



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky a soudců JUDr. Viktora Kučery a JUDr. Petra Polácha v právní věci žalobce **Ing. A. V.**, právně zast. JUDr. Pavlem Ryšem, advokátem, se sídlem Blansko, Mahenova 13, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, v řízení o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 25. 7. 2011, č. j. 9268/11-1102-703207,

t a k t o :

- I. Žaloba **s e z a m í t á.**
- II. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se nepřiznává právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.**Vymezení věci:**

Žalobou doručenou Krajskému soudu v Brně dne 27. 9. 2011 se žalobce domáhá zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 25. 7. 2011, č. j. 9268/11-1102-703207, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu v Blansku (dále jen „správce daně“) ze dne 21. 12. 2010, č.j. 82423/10/283912702704 – dodatečný platební výměr, kterým byla žalobci podle § 46 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) dodatečně doměřena daň z příjmů fyzických osob ze zdaňovací období roku 2008 ve výši 282 270 Kč a sděleno penále ve výši 56 454 Kč. O odvolání žalobce rozhodovalo Finanční ředitelství v Brně, to však bylo s účinností od 1. 1. 2013 zrušeno zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky; jeho působnost coby odvolacího orgánu přešla na Odvolací finanční ředitelství, které je v dané věci žalovaným správním orgánem.

II.**Obsah žaloby:**

Žalobce nesouhlasí s tvrzením žalovaného, že neprokázal výdaj za nákup palet ve výši 602 088 Kč jako výdaj ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), neboť nevedl evidenci nákupů těchto palet a nebyly na tyto nákupy vystaveny daňové doklady.

Zákon o správě daní a poplatků je sice postaven na principu inkvizičním a je na žalobci, aby prokázal vynaložené náklady ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, ovšem toto ustanovení nezavazuje správce daně povinnosti hodnotit veškeré důkazy, které byly shromážděny v rámci prováděné kontroly.

K argumentaci ohledně nedostatečnosti evidence příjmů, odkázal žalobce na argumentaci uvedenou v odvolání. Nákup palet nespadá do odpadového hospodářství, ale paleta je obalovým materiálem jako vratné lahve, proto žalobce neměl povinnost evidovat čísla občanských průkazů prodávajících a povinnost tyto údaje evidovat. Z čl. 4 odst. 1 Listiny základních práv a svobod vyplývá, že povinnosti mohou být ukládány pouze na základě zákona. Žalobce po osobách, od kterých zakoupil palety a kterým následně tyto palety prodal, nemohl požadovat předložení občanských průkazů, protože zákon tuto povinnost nestanoví.

K argumentaci žalovaného, že celá řada osob uvedených v žalobcem předloženém seznamu zemřela nebo neexistuje žalobce uvádí, že nemá přístup k registrům jako žalovaný a nemůže kontrolovat správnost údajů předložených těmito osobami. Z rozhodnutí žalovaného není zjevné, zda byly kontrolovány veškeré osoby uvedené v seznamu nebo zda se jednalo pouze o namátkovou kontrolu a konkrétně, u kterých osob údaje nesouhlasí, a které osoby zemřely.

Žalobce rovněž rozporuje argumentaci žalovaného, že nepředložil příjmové doklady. V případě vratných lahví by tuto evidenci také nevedl. Stěžejní skutečností je, že bylo

prokázáno, že tyto palety skutečně existovaly a byly prodány se ziskem 30 % a byly tedy předmětem obchodu a dosažení zisku ve smyslu § 2 zákona č. 513/1991 Sb.

Správce daně a následně i žalovaný měl jednotlivé důkazy hodnotit komplexně a nikoli vybírat pouze některé důkazy. Pokud by takto postupoval, zjistil by, že počet nakoupených palet koresponduje s počtem palet prodaných.

III.

Vyjádření žalovaného:

Žalovaný odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, ve kterém se podrobně se stejnými odvolacími námitkami již vypořádal. K prokázání vynaložení výdaje na nákup palet byl předložen seznam pořízený žalobcem, obsahující jména osob, které měly daňovému subjektu prodat palety, jejich adresu, počet palet, cenu za 1 paletu a cenu celkovou. Jiný doklad nebyl žalobcem poskytnut. Podle tohoto seznamu nebylo možno prokázat, zda uvedené osoby skutečně žalobci palety prodaly a obdržely za ně deklarovanou částku. Správce daně proto vyzval žalobce k odstranění pochybností týkajících se uplatnění výdaje na nákup palet a k tomu, aby prokázal u každé osoby zvlášť od koho byly palety nakoupeny, včetně přesné identifikace osob a aby prokázal oprávněnost uplatnění výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Žalobce odkázal na svoji odpověď k totožné problematice za zdaňovací období roku 2007, kde uvedl, že to nevyžadoval, ačkoli to asi vyžadovat měl. Následně žalovaný odkázal na nesouladné vyjádření žalobce do protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 30. 9. 2010, č.j. 67667/10/283931703604. Žalobce předložil pouze výdajové pokladní doklady a s nimi související seznam osob, které mu měly palety prodat. Tyto důkazy byly správcem daně zpochybněny a žalobce již nepředložil žádné další důkazy svědčící v jeho prospěch. Žalobce jako podnikající fyzická osoba byl povinen vést daňovou evidenci. Žalovaný odkázal na judikaturu správních soudů a na relevantní ustanovení zákona o správě daní a poplatků, ze kterých vyplývá, že břemeno důkazní a břemeno tvrzení nese žalobce. Žalobcem nebylo prokázáno vynaložení výdajů na pořízení palet.

Další argumentaci ohledně vratných lahví žalovaný označil za nepřiléhavou a ostatní úvahy žalobce za hypotetické. K absenci zákonné povinnosti prodávajících předkládat občanské průkazy žalovaný uvedl, že po žalobci požadoval pouze identifikaci osob, od kterých žalobce palety nakoupil. Je nepravděpodobné, aby tak vysoký počet osob uváděl nepravdivé údaje. K tvrzení žalobce, že tyto osoby odmítaly občanský průkaz předložit žalovaný uvedl, že si žalobce měl opatřit jiný doklad, kterým by byl schopen prokázat faktické uskutečnění nákupu. Žalovaný navrhl žalobu jako nedůvodnou zamítnout.

IV.

Právní hodnocení soudu:

Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první zák.č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů – dále jen „s. ř. s.“), jakož i řízení předcházející jeho vydání. Dospěl k závěru, že žaloba není důvodná a že napadené rozhodnutí žalovaného bylo vydáno v souladu se zákonem. O žalobě soud rozhodl bez nařízení jednání, za podmínek

vyplývajících z ust. § 51 odst. 1 s.ř.s. poté, kdy účastníci řízení s tímto postupem vyslovili souhlas.

Podstata sporu v nyní souzené věci spočívá v tom, že žalovaný neuznal žalobcem deklarované výdaje související s nákupem palet jako daňově uznatelné výdaje ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Podle žalovaného se žalobci nepodařilo v průběhu daňové kontroly až do vydání napadeného rozhodnutí prokázat faktickou realizaci plnění, tedy to, zda žalobcem uvedené osoby palety žalobci prodaly a zda skutečně přijaly daňovým subjektem deklarované částky.

Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů 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. 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. Pokud poplatník účtuje v souladu se zvláštním právním předpisem některé účetní operace kompenzovaně, posuzují se náklady, jejichž uznatelnost je limitována výší příjmů s nimi souvisejících, obdobně jako by byly účtovány odděleně náklady a výnosy.

Podle § 92 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) platí, že správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů.

Podle § 92 odst. 3 daňového řádu platí, že daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních (obdobně tak stanovil § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, zák. č. 337/1992 Sb., stanovil, podle kterého byl povinen postupovat správce daně).

Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu platí, že správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.

Podle § 16 odst. 2 písm. e) zákona o správě daní a poplatků zák. č. 337/1992 Sb. má daňový subjekt, u něhož je prováděna kontrola, povinnost předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení v průběhu kontroly.

Rozložení důkazního břemene bylo předmětem řady rozhodnutí jak Nejvyššího správního soudu, tak i Ústavního soudu ČR.

V rozhodnutí ze dne 6. 3. 2007, č.j. 2 Afs 148/2006-54, Nejvyšší správní soud konstatoval, že „*Jak správně uvádí krajský soud v napadeném rozsudku, důkazní břemeno je v daňovém řízení rozvrženo nerovnoměrně ve prospěch správce daně, který dokazuje jen skutečnosti podle § 31 odst. 8 daňového řádu, zatímco 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 (§ 31 odst. 9 daňového řádu). Přesto, že je povinností správce daně dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů (§ 31 odst. 2 cit. zákona), není daňové řízení založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (k tomu srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125, www.nssoud.cz). Podle § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem. Pokud tedy správce daně zjistí některou skutečnost, která zpochybňuje údaje uvedené daňovým subjektem, přechází důkazní povinnost na daňový subjekt a ten je povinen navrhnout či označit důkazy, které správcem daně zpochybněné tvrzení prokáží (k tomu viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 1. 2005, č. j. 4 As 1/2003-71, zveřejněn: Sb. NSS 542/2005, a ze dne 13. 4. 2004, č. j. 3 Afs 12/2003-277, zveřejněn: Sb. NSS 666/2005). Pokud daňovým subjektem podané důkazy prokáží jeho tvrzení, přechází opět důkazní břemeno na správce daně.“

V rozsudku ze dne 26.1.2011, č.j. 5 Afs 6/2010-101, Nejvyšší správní soud uvedl, 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 natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným.“

Otázka prokázání existence důvodných pochybností správce daně v souzené věci je úzce spjata s tím, jaké skutečnosti a v jakém rozsahu je nutno dokládat v rámci prokazování vynaložených výdajů. V této rovině je třeba odkázat na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 8. 2012, č.j. 1 Afs 41/2012-45 kde je mj. shrnuta i judikatura k dokazování u nákladů (výdajů) dle § 24 odst. 1 ZDP. V rozhodnutí se mj. uvádí: „[20] Dříve, než se Nejvyšší správní soud vyjádří k hodnocení výsledků dokazování jednotlivých sporných účetních případů, považuje za účelné stručně vyložit rozsah a způsob plnění důkazní povinnosti daňového subjektu a správce daně dle § 31 odst. 8 písm. c) a odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“)...

[22] Nejvyšší správní soud konstantně judikuje, že o daňově účinný náklad se dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů jedná pouze tehdy, jsou-li splněny čtyři podmínky: 1) náklad byl skutečně vynaložen, 2) náklad byl vynaložen v souvislosti se získáním zdanitelných výnosů, 3) náklad byl vynaložen v daném zdaňovacím období, 4) zákon stanoví, že se jedná o daňově účinný náklad. Daňový subjekt, který náklad zanesl do účetnictví a následně daňového přiznání, je povinen v případě pochybností prokázat, že jej skutečně vynaložil, a to tím způsobem, jakým deklaroval na příslušném účetním dokladu (viz rozsudek ze dne 12. 4. 2006, č.j. 5 Afs 40/2005 - 72, dále rozsudek ze dne 31. 5. 2007, č.j. 9 Afs 30/2007 - 73, rozsudek ze dne 6. 12. 2007, č.j. 1 Afs 80/2007 - 60, nebo též rozsudek ze dne 11. 11. 2010, j. 1 Afs 48/2010 - 72 ve věci Realitní kancelář NOVA s. r. o.).

[23] Povinnost tvrzení i břemeno důkazní ohledně existence a výše vynaloženého výdaje ohledně jeho účelu nese dle § 31 odst. 9 ZSDP daňový subjekt (viz. rozsudek NSS ze dne 10. 2. 2005, č.j. 2 Afs 90/2004 - 70). Z bohaté judikatury Nejvyššího správního soudu pak vyplývá,

že daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy [např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 – 119 ve věci EURO PRIM, spol. s r. o., část V a), publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS, nebo rozsudek ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008 – 86]. Správce daně však může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k prokázání důvodnosti svých pochyb [§ 31 odst. 8 písm. c) ZSDP]. „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 natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. (...) Správce daně je zde povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné.“ [rozsudek ve věci EURO PRIM, část V a), shodně též rozsudek čj. 9 Afs 30/2008 – 86, oba cit. shora; shodně nález sp. zn. II. ÚS 232/02 ze dne 29. 10. 2002 (N 134/28 SbNU 143)].

[24] Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k předmětnému obchodnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím [viz rozsudek čj. 2 Afs 24/2007 – 119 a rozsudek čj. 9 Afs 30/2008 – 86, oba cit. shora, shodně též rozsudek ze dne 3 1. 5. 2007, čj. 9 Afs 30/2007 – 73, resp. ze dne 30. 4. 2008, čj. 1 Afs 15/2008 – 100 ve věci Ondřejovická strojírna, spol. s r. o., část IV/e a)].“

Výše uvedená judikatura Nejvyššího správního soudu vycházela ze zákona o správě daní a poplatků. Byla však využitelná i v nyní souzené věci, jelikož řízení před správcem daně prvního stupně probíhalo ještě za účinnosti zákona o správě daní a poplatků a správce daně byl tak povinen tato ustanovení aplikovat. Daňový řád účinný od 1.1.2011, pokud jde o úpravu důkazního břemene mezi správcem daně a daňový subjekt, stanoví stejné principy jako zákon o správě daní a poplatků. Podle ust. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu platí, že správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Podle ust. § 92 odst. 3 daňového řádu platí, že daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.

Ze správního spisu vyplývá, že dne 30.9.2010 byla u žalobce zahájena daňová kontrola daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007, 2008 a 2009 a daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2007.

Již v protokole o ústním jednání ze dne 30. 9. 2010, č.j. 67667/10/283931703604 žalobce uvedl, že vede evidenci denních tržeb dle nákupů od jednotlivých osob, uvádí jejich identifikaci na základě OP a podpisu těchto osob.

Výzvou ze dne 22. 11. 2010, č.j. 77980/10/283931703604 byl žalobce vyzván, aby k výdajům za nákup palet ve výši 602 088 Kč, ke kterým byl žalobcem předložen seznam

osob se jménem, adresou, počtem palet, cenou za paletu a celkovou cenou, aby u každé z těchto osob zvlášť prokázal, od koho byly palety nakoupeny, včetně přesné identifikace osob a žalobce tak prokázal oprávněnost vynaložených výdajů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Na předložených seznamech absentovala přesná identifikace osob, zejména podpisy prodávajících osob, čísla občanských průkazů, rodná čísla případně data narození. Podle správce daně z výdajových pokladních dokladů a předložených seznamů není zřejmé, zda žalobci tyto osoby palety skutečně prodaly a zda byly žalobcem deklarované částky skutečně přijaty.

V rámci ústního jednání ze dne 23. 11. 2010 správce daně žalobce vyzval, aby prokázal oprávněnost vynaložených výdajů za nákup palet. Správce daně dále žalobci při ústním jednání sdělil, že předložené seznamy osob přesně tyto osoby neidentifikují a žalobcem předložený výdajový pokladní doklad č. V000000009 ze dne 31. 1. 2008 obsahoval seznam nákupů palet uskutečněných v roce 2007. Tímto postupem tak správce daně zpochybnil žalobcem předložené seznamy a důkazy k oprávněnosti předmětných výdajů. K uvedeným skutečnostem pouze uvedl, že palety nepodléhají zákonu o odpadech, proto mu lidé nechtěli dávat k výkupu občanské průkazy. Na dotaz správce daně z jakého důvodu ani nepodepsali přijatou platbu, žalobce uvedl, že toto nevyžadoval, ačkoli to zřejmě vyžadovat měl. Na skutečnosti, že zákon žalobci neumožňoval vyžadovat od osob pro jejich identifikaci občanské průkazy žalobce trval i při ústním jednání konaném dne 6. 12. 2010.

Se zprávou o daňové kontrole byl žalobce seznámen v rámci závěrečného ústního projednání výsledků daňové kontroly dne 17. 12. 2010, kde správce daně uvedl důvody neuznání výdaje za nákup palet ve výši 602 088 Kč. Kromě argumentace týkající se seznamu osob, které měly žalobci palety prodat, uvedl správce daně i jeho předchozí úvahy, na jejichž základě nabyt správce daně pochybnosti o znatelnosti předmětného výdaje. Z inventury stavu zásob europalet k 31.12.2008 předložené žalobcem vyplývá, že mu na skladě mělo zůstat 2 000 ks europalet. Ke konci roku 2007 uváděla však žalobcova inventura zůstatek 397 ks europalet, v roce 2008 mělo dojít k nákupu 4 985 ks europalet, prodeji 5 730 ks europalet a k nákupu 1 755 ks europalet, rovněž vykoupených v roce 2008. Ze součtu zůstatku europalet ke konci roku 2007 v počtu 397 ks nákupu europalet v roce 2008 ve výši 4 985 ks a 1 755 ks europalet po odečtu 5 730 ks prodaných vychází zůstatek k 31.12.2008 ve výši 1 407 ks europalet, nikoliv jak dokládal žalobce ve výši 2 000 ks europalet. Podle správce daně žalobce neunesl důkazní břemeno a neprokázal tak skutečné vynaložení předmětného výdaje.

Jak ze shora uvedené judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, daňový subjekt si od základu daně nemůže odečíst jakékoliv výdaje, ale pouze ty, které splňují podmínky podle ust. § 24 zákona o daních z příjmů. Předně se musí jednat o výdaj, který slouží k dosažení, zajištění nebo udržení jeho příjmů a dále musí být ze strany daňového subjektu prokázáno faktické vynaložení deklarovaného výdaje. Daňový subjekt má povinnost prokázat faktické vynaložení deklarovaného nákladu, tj. zda poskytnutý náklad (výdaj) byl vynaložen v uváděné výši právě za tvrzené plnění. Ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, ve spojení s ust. § 31 odst. 9 daňového řádu daňový subjekt musí splnit povinnost důkazní ve vztahu k jím uplatněným tvrzením. V případě předmětného výdaje za nákup palet vznikly u správce daně pochybnosti o oprávněnosti uplatněného výdaje v daňové evidenci žalobce. Došlo k tomu na základě zjištěných nesrovnalostí vzniklých porovnáním údajů v předloženém

inventurním stavu palet žalobce k datu 31.12.2008 a nákupů a prodejů palet v roce 2007 a 2009 (v podrobnostech je tato skutečnost uvedena shora v rámci rekapitulace obsahu správního spisu).

Ke zmiňovaným souhrnným pokladním výdajovým dokladům žalobce předložil jím pořízený seznam, který obsahoval data, jména osob, jejich adresy, počet palet, cenu za paletu a cenu celkem. Daňová evidence žalobce neobsahovala žádný důkazní prostředek, který by prokazoval přijetí finanční částky osobami, které měly žalobci palety prodávat. Žalobce v průběhu daňového řízení nenavrl ani jiný důkazní prostředek, např. výslech svědků. Správce daně zároveň v registru obyvatel zjistil, že 117 osob v žalobcově seznamech osob, od kterých měl palety nakoupit, buď nebylo nalezeno v evidenci obyvatel, nebo zemřelo. Písemný seznam osob nenalezených v evidenci obyvatel či zemřelých, je obsahem správního spisu, do něž měl žalobce právo nahlížet. Uvedeným způsobem správce daně jednoznačně zpochybnil správnost údajů na žalobcem předložených dokladech, a proto bylo na žalobci, aby vytyčené a jemu sdělené nesrovnalosti hodnověrným způsobem vyvrátil.

Jak bylo shora již uvedeno, unese-li správce daně své důkazní břemeno ve smyslu ust. § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků 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. Důkazní prostředky by v takovémto případě pocházely typicky ze sféry mimo účetnictví (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31.5.2007, č.j. 9 Afs 30/2007 – 73 a ze dne 30.8.2005, č.j. 5 Afs 188/2004 – 63, www.nssoud.cz). Platí přitom, že prokázání uskutečnění daňově uznatelného výdaje je primárně sice záležitostí dokladovou a daňový subjekt unese své důkazní břemeno, předloží-li správci daně doklady splňující požadavky stanovené zákonem, musí však být prokázáno, že údaje uvedené na dokladech, odpovídají zjištěnému skutkovému stavu.

Správce daně unesl důkazní břemeno ohledně existence natolik vážných a důvodných pochyb, které činí žalobcem předložené doklady nevěrohodnými, neprůkaznými a nesprávnými. Došlo tedy k situaci, kdy správce daně zjistil skutečnost, která zpochybňuje údaje uvedené daňovým subjektem a došlo tak k přechodu důkazní povinnosti na daňový subjekt a ten byl povinen navrhnout či označit důkazy, které správcem daně zpochybněné tvrzení prokáží. Žalobce však přes výzvu správce daně učiněnou ve smyslu ust. § 31 odst. 9 daňového řádu žádné takové důkazy nenavrl, ani neoznačil a je nutno tedy dojít k závěru, že neunesl důkazní břemeno ve smyslu ust. § 31 odst. 9 daňového řádu a neprokázal ani splnění podmínek pro uznatelnost předmětného výdaje ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

V daňovém řízení žalobce uváděl pouze důvody, pro které podle něj nebylo možné identifikaci u prodávajících osob provést. Správce daně v rámci výzev vydaných ve smyslu ust. § 31 odst. 9 daňového řádu neukládal žalobci povinnosti nad rámec zákona, ale pouze s odkazem na chybějící identifikaci osob, vůči kterým byly žalobcem deklarované částky vyplaceny, vedl žalobce ke splnění jeho důkazního břemene. Žalobce jako podnikající fyzická

osoba nebyl osobou povinnou vést účetnictví podle zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, vedl pouze daňovou evidenci. Nicméně bylo jeho povinností, aby byl ke každému výdaji schopen dohledat relevantní daňový doklad obsahující požadované náležitosti; vynaložení nákladů je spojeno s prokázáním konkrétní platby. Tuto povinnost žalobce nesplnil, správci daně předložil neúplný výdajový pokladní doklad a vlastnoručně sestavený seznam osob, který byl shora popsáním způsobem správcem daně zpochybněn. Námitka žalobce, že není zjevné, zdali byly kontrolovány veškeré osoby či se pouze jednalo o namátkovou kontrolu a konkrétně které osoby v seznamu uvedené již zemřely, nebo u kterých nesouhlasí adresa, postrádá zdůvodnění, jak by takovýto postup zasáhl do zákonem chráněných subjektivních práv žalobce, resp. které konkrétní výdaje měly být z tohoto důvodu nezákonným způsobem vyloučeny.

Námitka žalobce týkající se nemožnosti požadovat předložení občanského průkazu při nákupu palet v projednávaném případě nemůže obstát. Vynaložení odečitatelného výdaje totiž musí být poplatníkem nepochybně prokázáno. Jak bylo již shora uvedeno, daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, ale také na něm leží povinnost své tvrzení doložit. To platí tehdy, pokud není sporná existence zboží a jeho následný prodej, včetně výše vytvořeného zisku. Účelem prověřování osob uvedených v seznamu, vyhotoveným žalobcem nebylo prokázání totožnosti každého jednotlivého prodejce palet, nýbrž prověření věrohodnosti takovéhoto důkazního prostředku. Žalobce neuvedl, u kterých obchodních případů má zato, že existence osob mohla být prokázána na základě jím sdělených údajů o konkrétních osobách, ale zůstal pouze v rovině obecného tvrzení. Identifikační údaje o osobách, které žalobci palety prodávaly, mohl žalobce ověřit a pokud by to jednotlivé osoby odmítaly, nemusel s nimi obchod uzavírat. Jestliže tak nečinil, vystavil se riziku, že nebude moci takto vynaložené výdaje zákonem stanoveným způsobem prokázat.

Námitka žalobce, že existence palet není zpochybňována a koresponduje s evidencí, kterou vedl, neodpovídá zcela skutečnosti, neboť ze zprávy o daňové kontrole vyplývají shora již také zmiňované nesrovnalosti v žalobcem vykazovaném a správcem daně zjišťovaném zůstatku palet za předmětné zdaňovací období. Samotná existence zboží – palet neprokazuje nepochybným způsobem vynaložení konkrétního odečitatelného výdaje poplatníkem. Hypotetická úvaha žalobce, že pokud by prodával např. vratné lahve, také by nepodepisoval příjmový doklad, neznamená, že by i v takovémto případě byl zbaven povinnosti hodnověrným způsobem prokázat zákonné podmínky pro daňovou znatelnost takovýchto hypotetických výdajů ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků.

Neobstojí ani žalobní námitka týkající se tvrzení, že pokud by správce daně a následně žalovaný hodnotili předložené důkazy, museli by dospět k závěru, že počet nakoupených palet koresponduje s počtem palet prodaných a rozdíl je zisk, tedy smysl podnikání. Jak bylo shora již uvedeno, správce daně zjistil nesrovnalosti týkající se evidence zůstatku palet k 31.12.2007 a 31.12.2008. Žalobcem tvrzené množství vykoupených palet 5 000 ks neodpovídá zjištění správce daně uvedeným ve zprávě o daňové kontrole, neboť z žalobcem předložených dokladů vyplynulo jiné množství prodaných europalet (podrobnosti uvedeny shora).

Nelze konstatovat, že by žalovaný nehodnotil nebo nesprávně hodnotil žalobcem předložené důkazy; krajský soud se ztotožňuje s jejich hodnocením, jak je zcela dostatečným způsobem vyjádřeno v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí odvolacího orgánu. Předmětnými důkazy žalobce neunesl, jak bylo shora již vysvětleno, důkazní břemeno ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů a § 31 odst. 9 daňového řádu.

Skutkově obdobnými případy se zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudcích ze dne 13.7.2011, č.j. 9 Afs 11/2011 – 68 a ze dne 11.9.2011, č.j. 9 Af 50/2012 –43, v nichž tento soud poukázal na nutnost unesení důkazního břemene ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů s tím, že na daňovém subjektu leží důkazní břemeno prokázání faktického vynaložení sporných nákladů a povinnost nesrovnalosti zjištěné správcem daně hodnověrným způsobem vyvrátit.

K námitce žalobce, že v řízení nebylo přihlédnuto k nákupům a dalším prodejům palet, soud uvádí, že tyto skutečnosti byly v předmětném řízení správcem daně hodnoceny. Ve zprávě o daňové kontrole ze dne 17. 12. 2010, č.j. 81899/10/283931703604 správce daně na str. 11 uvádí: „*K daňové kontrole daňový subjekt předložil inventuru stavu zásob europalet k 31. 12. 2008. Dle této inventury daňovému subjektu zůstalo na skladě 2000 ks europalet. Správce daně porovnal tuto inventuru s nákupem a prodejem europalet za zdaňovací období roku 2007 ve výši zůstatku 397 ks europalet. Dále pak v roce 2008 daňový subjekt nakoupil 4 985 ks a prodal 5 730 ks europalet. V roce 2009 daňový subjekt do evidence zaevidoval do výdajů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů europalety vykoupené v roce 2008 ve výši 1 755 ks europalet. Správce daně zjistil, nedaňovému subjektu zůstalo na skladě k 31. 12. 2008 pouze 1 407 ks europalet.*“

Soud tak uzavírá, že žalobce byl povinen v případě, že uplatnil výdaj za nákup palet jako výdaj ve smyslu § 24 odst. 1 opatřit řádné účetní doklady, které by nevzbuzovaly pochybnosti o provedených platbách. Tato povinnost žalobce stíhala bez ohledu nato, zda palety je možné považovat za odpady či nikoli. Žalobce neunesl důkazní břemeno k prokázání uznatelnosti výdaje na nákup palet jako výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

V.

Náklady řízení

Výrok o nákladech řízení vychází z ustanovení § 60 odst. 1 s.ř.s., podle něhož 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. Žalobce v řízení úspěšný nebyl, proto mu právo na náhradu nákladů řízení nevzniklo. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem;

to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

V Brně dne 11.10.2013

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu