



**ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Petra Příhody a soudců JUDr. Michala Mazance a Mgr. Jana Passera v právní věci žalobce I.-m., spol. s r. o., zastoupeného JUDr. Viktorem Bradáčem, advokátem v Praze 1, Jindřišská 17, proti žalovanému Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu, Praha 1, Štěpánská 28, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 7. 2002, čj. FŘ-9287/12/00, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 30. 11. 2005, čj. 38 Ca 669/2002 - 125,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 27. 4. 2000, čj. 122713/00/006511/5019, Finanční úřad pro Prahu 6 (správce daně) dodatečně vyměřil žalobci daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1995 ve výši 816 310 Kč. Žalobce napadl dodatečný platební výměr, v rozsahu zvýšení základu daně o částku 1 826 695,32 Kč, odvoláním, které žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 9. 7. 2002, čj. FŘ-9287/12/00.

Žalobce brojil proti rozhodnutí žalovaného žalobou u Městského soudu v Praze, který ji rozsudkem ze dne 30. 11. 2005, čj. 38 Ca 669/2002 - 125, zamítl. Městský soud uzavřel, že s ohledem na zjištěný skutkový stav považuje závěr správce daně i žalovaného za správný. Z postupu správce daně i žalovaného je

nepochybné, že se věci pečlivě zabývali, řádně zjistili skutkový stav věci, věc posoudili v souladu s právními předpisy a vyvodili odpovídající závěry. Podle městského soudu bylo vyvráceno tvrzení žalobce, že na faktuře ze dne 1. 12. 1995, č. 95812, od dodavatele I. spol. s r. o. (městský soud dovodil podle identifikačního čísla tohoto subjektu a výpisu z obchodního rejstříku, že se jednalo o společnost I. T. spol. s r. o.), byla chybně uvedena hmotnost oceli, zatímco fakturovaná cena odpovídala tvrzenému a fakticky dodanému zboží. Městský soud konstatoval, že správce daně nepochybil, když neuznal dodatečné tvrzení žalovaného o chybě v hmotnosti oceli uvedené na faktuře. V takovém případě by totiž cena dodaného zboží dosahovala výše neodpovídající jiným, samotným žalobcem uskutečněným, obchodním případům. Městský soud uzavřel, že správce daně správně upravil daňový základ žalobce o zjištěný rozdíl, protože v obchodních vztazích mezi žalobcem a dodavatelem oceli šlo o obchody mezi ekonomicky a personálně propojenými osobami ve smyslu § 23 odst. 7 zákona ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z příjmu“), a ceny účtované mezi nimi se lišily od cen sjednaných mezi nezávislými osobami.

Žalobce (stěžovatel) napadl rozsudek městského soudu kasační stížností, z důvodu tvrzeného nesprávného posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.], vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.] a nepřezkoumatelnost rozhodnutí spočívající v nedostatku důvodů [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.].

Stěžovatel vytkl městskému soudu nesprávné posouzení otázky unesení důkazního břemene stěžovatelem v rámci daňového řízení a jeho povinnosti prokázat existenci dopisu, dat. 5. 12. 1995, v době vystavení faktury. Podle stěžovatele se rozhodnutí správce daně i žalovaného zakládají na nesprávném skutkovém i právním posouzení. Stěžovatel v průběhu celého daňového i soudního řízení tvrdil, že chybný údaj na faktuře ze dne 1. 12. 1995, č. 95812, na níž bylo nesprávně uvedeno množství dodané oceli, byl opraven dopisem ze dne 5. 12. 1995. Podle stěžovatele nebyla vzata v potaz skutečnost, že se jedná o přepsání jedné faktury. Stěžovatel považuje za prokázané svědeckými výpověďmi, že zaplatil za dodávku oceli v celkovém množství 67 749,4 kg, nikoliv za dodávku 87 891 kg. Podle stěžovatele je ze svědecké výpovědi Ing. K. H. jednoznačně patrné, že na sporné faktuře došlo k chybě v údaji deklarujícím množství dodaného materiálu. Městský soud proto pochybil, když dostatečně nezohlednil všechny skutečnosti svědčící ve prospěch stěžovatele a nebyl dán důvod pro to, aby městský soud nepovažoval za věrohodnou výpověď nestranného svědka, svědčící ve prospěch stěžovatele. Stěžovatel rovněž zpochybnil odůvodnění napadeného rozsudku, v

němž není podle jeho názoru přesvědčivě vyloženo, proč měla být výpověď svědka nepravdivá.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na obsah svého vyjádření podaného k žalobě, a tvrdí, že kasační stížnost neobsahuje nové skutečnosti.

Nejvyšší správní soud přezkoumal rozsudek městského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.).

Kasační stížnost není důvodná.

Nejvyšší správní soud předem dalšího odůvodnění konstatuje, že kasační stížnost je koncipována obecně a ve větší části nereaguje na odůvodnění napadeného rozsudku, ale opakuje žalobní námitky, které byly městským soudem řádně posouzeny.

Nejprve se Nejvyšší správní soud zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku, jejíž důvodnost by sama o sobě vést k jeho zrušení. O nepřezkoumatelnost rozsudku by se mohlo jednat např. tehdy, kdyby městský soud opřel svoji argumentaci o skutečnosti v řízení nezjišťované, zjištěné v rozporu se zákonem, anebo kdyby nebylo zřejmé, zda byly vůbec nějaké důkazy v řízení provedeny (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Ads 58/2003 - 75, č. 133/2004 Sb. NSS), dále při absenci základních zákonných náležitostí rozsudku bez možnosti seznat, o jaké věci bylo rozhodováno nebo jak bylo rozhodnuto, a také např. pokud by byl výrok rozsudku v rozporu s jeho odůvodněním, nebo jehož důvody by nebyly ve vztahu k výroku jednoznačné (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Azs 47/2003 - 130, č. 244/2004 Sb. NSS).

Podobné vady však stěžovatel, který obecně odkázal na nedostatečnost odůvodnění rozsudku ve vztahu k hodnocení výpovědi svědka, městskému soudu nevytýká. Namítanému nedostatku přesvědčivosti napadeného rozsudku pak Nejvyšší správní soud nepřítakal. Z odůvodnění rozsudku je zřejmé, že městský soud se daným důkazem zabýval a vážil jeho relevanci pro posouzení věci. Jak z napadeného rozsudku vyplývá, městský soud neopomněl zohlednit předmětnou svědeckou výpověď k prokázání tvrzení o dodávce menšího množství materiálu, ale na základě výpovědi svědka Ing. H. B. a listinných důkazů také zvažoval důvody, proč nebyla současně s úpravou množství nakupované oceli upravena také její cena. Z posouzení věci, provedeného městským soudem, jsou důvody jeho rozhodnutí dobře patrné a námitka nepřezkoumatelnosti podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. tak není důvodná.

Další námitkou stěžovatel zpochybnil napadený rozsudek pro nesprávné posouzení unesení důkazního břemene o skutečně dodaném množství oceli a opravě

související faktury. Stěžovatel předložil dopis o opravě faktury, dodací listy a navrhl výslech svědků a domnívá se, že tím řádně splnil svou důkazní povinnost. Tato námitka přitom souvisí s námitkou proti způsobu, jakým bylo vedeno dokazování v průběhu daňového řízení a jak se s výsledky dokazování vypořádal žalovaný.

Nejvyšší správní soud se otázkami působení důkazního břemene a důsledky jeho neunesení v daňovém řízení opakovaně zabýval (srov. např. rozsudek ze dne 9. 2. 2005, čj. 1 Afs 54/2004 - 125, č. 1022/2007 Sb. NSS nebo rozsudek ze dne 6. 10. 2004, čj. 2 Afs 12/2004 - 53, www.nssoud.cz). Vznikne-li správci daně v průběhu daňového řízení pochybnost o výdaji uplatněném podle § 24 odst. 1 zákona o dani z příjmů, je daňový subjekt povinen prokázat uskutečnění zdanitelného plnění [§ 31 odst. 9 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“)].

V posuzované věci byla předmětem dokazování nejen existence účetního dokladu, ale i prokázání reálného uskutečnění zdanitelného plnění, tj. prodeje zboží za tvrzenou jednotkovou cenu. Formální bezvadnost předmětné faktury (srov. § 11 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů) nebyla posuzována, na rozdíl od skutečnosti, zda stěžovatel prokázal uskutečnění zdanitelného plnění na základě vystavené faktury v části jednotkové ceny.

Ze správního spisu vyplynulo, že stěžovatel přijal fakturu ze dne 1. 12. 1995, č. 95812, za dodávky oceli od společnosti I. T., spol. s r. o., zastupované jednatelem Ing. B. R. a Ing. J. Č. Tyto osoby byly zároveň jednatelem stěžovatele, vystupujícího v předmětném obchodním vztahu jako odběratel. Správce daně v průběhu daňového řízení zjistil, že množství zboží uvedeného na faktuře č. 95812 neodpovídá skutečně prodanému množství a zjištěný rozdíl činil 20 411,6 kg oceli. Stěžovatel k tomu uvedl, že nesprávný byl údaj v množství dodané oceli, ale cena dodaného zboží zůstala stejná. Nesrovnalost v množství byla podle stěžovatele opravena dopisem ze dne 5. 12. 1995. Tento dopis byl ovšem správci daně předložen až dne 25. 2. 2000, tj. po projednání zprávy o daňové kontrole, přestože stěžovatel podal dne 4. 10. 1999 vysvětlení k výzvě správce ze dne 21. 7. 1999, aniž by existenci dopisu zmínil. Jeho existenci ostatně nepotvrdila ani výpověď svědka, který v rozhodné době zpracovával účetnictví stěžovatele a zaúčtoval předmětnou fakturu.

Stěžovatel uvádí, že svědek Ing. K. H. potvrdil existenci „opravného“ dopisu ze dne 5. 12. 1995. Ze spisů ovšem vyplývá, že o jednotlivých případech bylo účtováno tak, že z fakturované částky bylo zpětně odvozováno množství dodané oceli a jednotková cena. Při hodnocení nestandardně vysoké ceny vzniklé nákupem a prodejem zboží mezi ekonomicky a personálně spojenými osobami pak správce daně v posuzované věci správně postupoval podle § 23 odst. 7 zákona o dani z příjmů.

K naplnění citovaného ustanovení je nutné zjištění, že obchodní vztah vznikl mezi osobami ekonomicky nebo personálně spojenými, a že ceny sjednané mezi těmito osobami se liší od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Skutečnost, že se jedná o osoby ekonomicky a personálně propojené, je nepochybná. Jednateli dodavatele i odběratele byly v předmětném obchodním vztahu tytéž osoby. Správce daně zároveň v posuzované věci poukázal na cenovou odlišnost v předmětném obchodním vztahu a v jiných obchodních transakcích. Právě taková cenová odlišnost je přitom další podmínkou aplikace § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Pokud správce daně učiní v průběhu daňového řízení odpovídající zjištění, je povinen umožnit daňovému subjektu, aby vzniklý rozdíl mezi cenami uspokojivě doložil. Tomuto požadavku však stěžovatel nedostál a jeho procesní aktivita v daňovém řízení zůstala omezena na tvrzení o nesprávném údaji v jednotkové ceně dodaného zboží a existenci její opravy dopisem.

Nejvyšší správní soud ostatně přisvědčil městskému soudu i v závěru, že opravit daňový doklad lze pouze způsobem stanoveným zákonem o účetnictví. Na irelevanci namítaného dopisu pak v tomto směru nemůže ničeho změnit ani svědecká výpověď.

Nejvyšší správní soud pak při přezkumu této stížní námitky uzavřel, že se správní orgány i městský soud podrobně zabývaly všemi okolnostmi, které mohly mít vliv na posouzení věci. Nad rámec nutného odůvodnění Nejvyšší správní soud dodává, že dopis ze dne 5. 12. 1995, jímž mělo být opraveno chybně uvedené množství dodaného zboží, byl předložen v daňovém řízení až po projednání zprávy o výsledku daňové kontroly a i stěžovatelem navržený svědek, který vedl v předmětné době účetnictví stěžovatele i účetnictví dodavatele zboží, vypověděl, že neví o žádném dopisu, kterým by byla opravena předmětná faktura.

Nejvyšší správní soud připomíná, že dokazování v daňovém řízení je ovládáno mj. zásadou volného hodnocení důkazů (§ 2 odst. 3 daňového řádu) a je v pravomoci správce daně posoudit jednotlivé důkazní prostředky. Správce daně má právo nepřihlídnout k některým důkazům, odůvodní-li, proč ten který důkaz nepovažuje za relevantní. Tak tomu bylo i v případě namítaného nezohlednění svědecké výpovědi Ing. K. H. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí podrobně zabýval všemi důkazy provedenými v řízení, vyhodnotil jejich dopad na výsledek řízení, uvedl, z jakého důvodu předložený důkaz opravného dopisu nepovažuje za rozhodný, a tuto úvahu rovněž v odůvodnění svého rozhodnutí zdůvodnil; proto je jeho postup v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů. Jistě by nepostačovalo, kdyby žalovaný bez dalšího odmítl navržený důkaz, aniž by uvedl důvod svého postupu, k tomu ovšem v posuzované věci nedošlo. Žalovaný zdůvodnil, proč nepovažuje tvrzení o jednotkové ceně za podložené na základě dopisu ze dne 5. 12. 1995 a svoji úvahu přesvědčivě vysvětlil. Podstata kasační stížnosti pak spočívala v polemice o unesení důkazního břemene. Nejvyšší správní

soud v tomto směru přisvědčil právnímu názoru městského soudu, který na základě zhodnocení všech relevantních skutečností uzavřel, že stěžovatel neunesl svoji důkazní povinnost prokázat skutečnou realizaci obchodního případu za zjištěnou cenu.

Ze správního i soudního spisu je zřejmé, že rozhodnutí správce daně i městského soudu mají oporu ve spisech, jejich odůvodnění se podrobně vypořádala s jednotlivými důkazními prostředky a tato rozhodnutí jsou dostatečně přesvědčivá.

Nejvyšší správní soud uzavřel, že kasační stížnost není důvodná, proto ji postupem podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

Stěžovatel, který nebyl ve věci úspěšný, nemá právo na náhradu nákladů řízení o této kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s.), žalovanému pak náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 25. září 2007

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu