



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. 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. 4388/11-1102-703207,

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 7. 7. 2011 se žalobce domáhá zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 21. 4. 2011, č. j. 4388/11-1102-703207,

kterým bylo na základě odvolání žalobce změněno rozhodnutí Finančního úřadu v Blansku (dále jen „správce daně“) ze dne 3. 9. 2010, č. j. 64225/10/293912703289, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2008 ve výši 32 535 Kč a sděleno penále ve výši 6 507 Kč, a to tak, že byla změněna částka dodatečně vyměřené daně na částku 31 905 Kč a výše penále na částku 6 381 Kč. Důvodem pro snížení základu daně bylo uznání položky ve výši 4 214 Kč jako položky snižující základ daně uskutečněné daňovým subjektem jako platbu na úhradu pojistného na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a pojistné na všeobecné zdravotní pojištění hrazenou dne 7. 1. 2008.

II.

Obsah žaloby:

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, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon 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 de facto 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. Prokázal tedy 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 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 dovolával uplatnění zásady „v pochybnostech ve prospěch“.

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 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. Někteří svědci zprostředkovatelské působení třetích firem výslovně ve svých výpovědích uvedli. Žalovaný v napadeném rozhodnutí konstatuje, že svědecká výpověď neobsahuje žádné konkrétní údaje a informace, a proto nebyla osvědčena jako důkaz. Svůj záměr žalovaný hodnotí z pozice důkazního břemene na straně žalobce, ačkoliv svědecká výpověď měla být důkazem pro tvrzení žalovaného, jímž měl vyvrátit tvrzení žalobce a prokázat nevěrohodnost důkazů jím předložených. Pokud svědecká výpověď neobsahuje žádné konkrétní údaje a informace, nelze ji použít k vyvrácení tvrzení žalobce, navíc za situace, kdy svědek p. Vencálek zprostředkování výslovně potvrdil (str. 7 odst. 3 napadeného rozhodnutí), pouze si nevzpomněl na konkrétní podrobnosti. Žalobce se tedy domáhá konstatování, že žalovaný neunesl důkazní břemeno s tím, že opětovně odkázal na zásadu „v pochybnostech ve prospěch“.

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 nespĺňuje požadavky plynoucí z uvedeného rozhodnutí Ústavního soudu.

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

III.

Vyjádření žalovaného:

Žalovaný ve vyjádření doručeném Krajskému soudu v Brně dne 15. 11. 2011 K tvrzení žalobce, že odečet výdajů prokázal pouhým předložením formálně bezvadného daňového dokladu, čímž unesl důkazní břemeno podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků žalovaný uvádí, že po zahájení daňové kontroly dne 10. 7. 2009 u žalobce daně z příjmů fyzických osob za rok 2008. Z uplatněného dokladu č. 280100679 od společnosti E.P.I, Logistic s.r.o. správce daně zjistil, že daňový subjekt uplatnil v daňově uznatelných výdajích částku 96 000 Kč za provizi za zprostředkování zakázky hotelu Laguna v Brně Bystřici s datem uskutečnění zdanitelného plnění 14. 10. 2008. Správci daně vznikly pochybnosti o oprávněnosti uvedeného výdaje, neboť žalobce služby související se zprostředkovanou zakázkou fakturoval s datem uskutečnění zdanitelného plnění 7. 5. 2008, avšak samotné zprostředkování bylo doloženo dokladem s datem uskutečnění zdanitelného plnění 14. 10. 2008, což by znamenalo, že samotná služba byla provedena dříve než samotné zprostředkování, obdobná zjištění správce daně zjistil i ve vztahu k výdaji na základě faktury č. 280100755 s datem uskutečnění zdanitelného plnění 10. 11. 2008 ve výši 112 000 Kč za zprostředkování zakázky Výstavba bytového domu B2/B3 v Brně – Řečkovících, ulice Žilkova – Černožorská se stejným subjektem. Po požadavku žalovaného na prokázání a doložení oprávněnosti uplatněných výdajů žalobce žádné relevantní důkazy nepředložil. K hodnocení svědeckých výpovědí správce daně odkázal na Zprávu o daňové kontrole. K námitce předložení formálně bezvadných dokladů a unesení důkazního břemene v tomto

smyslu žalobcem, žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 9. 2006, č. j. 7 Afs 147/2005-95, ze kterého plyne, že služba musí být fakticky uskutečněna, což žalobcem nebylo prokázáno. Žalobcem uváděnou judikaturu Nejvyššího správního soudu považuje žalovaný na nepřiléhavou a odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu č.j. 7 Afs 195/2006-123 a č.j. 2 Afs 148/2006-54. Podle žalovaného nelze přisvědčit ani názoru žalobce ohledně svědeckých výpovědí a jejich vlivu na přenesení důkazního břemene na správce daně s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 1. 2005, č. j. 4 As 1/2003, jelikož žalobce na podporu svých tvrzení žádné důkazy nepředložil. Důkazní břemeno tak podle žalovaného bylo na žalobci, který nepředložil žádné relevantní důkazy k prokázání skutečnosti týkající se zprostředkování a toho, jak bylo fakticky plněno. K žalobnímu bodu nevypořádání se s námitkou unesení důkazního břemene žalovaný odkázal na str. 40 zprávy o daňové kontrole a odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. K námitce nevyvrácení argumentů žalobce žalovaný uvedl, že žalobce nebyl oprávněn určovat jakým způsobem má žalovaný vést svoji argumentaci, přičemž správní úvaha byla v žalobou napadeném rozhodnutí vyjádřena zcela přezkoumatelným způsobem. Ke skutečnosti, proč správce daně nevyhodnotil svědeckou výpověď pana V. jako důkaz svědčící ve prospěch žalobce odkazuje žalovaný na zprávu o daňové kontrole, kde se správce daně s hodnocením svědecké výpovědi plně vypořádal. K námitce ohledně kvality zprávy o daňové kontrole žalovaný trvá na názoru uvedeném na str. 11 žalobou napadeného rozhodnutí, kde uvedl, že veškeré kontrolní zjištění a závěry jsou z této zprávy zcela seznatelné, je možné dospět k závěru, že se správce daně hodnocením jednotlivých důkazních prostředků zabýval velice podrobně. Žalovaný navrhuje 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.

IV. a)

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

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.“

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“)

[21] 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.

[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,

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.*).

[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 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 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 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)].“*

Zdejší soud dále vyšel i z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 4.7.2008, čj. 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 nevychází. 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 uvedenému 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 vázících 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

Žalobce uplatnil v daňové evidenci na podkladě dokladu č. 280100679 s datem uskutečnění zdanitelného plnění dne 14. 10. 2008 od společnosti E.P.I., Logic s.r.o. výdaj za provizi za zprostředkování zakázky hotelu Laguna v Brně Bystrci ve výši 96 000 Kč a odpočet DPH ve výši 18 240 Kč. Následně žalobce služby související se zprostředkovanou zakázkou fakturoval s datem uskutečnění zdanitelného plnění 7. 5. 2008, avšak samotné zprostředkování bylo doloženo dokladem s datem uskutečnění zdanitelného plnění 14. 10. 2008, což by znamenalo, že služba byla provedena dříve než samotné zprostředkování. Dále pak správce daně zjistil, že žalobce uplatnil v roce 2008 na základě faktury č. 280100755 s datem uskutečnění zdanitelného plnění 10. 11. 2008 výdaj ve výši 112 000 Kč a odpočet DPH ve výši 21 280 Kč od společnosti E.P.I., Logic s.r.o. za zprostředkování zakázky Výstavba bytového domu B2/B3 v Brně – Řečkovících, ulice Žilkova – Černohorská. Žalobce následně poskytnuté služby související se zprostředkovatelskou zakázkou fakturoval s datem uskutečnění zdanitelného plnění 28. 4. 2008. Na základě těchto rozporů vznikly správci daně pochybnosti ohledně vynaložených výdajů 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.

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 pana Ing. J. K., který uvedl, že společnost žalobce nezná a že se zástupci žalobce nejednal, a pana I. S., který sice uvedl, že mu společnost E.P.I. Logic, s.r.o. ani kontakty s ní nic neříkají. Z obsahu svědeckých výpovědí, tak nebylo lze dovodit, žalobcem tvrzené zprostředkování zakázky firmou E.P.I. Logic, s.r.o. Ve vztahu k výdaji ve výši 112 000 Kč správce daně

dožádal místně příslušného správce daně firmy TAKEOVER s.r.o., aby prověřil, zda tato firma byla ve věci zprostředkování zakázky kontaktována společností E.P.I. Logic, s.r.o.. Dne 6. 11. 2009 provedl správce daně svědeckou výpověď s jednatelem firmy TAKEOVER s.r.o. panem V., ze které vyplynulo, že si nevzpomíná, kdo volal ohledně zkontaktování, pouze uvedl, že žalobce zná.

O průkaznosti zprostředkování ve vztahu k hodnocení svědecké výpovědi pana V. se soud přiklonil k názoru žalovaného, jakož i správce daně, že tato není vzhledem ke svojí neurčitosti schopna hodnověrně doložit uskutečnění zprostředkování. V této souvislosti soud odkazuje na hodnocení výpovědi svědka V. uvedené ve čtvrtém odstavci na str. 7 žalobou napadeného rozhodnutí, s nímž se ztotožňuje. S ohledem na tuto skutečnost nelze souhlasit s tvrzením žalobce, že došlo k přechodu důkazního břemen na správce daně.

Soud je toho názoru, že již pouze na základě výše uvedených skutečností unesl správce daně důkazní břemeno dle § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků, tj. zpochybnil věrohodnost daňového dokladu, na jehož základě stěžovatel uplatnil daňově uznatelný výdaj neboť rozhodující je faktický stav věci. Muselo 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, přičemž závěr žalovaného o neunesení důkazního břemene je správný.

Žalobce vycházel ze dvou mylných závěrů. Jednak, 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, neboť 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.

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 nejsou důvodné.

IV. c)

Ostatní namítaná porušení zákona o správě daní a poplatků

Dále žalobce namítal, že zpráva o daňové kontrole nesplňovala zákonné požadavky či požadavky plynoucí z rozhodnutí Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 121/2001.

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 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 žalovaný 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.

V.

Náklady řízení

Výrok o nákladech řízení má oporu v 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 účastníkovi řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

P o u ě 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 3.7.2013

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu