovaných obchodních případů se skutečností. Nutno přitom zdůraznit, že svědek nemusí svá tvrzení učiněná při podání svědecké výpovědi jakkoli dokazovat (je toliko povinen vypovídat o okolnostech, které jsou mu známy). Povinnost prokazovat tvrzení svědka však nemá ani správce daně; ten svědeckou výpověď pouze hodnotí jakožto důkaz (tedy samostatně a ve vzájemné souvislosti se všemi dalšími provedenými důkazními prostředky), avšak netuží jej břemeno verifikovat svědkova tvrzení. Není to tedy tak, že by krajský soud (resp. předtím žalovaný a správce daně) „uvěřil“ neprokázané výpovědi svědka Š. a jím tvrzené skutečnosti vzal za zjištěný skutkový stav; jeho kvalifikované vyjádření jakožto jednatele deklarovaného dodavatele (kdy výslovně popřel tvrzenou obchodní činnost, konkrétně upozornil na odlišný formát předložené dokumentace, poukázal na neodpovídající razítko, seznal odlišný způsob sjednávání úhrady u rámcových smluv, stejně jako jiný způsob účtování a provádění diagnostiky apod.) ovšem vneslo do věci zcela zásadní pochybnosti, které se stěžovateli nepodařilo v průběhu daňového řízení vyvrátit. Správce daně přitom nebyl povinen prokázat, jak přesně se předmětné transakce odehrály, resp. nebyl povinen postavit najisto, že předložené údaje jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností (srov. rozsudek NSS ze dne 30. 10. 2013, č. j. 8 Afs 75/2012 – 46). Stěžovatel se, jak správně uvedl již krajský soud, nesprávně domníval, že pro jeho úspěch (čili přenesení důkazního břemene opět na správce daně) postačuje toliko zpochybnit věrohodnost některých dílčích tvrzení svědka Š. Jak bylo shora uvedeno, stěžovatel byl po obdržení (důvodné) výzvy k prokázání skutečností povinen vyvrátit vyslovené pochybnosti a prokázat naplnění podmínek pro uplatnění nákladů jako výdajů ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP, tedy že předmětné služby a zboží byly skutečně poskytnuty dodavatelem Autodíly Špindler; k tomu rozhodně nemohla postačovat námitka, že tato společnost v roce 2011 vykazovala tržby z prodeje zboží a byla registrována jako plátc DPH.

pokračování

Krajský soud nepominul, že stěžovatel navrhoval, aby správce daně provedl u Autodíly Špindler šetření, v jakém rozsahu si plnil své povinnosti jako plátce DPH v roce 2011. Vyhovění danému důkaznímu návrhu však nemohlo stěžovateli přinést unesení jeho důkazního břemene, neboť i kdyby snad bylo zjištěno, že Autodíly Špindler v předmětné době vykonával nějakou obchodní činnost, zdaleka by to neprokazovalo poskytnutí sporných služeb a zboží právě od deklarovaného dodavatele. Přisvědčit nelze ani názoru, že výpověď svědka Š. nemohla být relevantní, neboť pokud by vypovídal jinak, sám by se vystavoval nebezpečí doměření daně nebo trestního stíhání. Za situace, kdy nejsou dány žádné indicie, že by se společnost Autodíly Špindler měla dopustit krácení daně (neplyne to ze správního spisu a netvrdí to ani stěžovatel), nelze obecně dovozovat nevěrohodnost výpovědi jejího jednatele jenom na základě spekulace, že by snad potvrzení poskytnutí sporných služeb a zboží mohlo vést k jeho odpovědnosti, což mohlo být motivem nepravdivosti jeho výpovědi. Nejvyšší správní soud nadto podotýká, že výpovědi svědků K., R. a S. taktéž nebyly (z důvodů ozřejmých krajským soudem, s nimiž stěžovatel nikterak nepolemizuje) způsobilé uspokojivě vyvrátit pochybnosti správce daně a prokázat, že předmětná plnění poskytl právě deklarovaný dodavatel.

[19] V případě dodavatele Argis stěžovatel pouze uvedl, že se jedná o analogickou situaci jako u společnosti Autodíly Špindler; s ohledem na míru obecnosti kasační argumentace taktéž Nejvyšší správní soud reaguje toliko tím, že odkazuje na své výše vyslovené závěry. K námitce, že správce daně měl předvolat k výsledku likvidátora Argis, Nejvyšší správní soud odkazuje na odst. [17] tohoto rozhodnutí. Podotýká, že likvidátor v roce 2011 v dané společnosti vůbec nepůsobil; nadto pouhé účetnictví společnosti Argis (jehož se stěžovatel dovolává) není samo o sobě způsobilé prokázat, že právě tato společnost byla faktickým dodavatelem předmětného zboží a služeb.

IV. Závěr a náhrada nákladů řízení

[20] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že nebyly naplněny stěžovatelem uplatněné kasační námitky, taktéž neshledal vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti; proto zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou podle § 110 odst. 1 s. ř. s., věty poslední. O věci přitom rozhodoval bez jednání za podmínek § 109 odst. 2 s. ř. s.

[21] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalobce neměl v tomto kasačním řízení úspěch a úspěšnému žalovanému nevznikly náklady přesahující jeho běžnou úřední činnost. Proto soud vyslovil, že žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení, a žalovanému ji nepřiznal.

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

V Brně dne

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu