



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky a soudců JUDr. Petra Polácha a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce **Ing. V. R.**, zastoupeného Ing. Jiřím Pavlíkem, daňovým poradcem, bytem Oslavany, Školní 608/4, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, v řízení o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 21.4.2011, č.j. 4387/11-1102-703207,

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 právo na náhradu nákladů řízení nepřiznává.

O d ů v o d n ě n í :

I. Předmět řízení

[1] Žalobou, podanou ke Krajskému soudu v Brně dne 7.7.2011, se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 21.4.2011, č.j. 4387/11-1102-703207. Žalovaný svým

rozhodnutím zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v Blansku (dále jen správce daně) ze dne 3.9.2010, č.j. 64222/10/293912703289, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2007 ve výši 83 089 Kč, dodatečně stanoven nárok na daňový bonus ve výši 0 Kč a současně byla žalobci sdělena výše penále z dodatečně vyměřené daně ve výši 16 617 Kč.

II. Obsah žaloby

[2] Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného z následujících důvodů. Zásadním pochybením žalovaného, stejně jako prvostupňového správce daně, je dle žalobce neunesení důkazního břemene ve smyslu ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Žalobce uvedl, že podniká v oblasti projekčních a inženýrských činností ve stavebnictví. Mimo jiné pracoval na přípravných fázích stavebního řízení výstavby bytových domů v lokalitě Brno-Řečkovice, které započala firma vlastněná p. P. Pro tuto společnost měl do budoucna zpracovávat i navazující projektovou dokumentaci a poskytovat i další inženýrské služby. Na tuto firmu byl však prohlášen konkurs a vlastní výstavbu jednotlivých domů následně realizovaly jiné stavební firmy. Žalobce měl zájem na zakázkách pokračovat, a to pro tyto stavební firmy. K získání podílu na zakázkách využil možnosti doporučení své osoby a tím defacto zprostředkování budoucích zakázek na probíhající výstavbě. Žalobci byly následně vyúčtovány nároky zprostředkovatelských provizí. Provize byly na základě přijatých a zaevidovaných faktur (daňových dokladů) zprostředkujícím společenstvem uhrazeny a byly zahrnuty do daňově uznatelných výdajů. Správce daně během daňové kontroly tyto výdaje jako daňově uznatelné neuznal a doměřil daň. Dle ust. § 7 odst. 3 a § 24 odst. 1 zák. č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen ZDP) se výdaje na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem. Předmětné výdaje byly pro podnikatelskou činnost žalobce použity. Svou povahou také téměř vylučují možnost užití pro jiné účely, nesouvisející s jeho podnikáním jako ekonomickou činností. Žalovanému byla předložena veškerá evidence předmětných dokladů vyžadována ZDP tak i zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále je ZDPH). Žalobce rovněž doložil úhrady předmětných faktur formou bankovních převodů. Žalobce tedy prokázal vynaložení těchto výdajů na dosažení, zajištění a udržení svých příjmů. V té souvislosti žalobce namítl, že snaha o doměření daně v rozporu s předloženými důkazy je ze strany správce daně opřena o tvrzení, že předložené důkazní prostředky nejsou věrohodné a správce daně tak musí unést důkazní břemeno ve smyslu ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků, což žalobce dokladoval citací judikatury Ústavního soudu ČR a Nejvyššího správního soudu. Zároveň žalobce namítl, že se shodnou argumentací, uvedenou v odvolání, žalovaný nevypořádal a pouze opakovaně tvrdí, že důkazní břemeno bylo uneseno. V případě různých právních názorů jimi měl žalovaný argumentovat, ale zároveň se v takovém případě žalobce dovoľával uplatnění zásady „v pochybnostech ve prospěch“.

[3] V souvislosti s unesením důkazního břemene ze strany žalovaného namítl žalobce, že žalovaný si zajišťoval výsledky svědků za účelem vyvrácení věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů vedených žalobcem,

nicméně není podle žalobce postačující, aby svědecké výpovědi přinesly pouze další pochybnosti. Svědecké výpovědi neprokázaly tvrzení žalovaného, že nedošlo ke zprostředkování a nelze je považovat za důkaz v neprospěch žalobce. V napadeném rozhodnutí pak žalobce uvádí, že svědecké výpovědi neosvědčil jako důkaz proti tvrzení žalobce, ale nemohl je osvědčit jako důkaz potvrzující tvrzení žalobce. Logicky tedy svědecké výpovědi neměly být použity ani k tíži, ani ve prospěch žalobce, přesto jimi žalovaný argumentuje. Žalobce se tedy domáhá konstatování, že žalovaný neunesl důkazní břemeno s tím, že opětovně odkázal na zásadu „v pochybnostech ve prospěch“.

[4] Žalobce dále namítal, že na str. 8 se žalovaný zcela irrelevantně dovolává ust. § 16 odst. 2 písm. c) zákona o správě daní a poplatků, tedy povinnosti předložit záznamy apod. Žalobci však žádná záznamní povinnost nebyla nikdy uložena a účetní doklady správci daně předložil. Uvedené konstatování v rozhodnutí však navazuje dojem, že žalobce si buď neplnil svou záznamní povinnost (umožněnou uložit dle ust. § 39 zákona o správě daní a poplatků) nebo zatajoval jiné záznamy, které měl v držení. Tato fikce se však nezakládá na reálném základě, všechny doklady a písemnosti v držení žalobce byly předloženy a vysvětlení k nim podána. Žalobce dále rovněž namítal, že žalovaný i správce daně si při své argumentaci protirečí. Žalovaný nezískal žádný důkaz o nevěrohodnosti a neprůkaznosti důkazních prostředků předložených žalobcem. Žalovaný se také nevypořádal s argumentací žalobce v otázce, který důkaz, kdo použil pro podporu svého tvrzení, na kom bylo v daném okamžiku důkazní břemeno a zda důkaz konkrétní tvrzení potvrzuje vyvrací či jen vnáší další pochybnosti.

[5] V další námitce napadl žalobce způsob, jakým se žalovaný vypořádal, resp. nevypořádal s odvolací námitkou ohledně kvality zprávy o daňové kontrole ve smyslu nálezu Ústavního soudu ČR ve věci sp.zn. IV. ÚS 121/2001. Žalobce nadále trval na tvrzení, že zpráva o daňové kontrole nesplňuje požadavky plynoucí z uvedeného rozhodnutí Ústavního soudu.

[6] Z uvedených důvodů navrhl žalobce zrušit jak rozhodnutí žalovaného, tak i rozhodnutí správce daně.

III.

Vyjádření žalovaného

[7] Žalovaný ve svém vyjádření odkázal na žalobou napadené rozhodnutí a po shrnutí podstaty sporu k jednotlivým námitkám uvedl následující. Z předložených dokladů správce daně zjistil, že žalobce uplatnil na základě dokladu č. 270100423 s datem uskutečnění zdanitelného plnění dne 28.9.2007 od společnosti E.P.I. Logic, s.r.o. výdaj 150 000 Kč a odpočet DPH ve výši 28 500 Kč za zprostředkování zakázky na projektu bytový dům A1 Brno, Černohorská-Žailkova. Totožné plnění od stejného dodavatele (stejný text dokladu a výše částek) uplatnil žalobce jako výdaj na základě dalšího dokladu č. 270100666 s datem uskutečnění zdanitelného plnění dne 19.11.2007. Posouzením údajů z daňové evidence bylo zjištěno, že žalobce služby se související se zprostředkovanou zakázkou fakturoval s datem uskutečnění zdanitelného plnění dne 28.9.2007 a dne 26.1.2007, přičemž samotné zprostředkování bylo doloženo doklady s datem uskutečnění zdanitelného plnění dne 28.9.2007 a dne 19.11.2007, tj., následně 8 resp. 10 měsíců po poskytnutí služby. Na základě těchto skutečností vznikly správci daně pochybnosti. Žalobce po seznámení s tímto zjištěním

nepředložil správci daně žádné relevantní důkazy. Žalovaný zejména zdůraznil nekontaktnost daňového subjektu E.P.I. Logic, s.r.o., tedy tvrzeného zprostředkovatele. Tento rovněž nepodal od 3 čtvrtletí 2007 do 4 čtvrtletí 2008 daňové přiznání k DPH. Registrace daňového subjektu byla zrušena v důsledku nesplnění povinností ke dni 16.1.2009. Daňový subjekt rovněž nepodal daňové přiznání k příjmu právnických osob za roky 2007 a 2008. Ze všech zjištění vyplynulo, že ani žalobce ani správce daně nevyvrátili pochybnosti o oprávněnosti uplatněných výdajů dle ust. § 24 ZDP.

[8] Následně žalovaný podrobně odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu ve věcech oprávněnosti uplatněných výdajů dle ust. § 24 odst. 1 ZDP v souvislosti se zprostředkováním a uzavřel, že správce daně je povinen posuzovat nejenom formální, ale i skutkový stav, tedy zda skutečně došlo k předmětnému zprostředkování. V případě zprostředkování je daňový subjekt povinen prokázat, o jaké plnění se konkrétně a fakticky jednalo. Zároveň s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu uvedl, že v případě správce daně je postačující, pokud ve smyslu ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) zpochybní údaje uvedené daňovým subjektem.

[9] Podle žalovaného není správce daně povinen prokazovat skutečnosti za daňový subjekt, neboť tento je stíhán důkazním břemenem, pro jehož neunesení stačí, pokud se mu nepodaří rozptýlit důvodné pochybnosti správce daně o tvrzeních daňového subjektu. Žalobce nebyl schopen uvést žádné konkrétní údaje ohledně zprostředkování, vč. toho jak bylo fakticky plněno. Žalovaný nesouhlasil s tím, že by se nevypořádal s argumentací ohledně neunesení důkazního břemene s tím, že žalobce není oprávněn určovat, jakým způsobem povede správce daně svoji argumentaci. Dle žalovaného jsou skutkové a právní úvahy správce daně vyjádřeny jednoznačně a přezkoumatelně a nebyl důvod pro aplikaci zásady „v pochybnostech ve prospěch“.

[10] Žalovaný dále uvedl, že je třeba rozlišovat mezi důkazním prostředkem (§ 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků) a samotným důkazem. Svědecké výpovědi byly použity jako důkazní prostředky, avšak v důsledku nekonkrétnosti a nejednoznačnosti jejich obsahu nemohly být osvědčeny jako důkazy, které by svědčily ve prospěch či neprospěch žalobce. Tímto se tedy nepodařilo prokázat a doložit žalobcem tvrzený skutkový stav zprostředkování a s ohledem na to, že důkazní břemeno vázlo na žalobci, jde to jednoznačně k tíži žalobce. To je i argumentace žalovaného v napadeném rozhodnutí. Odkaz na ust. § 16 odst. 2 písm. c) zákona o správě daní a poplatků (str. 8 napadeného rozhodnutí) pak byl použit v souvislosti s nedoložením smluv o zprostředkování, které byly dle žalobce uzavřeny v ústní formě. Žalobce k žádosti správce daně předmětné smlouvy nedoložil, nebyl schopen sdělit ani jejich obsah, a už vůbec nebyl schopen podal správcem daně požadovaná vysvětlení. Proto žalovaný konstatoval porušení ust. § 16 odst. 2 písm. c) zákona o správě daní a poplatků. Rozhodně to nesměřovalo k tomu, že by žalobce nesplnil jemu uloženou záznamní povinnost, nebo by zatajoval jiné záznamy.

[11] Zároveň žalovaný setrval na svém názoru ohledně kvality zprávy o daňové kontrole, který uvedl v napadeném rozhodnutí a konstatoval, že se správce daně zabýval hodnocením jednotlivých důkazních prostředků velmi podrobně.

IV. Posouzení věci krajským soudem

[12] Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první, s.ř.s.), jakož i řízení předcházející jeho vydání. Dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, že napadené rozhodnutí žalovaného bylo vydáno v souladu se zákonem.

IV. a) Relevantní judikatura Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu k rozložení důkazního břemene a prokazování daňově uznatelných výdajů.

[13] Rozložení důkazního břemene bylo předmětem řady rozhodnutí jak Nejvyššího správního soudu, tak i Ústavního soudu ČR. Žalobce v žalobě správně odkázal na rozhodnutí, která se touto otázkou zabývají (rozhodnutí Ústavního soudu ve věci sp.zn. II. ÚS 232/02, rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 5 Afs 37/2008, 5 Afs 5/2008, 2 Afs 97/2007 i 1 Afs 15/2008. 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.“ I v žalobcem citovaném rozhodnutí ze dne 30.4.2008, č.j. 1 Afs 15/2008-100, 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.“

[14] 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 na služby zprostředkovatele. 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“)*

[15] *Dle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, se pro zjištění základu daně odečtou náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.*

[16] *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, čj. 5 Afs 40/2005 - 72, dále rozsudek ze dne 31. 5. 2007, čj. 9 Afs 30/2007 – 73, rozsudek ze dne 6. 12. 2007, čj. 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.).*

[17] *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 0. 2. 2005, čj. 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 nálezn. sp. zn. II. ÚS 232/02 ze dne 29. 10. 2002 (N 134/28 SbNU 143)].*

[18] *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 z dne 31. 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)]. “

[19] Zdejší soud dále vyšel i z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 4.7.2008, č.j. 7 Afs 37/2007-66. Zde je mj. uvedeno: „Podle ustanovení § 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.

Podle citovaného ustanovení leží primárně důkazní břemeno na daňovém subjektu. Teprve pokud tento splní svou zákonnou povinnost, je aktivována důkazní povinnost správce daně ve smyslu ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) citovaného zákona. Uvedené rozložení důkazní povinnosti nelze zaměňovat se zákonným oprávněním správce daně, včetně odvolacího správního orgánu, předložené důkazní prostředky v důkazním řízení hodnotit. Každý v daňovém řízení předložený důkazní prostředek je totiž správce daně povinen podrobit hodnocení ve smyslu ustanovení § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. Své závěry o tom, který z předložených důkazních prostředků a proč osvědčilo provedené důkazní řízení jako důkaz a které nikoli, je správní orgán povinen odůvodnit. V opačném případě zatíží své řízení vadou, která může mít vliv na zákonnost jeho rozhodnutí, případně toto rozhodnutí bude stíženo nepřezkoumatelností spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí.

Otázkou rozložení důkazního břemene se Nejvyšší správní soud již zabýval, např. v rozsudku ze dne ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007 - 73 (viz. www.nssoud.cz), v němž vyslovil právní názor, že „daňově uznatelnými ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů budou výdaje jen za předpokladu, že daňový subjekt bez jakýchkoli pochybností prokáže jak jejich skutečné vynaložení, tak i to, že byly vynaloženy za účelem dosažení, zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů“. Dále v rozsudku ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 - 72 (viz. www.nssoud.cz) vyslovil, že „Pro posouzení, zda jsou výdaje (náklady) daňově uznatelné, je sice podstatná jejich souvislost s podnikáním i dosaženým příjmem, nelze však opomíjet i další podmínku stanovenou v ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tj. průkaz o tom, že výdaj byl skutečně vynaložen. Ani doklady vystavené právně existujícím subjektem a se všemi požadovanými náležitostmi nemohou být použity jako důkaz o uskutečnění skutečnosti v nich deklarované, není-li prokázáno, že k jejímu uskutečnění fakticky došlo; 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, dospět k závěru, že rozhodnutí správního orgánu bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění a je nezákonné“. V rozsudku ze dne 10. 2. 2005, č. j. 2 Afs 90/2004 - 70, publikovaném pod č. 794/2006 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, pak vyplývá, že základní podmínkou daňové uznatelnosti výdaje je, aby byl vynaložen na dosažení, zajištění a udržení příjmu. Povinnost tvrzení i břemeno důkazní ohledně existence a výše vynaloženého výdaje i ohledně jeho účelu totiž nese poplatník. Proto pokud tento daňový subjekt v daňovém řízení neunese důkazní břemeno, které jej stíhá, znamená to,

že se z jím tvrzených skutečností nevyhází. Ponechat stranou nelze ani právní názor Nejvyššího správního soudu obsažený v rozsudku ze dne 25. 10. 2006, č. j. 2 Afs 7/2006 - 107 (viz. www.nssoud.cz). Tento právní názor se sice věcně týkal daně z přidané hodnoty, vymezuje však i rozsah důkazní povinnosti daňového subjektu ve smyslu ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků. Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku dovodil, že „prokazuje-li daňový subjekt nárok na nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty formálně bezvadným daňovým dokladem, ale o faktickém stavu jsou pochybnosti, je součástí důkazní povinnosti daňového subjektu prokázání existence zdanitelného plnění.“ Vzniknou-li tedy správci daně pochyby o faktickém uskutečnění plnění ovlivňujícího základ daně a daň, je ve smyslu ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků součástí důkazního břemene daňového subjektu povinnost prokázat uskutečnění tohoto plnění nejen po formální stránce daňovým dokladem, např. fakturou, výdajovým pokladním dokladem apod., ale také po stránce faktické, tj. povinnost prokázat, že se plnění skutečně realizovalo.

K uvedené právní otázce se vyslovil také Ústavní soud, např. v nálezu ze dne 1. 7. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, v němž vyslovil právní názor, že „úprava důkazního břemene obsažená v zákoně ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, představuje v oblasti veřejného práva ještě ústavně konformní průlom do ústavněprávní ochrany autonomie jednotlivce, tedy omezení autonomní sféry jednotlivce, do níž je veřejné moci umožněno zasahovat z důvodu existence určitého a ústavně aprobovaného veřejného zájmu. V daném případě je oním zájmem zájem na stanovení, vyměření a výběru daně, který je z hlediska ochrany vlastnického práva aprobován čl. 11 odst. 5 Listiny, podle něhož lze daně a poplatky stanovovat toliko na základě zákona. Důkazní břemeno k prokázání určité skutečnosti nese ten, kdo tuto skutečnost tvrdí. V daňovém řízení stíhá daňový subjekt rovněž povinnost tvrzení (v podobě daňového přiznání). Důkazní břemeno se vztahuje pouze k prokázání skutečností tvrzených (uvedených) daňovým subjektem v daňovém přiznání, resp. skutečností, jež je daňový subjekt povinen uvést v daňovém přiznání, tedy skutečností vážících se výlučně k daňové povinnosti subjektu.“

Podle ustanovení § 24 odst. 1 věta první zákona o daních z příjmů se výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.“

IV. b) Unesení důkazního břemene při prokazování daňově uznatelného výdaje

[20] Žalobce uplatnil v daňové evidenci na podkladě dokladu č. 270100423 s datem uskutečnění zdanitelného plnění dne 28.9.2007 od společnosti E.P.I. Logic s.r.o. výdaj za zprostředkování zakázky na projektu bytový dům A1 Brno, Černohorská-Žilkova ve výši 150 000 Kč a odpočet DPH ve výši 28 500 Kč. Naprosto totožné plnění od stejného dodavatele včetně textu dokladu a částek uplatnil žalobce na základě dalšího dokladu č. 270100600 s datem uskutečnění zdanitelného plnění dne 19.11. 2007. Posouzením údajů z daňové evidence správce daně zjistil, že žalobce služby související se zprostředkovanou zakázkou fakturoval s datem uskutečnění zdanitelného plnění dne 26.1.2007, přičemž samotné zprostředkování bylo doloženo doklady s datem uskutečnění zdanitelného plnění 28.9.2007 a 19.11.2007 tj. následně 8 až 10 měsíců po poskytnutí služby. Na základě těchto rozporů vznikly správci daně pochybnosti ohledně vynaloženého výdaje za služby

zprostředkovatele. S těmito pochybnostmi seznámil správce daně žalobce v rámci protokolu o ústním jednání ze dne 3.9.2009, v němž činil dotazy k odstranění těchto pochybností. Poté provedl (i v rámci dožádání) výsledky svědků, jejichž předmětem byla mimo jiné činnost zprostředkovatele ve prospěch žalobce.

[21] S ohledem na obsah výše citovaných rozhodnutí Nejvyššího správního soudu posoudil zdejší soud i projednávanou věc. Žalobce nejprve plnil svoji důkazní povinnost předložením formálních dokladů k uplatňovanému výdaji. Následně správce daně z dožádání zjistil, že společnost E.P.I. Logic, s.r.o. nepodávala od 3. čtvrtletí 2007 přiznání k DPH u správce daně nemá registrován žádný účet a zároveň jmenovaná společnost nepodala daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za roky 2007 a 2008. Již tato skutečnost zpochybňuje dle Nejvyššího správního soudu věrohodnost předloženého daňového dokladu (viz rozsudek čj. 2 Afs 177/2006-61). Ke zpochybnění daňového dokladu dále přispěly i výpovědi svědků. Svědek Ing. P. (jednatel společnosti BDG invest s.r.o.) uvedl, že po vyhlášení konkurzu na p. P. mu byl dán telefonicky kontakt na žalobce od nějaké pražské firmy. Nebyl však schopen konkrétně uvést firmu ani osobu s kterou jednal. Reference na žalobce byly zjištěny od dalších stavebníků, především od pana P. Svědek I. S. uvedl, že mu společnost E.P.I. Logic, s.r.o. ani kontakty s ní nic neříkají, nicméně nevyloučil, že nějaká pražská firma za činnost žalobce nelobovala. Svědek J. K. vypověděl, že společnost E.P.I. Logic, s.r.o. mu není známa a nevedl s ní žádné jednání. Kontakt se žalobcem navázal přes firmu P.

[22] Soud je toho názoru, že již pouze na základě těchto skutečností unesl správce daně důkazní břemeno dle § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu, tj. zpochybnil věrohodnost daňového dokladu, na jehož základě stěžovatel uplatnil daňově uznatelný výdaj neboť rozhodující je faktický stav věci. Jestliže tedy má být na jisto postaveno, v jakém rozsahu žalobce vynaložil výdaj za zprostředkování pro společnost E.P.I. Logic, s.r.o. a jak konkrétně byl ze strany jmenované společnosti tento závazek splněn. Pro unesení důkazního břemene je postačující, pokud správce daně prokáže, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. Takové skutečnosti v rámci daňového řízení správce daně prokázal tím, že dokázal, že společnosti E.P.I. Logic, s.r.o. nepodávala daňová přiznání a svědci nebyli schopni mimo vši pochybnost potvrdit tvrzení žalobce. Důkazní břemeno tak opět přešlo zpět na žalobce, který však žádné další důkazy nepředložil, pročež závěr žalovaného o neunesení důkazního břemene je správný.

[23] Žalobce totiž vycházel ze dvou mylných závěrů. Jednak ze závěru, že správce daně byl povinen jednoznačně a průkazně vyvrátit tvrzení žalobce, k tomu srov. výše uvedenou citaci rozhodnutí Nejvyššího správního soudu („*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.*“). A jednak žalobce vychází z chybného závěru o možné aplikaci zásady „v pochybnostech ve prospěch“ v uvedené věci. Pro aplikaci uvedené zásady není v souzené věci prostor. V posuzované věci jde čistě o otázku (ne)unesení důkazního břemene žalobcem a správcem

daně, přičemž důvody, proč správce daně své důkazní břemeno na rozdíl od žalobce unesl, soud již uvedl.

[24] Jakkoliv může být rozpor mezi závěry žalovaného o tom, že důkazní břemeno na správce daně nepřešlo a shora uvedenými závěry zdejšího soudu, je pro věc podstatné, že správce daně ve věci postupoval zcela v souladu se zákonem o správě daní a poplatků a odlišnost názorů soudu a žalovaného na přechod důkazního břemene nemá pro souzenou věc podstatný význam, neboť ze všech okolností případu je zřejmé, že v průběhu daňové kontroly žalobce důkazní břemeno neunesl. Není rozhodné, zda ho neunesl již v rovině primárního důkazního břemene (jak vyplývá z argumentace žalovaného), nebo po opětovném přenesení důkazního břemene od správce daně na žalobce (jak vyplývá z judikatury Nejvyššího správního soudu). Žalobní námitky v souvislosti s unesením důkazního břemene tak nejsou důvodné.

IV. c)

Ostatní namítaná porušení zákona o správě daní a poplatků a návrhy na provedení dokazování

[25] Soud neshledal, že by zpráva o daňové kontrole nesplňovala zákonné požadavky či požadavky plynoucí z rozhodnutí Ústavního soudu sp. zn. IV.ÚS 121/2001. V něm je mj. uvedeno: „*Byl-li dodatečný platební výměr, který nemusí obsahovat odůvodnění jako nezbytnou součást rozhodnutí (§ 46 odst. 7, § 32 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků), vydán na základě předtím provedené daňové kontroly, pak závěry správce daně týkající se kontrolního nálezu, výsledku a způsobu jeho zjištění, jakož i reakce na vyjádření a případné návrhy daňového subjektu, musí být přezkoumatelným způsobem seznatelné ze zprávy o daňové kontrole*“ Zpráva o daňové kontrole je dle názoru soudu s ohledem na skutečnosti zjištěné v daňovém řízení vyčerpávající. Správce daně shrnul veškeré shromážděné podklady a provedl jejich hodnocení, a to v případě sporného zprostředkování tak, že hodnotil každou jednu výpověď a každé jednotlivé zjištění. Skutečnost, že žalobce se závěry a hodnoceními správce nesouhlasí, neznamena, že byla žalobci upřena jeho práva. Zároveň není pravda, že důkazy byly hodnoceny pouze v neprospěch žalobce. Je sice pravdou, že správce daně z žádného důkazu nedovodil, že by se jednalo o daňově uznatelný výdaj dle ust. § 24 odst. 1 ZDP. Nicméně s ohledem na obsah jednotlivých důkazů a s ohledem na požadavky kladené na určitost prokázání fakticity výdaje při zprostředkování ani správce daně nemohli dospět k závěru, že by žalobce daňově uznatelný výdaj skutečně vynaložil. Žalobce nepředložil ani v reakci na provedené výpovědi důkazy, které by odstranily neurčitosti uvedené ve výpovědích. Žalobce dále namítal, že žalovaný mu v odůvodnění svého rozhodnutí na str. 8 vytkl porušení ust. § 16 odst. 2 písm. c) zákona o správě daní a poplatků. To navozuje dojem, že žalobce si buď neplnil svou záznamní povinnost, žádná mu však nebyla uložena, nebo zatajoval jiné záznamy, jež měl v držení. Žalobce však všechny písemnosti a doklady předložil a podal k nim vysvětlení. Soud z odůvodnění rozhodnutí žalovaného zjistil, že porušení ust. § 16 odst. 2 písm. c) zákona o správě daní a poplatků bylo žalobci vytknuto, protože nedoložil smlouvy o zprostředkování, případně jiné materiály s těmito smlouvami související. K tomu se přitom zavázal ústním jednáním dne 3.9.2009. Při jednání dne 16.12.2009 zástupce žalobce uvedl, že byl dohledán toliko nepodepsaný návrh smlouvy ohledně zprostředkování. S argumentací, že jej nelze použít jako důkazní prostředek, však

nebyl v průběhu daňového řízení doložen. Argumentace žalovaného v napadeném rozhodnutí tak nesměruje proti tomu, že by si žalobce neplnil svoji záznamní povinnost. Žalovaný také netvrdil, že by žalobce nějaké záznamy zatajoval, toliko argumentoval nepředložením některých dokumentů vztahujícím se ke smlouvě o zprostředkování. Žalobce dále toliko obecně namítal, že žalovaný si protiřečí účelovým tvrzením (odst. 2 a 3 str. 8 rozhodnutí), jenž má znepréhlednit, kdo co ve skutečnosti tvrdil a kdo co měl podle zákona prokazovat. Rovněž obecně namítal, že správce daně svědecké výpovědi považuje za důkazní prostředky (str. 9 rozhodnutí žalovaného). Ty však nebyly jako důkaz osvědčeny. Žalovaný proto nezískal žádný důkaz o nevěrohodnosti a neprůkaznosti důkazních prostředků předložených žalobcem. K těmto námitkám vztahujícím se k rozložení důkazního břemene soud odkazuje na svou argumentaci v části IV b) rozsudku.

V.

Shrnutí a náklady řízení

[26] S ohledem na vše shora uvedené dospěl soud k závěru, že rozhodnutí žalovaného, kterým bylo odvolání žalobce zamítnuto, bylo vydáno v souladu se zákonem a shora uvedené žalobní námitky uplatněné žalobcem nejsou důvodné. Soudu tedy nezbylo, než žalobu jako nedůvodnou podle ust. § 78 odst. 7 zamítnout.

[27] Výrok o nákladech řízení má oporu v ust. § 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 nepřísluší. Žalovanému, který měl v řízení plný úspěch, však žádné náklady spojené s tímto řízením nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že žádný z účastníků právo na náhradu nákladů řízení nemá.

P o u ě n í : Proti tomuto rozhodnutí 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 21. června 2013

JUDr. Petr Polách
z důvodu dlouhodobé nepřítomnosti předsedy senátu