



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň Mgr. Daniely Zemanové a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci stěžovatele **Mgr. S. H.**, zastoupeného JUDr. Jiřím Žákem, advokátem se sídlem v Šumperku, Generála Svobody 6, za účasti **Finančního ředitelství v Ostravě**, se sídlem v Ostravě, Na Jízdárně 3, v řízení o kasační stížnosti podané proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 3. 11. 2005, č. j. 22 Ca 183/2004 - 30,

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 d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností se stěžovatel domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku krajského soudu, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě (dále jen „správní orgán“) ze dne 25. 2. 2004, č. j. 9094/110/2003, jímž bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti rozhodnutí, dodatečnému platebnímu výměru, Finančního úřadu v Šumperku (dále též „správce daně“) ze dne 10. 4. 2003, č. j. 53110/03/398911/3527, jímž mu byla dodatečně stanovena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2000.

Jako právní důvod své kasační stížnosti stěžovatel (dále též „daňový subjekt“) uvedl důvod uvedený v ust. § 103 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Stěžovatel uvedl, že v rámci kontroly daně z příjmů za roky 1999 a 2000 byl vyzván správcem daně k prokázání potřeby půjčky, kterou obdržel v roce 1997, jejího využití k podnikatelské činnosti a k předložení účetnictví za rok 1997. Meritum dokazování pak bylo vedeno v roce 1997, kdy stěžovatel opakovaně odpověděl, že s ohledem na skončení archivační lhůty již účetnictví skartoval. Správce daně dokazování uzavřel tak, že se jedná o neprokázaný výdaj, navíc zpochybnitelný

osobní spotřebou či tzv. zastřeným stavem. Proto byly úroky z půjčky zaúčtované jako nákladová položka v roce 2000 správcem daně vyloučeny. Stěžovatel namítá, že správní orgán při projednávání odvolání proti platebnímu výměru hodnotil každý důkaz zvlášť a nikoliv ve svém souhrnu. Stěžovatel zdůraznil, že v dané věci proběhla prekluzivní lhůta k doměření daně za rok 1997 a dále i povinná lhůta k archivaci dokladů. Dále rozporoval rozložení důkazního břemene v daňovém řízení, když tvrdil, že správce daně byl povinen prokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví ve smyslu ust. § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků, proto nepostačovala jen správce daně vyjádřená pochybnost. Při zjištění skutkové podstaty bylo porušeno ust. § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. Krajský soud v Ostravě se rovněž nevypořádal s obsahem žaloby, když pouze odkázal na rozhodnutí správního orgánu. Stěžovatel proto navrhl zrušení věci a její vrácení krajskému soudu zpět k dalšímu řízení.

Správní orgán ve svém vyjádření uvedl, že pokud by půjčka byla po vyčerpání vlastních financí využita na režijní výdaje, muselo by daňové přiznání za rok 1997 včetně účetní závěrky vypadat zcela jinak (došlo by ke ztrátě). Z daňových přiznání a dalších výkazů naopak vyplývá, že vlastní příjmy stěžovatele postačovaly k financování výdajů, protože byly vyšší než realizované výdaje. Skutečným meritem věci je však otázka doložení zákonnosti výdajové položky uplatněné v základu daně v roce 2000. K námitce uplynutí prekluzivní lhůty uvedl, že požadavek na předložení účetnictví za rok 1997 byl zcela legitimní. Po sdělení stěžovatele, že jeho účetnictví bylo skartováno, správce daně již následně tento požadavek nevznese a dále jen požadoval dokazování legality uplatnění úroků v daňových výdajích a hodnotil návrhy důkazů předložené stěžovatelem. Proto zásadním důvodem pro znemožnění snížení základu daně je rozpor s ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. I přes provedené dokazování zůstal účel čerpání půjčky nejasný, možnost osobní spotřeby či zastřeného stavu setrvala jen jako eventualita v obecné rovině. Ohledně důkazního břemene správní orgán uvedl, že správce daně v řízení neprokazoval možnou osobní spotřebu, nýbrž stěžovatel měl prokázat jím nárokované snížení základu daně. Nemůže-li daňový subjekt takový výdaj prokázat, zákon zamezuje jeho použití v rámci tvorby základu daně. Stěžovatel zaměňuje důkazní břemeno své a správce daně, a to včetně přirozeného časového sledu, jak bylo správně vysloveno krajským soudem. S ohledem na tyto skutečnosti navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

V replice k vyjádření správního orgánu stěžovatel uvedl, že teprve po prokázání existence skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví je důkazní břemeno přeneseno na stěžovatele, který musí dle ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků prokazovat skutečnosti uvedené v daňovém přiznání. Proto správci daně nestačí vyjádřit pochybnosti, nýbrž tyto pochybnosti musí být důvodné. Vzhledem k okolnosti, že předmětem kontroly byla daň z příjmů fyzických osob za roky 1999 a 2000, jeví se požadavek na předložení účetnictví za rok 1997 jako šikanózní a porušující zásadu součinnosti. Stěžovateli nic nebránilo, aby i v případě, kdy měl vlastní volné zdroje, si vzal půjčku či úvěr jako zdroje cizí, proto setrval na svém návrhu.

Ze správního spisu, který soudu předložil správní orgán, vplynuly následující podstatné skutečnosti:

Protokolem o ústním jednání ze dne 23. 1. 2003, č. j. 7251/03/398931/6093, byla s daňovým subjektem zahájena daňová kontrola na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací roku 1999 a 2000. Výzvou dle ust. § 16 a § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní

a poplatků, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), ze dne 30. 1. 2003, č. j. 12868/03/398931/6093, byl daňový subjekt vyzván k vysvětlení uplatnění úhrady úroků z půjčky ve výši 518 875 Kč ze Smlouvy o půjčce uzavřené dne 30. 10. 1997 mezi stěžovatelem a p. N., neboť nebylo prokázáno oprávnění snížení základu daně, protože půjčka nebyla evidována v žádné z účetních závěrek v příslušném období. K prokázání shodných skutečností byl daňový subjekt opětovně vyzván i výzvou ze dne 18. 2. 2003, č. j. 20132/03/398931/6093. Z daňové kontroly byla vyhotovena Zpráva o daňové kontrole fyzické osoby, č. j. 42689/03/398931/6093, která byla s daňovým subjektem projednána dne 28. 3. 2003, z níž vyplynulo, že ve sledovaném období stav hotovosti a na účtech daňového subjektu dostatečně postačovaly k profinancování podnikatelské činnosti, s rezervami zůstatků běžně v i řádu statisíců. V odpovědích na výzvy k prokázání výdajové položky daňový subjekt opakovaně tvrdil, že si vzal půjčku s tím, že v roce 2001 bylo skartováno jeho účetnictví. Dále uvedl, že půjčka nebyla díky chybě vykazována v účetních závěrkách.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadené rozhodnutí krajského soudu a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Dle ust. § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „daňový zákon“), 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. Ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uplatnit výdaje, které již byly v předchozích zdaňovacích obdobích ve výdajích na dosažení, zajištění a udržení příjmů uplatněny.

Podle ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván.

Vzhledem k okolnosti, že stěžovatel uvádí jako právní důvody své kasační stížnosti důvody obsažené v ust. § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s., je třeba se nejprve vyjádřit k dopadu těchto ustanovení. Nesprávné posouzení právní otázky spočívá buď v tom, že na správně zjištěný skutkový stav je aplikován nesprávný právní závěr, popř. je sice aplikován správný právní názor, ale tento je nesprávně vyložen. Skutková podstata je se spisy v rozporu, pokud skutkový materiál ve spisu obsažený, jinak dostačující k učinění správného skutkového závěru, vede k jiným skutkovým závěrům, než jaké učinil rozhodující orgán. Skutková podstata nemá oporu ve spisech, chybí-li ve spisech skutkový materiál pro skutkový závěr učiněný rozhodujícím orgánem, přičemž tento materiál je nedostačující k učinění skutkového závěru. Taková pochybení Nejvyšší správní soud v napadeném rozhodnutí krajského soudu ani v rozhodnutí správních orgánů z důvodů níže uvedených neshledal.

Ve své kasační stížnosti stěžovatel předně rozporuje argumenty správce daně, který mu vyloučil úroky z půjčky z daňově uznatelných nákladů a zvýšil tím stěžovatelův daňový základ. K této otázce Nejvyšší správní soud uvádí, že v případě prokazování daňově uznatelných výdajů na základě daňového zákona je důležité, aby daňový subjekt prokázal nejen skutečnou existenci výdaje jako takového, ale rovněž i skutečnost, že tento byl výdajem vynaloženým na dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů. Nepostačí tedy, jestliže daňový subjekt splní pouze první podmínku, protože nikoli každý výdaj ve smyslu

účetním či ekonomickém je výdajem ve smyslu ust. § 24 daňového zákona. V předmětné věci byl daňový subjekt v daňovém řízení opakovaně vyzván k prokázání oprávněnosti snížení základu daně. Ačkoliv se na základě těchto výzev pokusil situaci v písemném prohlášení objasnit (současně i s návrhem důkazních prostředků), správce daně jeho projev zhodnotil tak, že důkazní břemeno neunesl, a proto úroky z půjčky za daňově uznatelný výdaj neakceptoval. Jakými skutečnostmi byl při své úvaze veden, je podrobně popsáno jak ve výše zmíněné Zprávě o daňové kontrole, tak i v odůvodnění rozhodnutí správního orgánu, přičemž je nutno zdůraznit, že s tímto hodnocením se Nejvyšší správní soud ztotožňuje. Za významnou je nutno považovat skutečnost, že v daňovém řízení dochází k tzv. dělení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně. Je to však daňový subjekt, který má na výzvu správce daně povinnost prokázat všechny údaje, které uvedl ve svém daňovém přiznání. Jestliže si tedy v přiznání za zdaňovací období roku 2000 nárokoval odečet úroků z půjčky jako daňově uznatelný výdaj, bylo na něm, aby oprávněnost tohoto svého počínání správci daně prokázal. Nebylo proto možno se této povinnosti zbavit poukazem na skartaci účetnictví, když v žádném právním předpise není tato skartace deklarována jako povinnost, nýbrž pouze jak možnost. Bylo tedy proto pouze na stěžovateli, aby se rozhodl, zda své účetnictví po uplynutí zákonem stanovené doby skartuje či nikoliv s tím, že však musel být připraven případně čelit možné důkazní nouzi, jestliže by v budoucnu listiny či jiné takto skartované písemnosti potřeboval. Není pravdou, že by správce daně požadoval prokázání daňové uznatelnosti předložením výhradně účetnictví za rok 1997; tento požadavek byl sice součástí jedné z výzev, avšak poté, co bylo zjištěno, že účetnictví za uvedený rok bylo skartováno, nebyla již tato výzva opakována.

V souzeném případě daňový subjekt jako důkazy k prokázání svých tvrzení doložil jen smlouvu o půjčce, kvitanci, výdajový pokladní doklad č. 002215 a rovněž i příjmový pokladní doklad č. 243 ze dne 30. 10. 1997 (který však dle názoru soudu měl být součástí dle stěžovatele skartovaného účetnictví). Správce daně naopak prokázal, že půjčka nebyla evidována v analytické evidenci jako půjčka v žádném z předchozích zdaňovacích období a rovněž, že z účetních výkazů pro rok 1997 nedostatek finančních prostředků (stěžovatelem tvrzený účel půjčky) nevyplyval. Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že z provedeného dokazování v rámci daňového řízení jednoznačně vyplynulo, že stěžovatel jako daňový subjekt neunesl své důkazní břemeno, čímž neprokázal využití půjčky pro účel vymezený v ust. § 24 odst. 1 daňového zákona a vyloučil tak možnost odečtu úroků z této půjčky od svého základu daně. Ze Zprávy o daňové kontrole a z odůvodnění rozhodnutí správního orgánu rovněž jednoznačně vyplývá způsob, jakým správce daně a následně i správní orgán hodnotily všechny skutečnosti, které vyšly v řízení najevo; Nejvyšší správní soud v jejich postupu neshledal porušení zásady hodnocení důkazů. Naopak je zřejmé, že se oba orgány pečlivě zabývaly hodnocením jak důkazů a tvrzení předložených stěžovatelem, tak i závěrů vyplývajících z vlastních kontrolních zjištění. S ohledem na výše uvedené je zcela irrelevantní skutečné použití zmíněné půjčky.

Jestliže stěžovatel dále uvádí, že v době provádění daňové kontroly (první čtvrtletí roku 2003) již uplynula prekluzivní lhůta k doměření daně za rok 1997 a i povinná lhůta k archivaci dokladů, Nejvyšší správní soud s tímto tvrzením souhlasí. V dané věci však byla předmětem daňové kontroly daňová povinnost za rok 2000, nikoliv za rok 1997, správce daně proto nedoměřil daň po uplynutí prekluzivní lhůty. K povaze skartační lhůty se Nejvyšší správní soud již vyjádřil v předešlém textu.

K námitce stěžovatele týkající se důkazního břemene se Nejvyšší správní soud již vyjádřil, přesto však v této souvislosti považuje za vhodné citovat z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 - 72, www.nssoud.cz, následující právní větu: „Jestliže daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení jím tvrzené skutečnosti, nelze s odkazem na ustanovení § 31 odst. 8 daňového řádu dovozovat, že je to naopak správce daně, kdo byl povinen tyto skutečnosti prokazovat za stěžovatele; přitom v případě, že tak neučinil, nelze dospět k závěru, že rozhodnutí správního orgánu bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění a je nezákonné.“ Nejvyšší správní soud doplňuje, že je tomu tak proto, že v daňovém řízení je konstrukce rozložení důkazního břemene odlišná od obecně používané konstrukce.

Nejvyšší správní soud rovněž neshledal, že by se krajský soud řádně nevypořádal s námitkami, které stěžovatel uváděl v žalobě. Naopak z odůvodnění napadeného rozsudku je patrné, že soud se zabýval skutkovou situací nejprve obecně z hlediska zákonné úpravy a posléze se vyjádřil k jednotlivým žalobním námitkám. Skutečností, že v některém případě odkázal soud na rozhodnutí správního orgánu, není vadou tohoto rozhodnutí, neboť tím nebyla nikterak porušena povinnost soudu přezkoumat každý žalobní bod žaloby a srozumitelně uvést důvody, které ho vedly k zamítnutí žaloby jako takové.

Nejvyšší správní soud napadené rozhodnutí soudu přezkoumal v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel ve své kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti. Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost jako nedůvodnou, a proto ji podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl bez jednání postupem dle § 109 odst. 1 citovaného zákona, dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1, větu první, s. ř. s., dle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel v soudním řízení úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Správnímu orgánu dle obsahu spisu žádné náklady řízení nevznikly, proto mu soud nepřiznal jejich náhradu.

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

V Brně dne 26. dubna 2007

JUDr. Radan Malík
předseda senátu