



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: **D. K.**, zast. JUDr. Radkem Forelem, advokátem se sídlem Masarykovo nám. 220, Napajedla, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobách proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Brně ze dne 13. 6. 2011, č. j. 7465/11-1102-703207, č. j. 7463/11-1102-703207, a č. j. 7464/11-1102-703207, ve věci daně z příjmů fyzických osob,

t a k t o :

- I. Věci vedené u Krajského soudu v Brně pod sp. zn. 30Af 122/2011, sp. zn. 30Af 123/2011 a sp. zn. 30Af 124/2011 **se s p o j u j í** ke společnému projednání a nadále budou vedeny pod sp. zn. **30Af 122/2011**.
- II. Žaloby **se z a m í t a j í**.
- III. Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.
- IV. Žalovanému **se n e p ř i z n á v á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

/a jejich spojení ke společnému projednání/

Žalobkyně se celkem třemi žalobami shodně podanými u Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“) dne 3.8.2011 domáhala zrušení shora specifikovaných rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně, jimiž byla zamítnuta jeho odvolání a potvrzeny dodatečné platební výměry Finančního úřadu ve Valašských Kloboukách (dále jen „správce daně“) ze dne 25. 11. 2010, č. j. 28839/10/306970706583, č. j. 28769/10/306970706583 a č. j. 28826/10/306970706583 (pozn. o odvoláních žalobce sice rozhodovalo Finanční ředitelství v Brně, které však bylo s účinností od 1. 1. 2013 zrušeno zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky; jeho působnost coby odvolacího orgánu přitom přešla na Odvolací finanční ředitelství, které je tedy v dané věci žalovaným správním orgánem).

Citovanými rozhodnutími – dodatečnými platebními výměry byla žalobkyni dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob:

- za zdaňovací období (kalendářní rok) **2006** ve výši 114.480 Kč a současně sděleno penále ve výši 22.896 Kč;
- za zdaňovací období (kalendářní rok) **2007** ve výši 113.532 Kč a současně sděleno penále ve výši 18.317 Kč;
- za zdaňovací období (kalendářní rok) **2008** ve výši 56.160 Kč a současně sděleno penále ve výši 11.232 Kč.

Správce daně přitom vycházel z výsledků daňové kontroly, kterou zahájil dne 27. 7. 2009 u žalobkyně, jenž v kontrolovaném zdaňovacím období (2006 až 2008) spolupracovala při podnikatelské činnosti s manželem K. K., který na žalobkyni rozděloval příjmy dosažené při podnikání a výdaje na jejich dosažení, zajištění a udržení poměrnou částí 50 %.

Podle těchto výsledků manžel žalobkyně do daňově účinných výdajů v kontrolovaném období zahrnul dle daňové evidence hotovostní výdaje související s úhradou faktur vystavených dodavatelem PhDr. R. S., bytem V. 333, K., DIČ CZ430318411, jejichž předmětem měla být dodávka stavebního řeziva a palet; tyto hotovostní výdaje však správce daně vyhodnotil jako neprokázané, neboť nebyly vyvráceny pochybnosti správce daně a nebylo prokázáno žádným způsobem, že dodávky stavebního řeziva a palet byly uskutečněny tak, jak bylo uvedeno na předložených fakturách, tj. fyzickou osobou PhDr. R. S., jako dodavatelem, který měl faktury vystavit a kterému mělo být za dodaný materiál zaplaceno.

Správce daně zjistil, že dodavatel PhDr. S. byl ode dne 9. 11. 2004 v konkurzním řízení, které nebylo do doby prováděné daňové kontroly ukončeno. Dále zjistil, že jmenovanému byla již v roce 2005 zrušena registrace k dani z přidané hodnoty (DPH), avšak na dokladech vystavených pro žalobce vystupuje stále jako plátce DPH i v letech 2006 až 2008. Na podkladě těchto zjištění správce daně získal pochybnosti o obchodních případech mezi manželem žalobkyně a PhDr. S. Manžel žalobkyně však v dané věci důkazní břemeno dle §

31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) neunesl a na výzvu správce daně nedoložil – kromě formálních dokladů (faktur a pokladních dokladů) – žádný důkaz, který by bylo možné osvědčit jako důkaz prokazující skutkový stav. Manžel žalobkyně tedy neprokázal, že předmětné částky související s úhradou faktur, na nichž je jako dodavatel uveden PhDr. S., jsou výdaji vynaloženými na dosažení, zajištění a udržení příjmů 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“). Proto mu správce daně dané výdaje neuznal, zvýšil základ daně za každé zdaňovací období a doměřil daň z příjmů shora uvedeným způsobem. Žalobkyně s manželem spolupracovala ve smyslu § 13 zákona o daních z příjmů, žádné důkazní prostředky nepředložila, pouze odkázala na důkazní prostředky předložené manželem.

Tento postup správce daně pak potvrdil i žalovaný a vydal tři rozhodnutí o zamítnutí odvolání žalobkyně, která proti těmto rozhodnutím podala tři samostatné žaloby, vedené u Krajského soudu v Brně pod sp. zn. 30 Af 122/2011, 30 Af 123/2011 a 30 Af 124/2011. Protože jde o žaloby, které spolu skutkově a právně souvisí a jednotlivé žalobní námítky (body) v těchto věcech jsou obsahově totožné, rozhodl krajský soud v souladu s ustanovením § 39 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), o spojení těchto věcí ke společnému projednání.

II. Obsah žalob

Žalobkyně považuje závěry správce daně potažmo žalovaného za nesprávné a nezákonné, neboť je nepochybné, že zboží – dřevo skutečně existovalo a bylo k dispozici žalobkyni; tato by bez dodaného dřeva nemohla vykonávat svoji podnikatelskou činnost. Žalobkyně však svoji podnikatelskou činnost vykonávala, dosáhla zisku a tento řádně zdanila. K prokázání nákupu dřeva přitom předložila faktury vystavené PhDr. S. a doklady jím podepsané, které prokazují provedení plateb za dodané dřevo. Zdůraznila, že jmenovaný nikdy nezpochybnil ani to, že by tyto doklady nevystavil a ani to, že by příjmové doklady za prodané dřevo podepsal. Pokud byl PhDr. S. vyslýchán jako svědek, pak ve věci pouze odmítl vypovídat, a to s poukazem na to, že by svojí výpovědí mohl způsobit trestní stíhání buď sobě nebo osobě blízké. Na základě toho tedy nelze dospět k závěru, že předložené doklady neprokazují dodávky dřeva od PhDr. S. a tedy, že platby za provedené dodávky nejsou výdaji k zajištění, dosažení a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 zákona o daních z příjmů.

Jiná situace by nepochybně nastala, pokud by PhDr. S. pravost dokladů či svých podpisů na dokladech zpochybňoval. Tato situace ovšem nenastala a jmenovaný pouze odmítl vypovídat jako svědek. Ostatně okolnost, že PhDr. S. jako svědek odmítl vypovídat, dle názoru žalobkyně svědčí svým způsobem o pravdivosti předložených dokladů, neboť v opačném případě by se jmenovaný vystavoval možnosti trestního stíhání, a to právě v rovině jeho odpovědnosti za neodvedení daně za platby, které obdržel za dodávky dřeva a také za to, že provozoval činnost, která vykazuje znaky podnikání i v době, kdy na něho byl prohlášen konkurz a tuto činnost vyvíjel bez vědomí a souhlasu správce konkurzní podstaty.

Správce daně, který provádí dokazování podle § 31 zákona o správě daní a poplatků a je povinen předložené důkazy vyhodnotit jednak každý samostatně a jednak ve všech souvislostech, proto měl dospět k jinému závěru, a to i s ohledem k důkazům, které si sám obstaral; zde žalobkyně odkázala zejména na šetření u společnosti Zemědělci Vlachovice s. r. o., konkrétně na jednání s jednatelem Ing. Š. a panem L., kteří potvrdili existenci dřeva i to, že dřevo bylo skládáno pomocí stroje Desta.

Dále žalobkyně poznamenala, že je-li jí vytýkáno, že snad nezachovala potřebnou míru opatrnosti v rámci své podnikatelské činnosti, ani tato výtky nemůže obstát. Vztahy mezi ní a PhDr. S. fungovaly prakticky od roku 1992, tedy ještě dříve než byl na jmenovaného prohlášen konkurz, přičemž obchodní vztahy probíhaly vždy stejným způsobem. Vytvořili se tak obchodní zvyklosti, které byly dodržovány a na kterých nebylo důvodu nic měnit, z čehož žalobkyně vycházela. Jedinou nedůsledností, jež jí lze vytknout, je to, že nezaregistrovala, že na PhDr. S. byl prohlášen konkurz.

V závěru pak připomněla, že neměla jiného dodavatele dřeva než PhDr. S., a proto pokud měl žalovaný, resp. správce daně za to, že žalobkyně neprokázala dodávky od jmenovaného, mohl výši nákladů, tj. množství, jakož i cenu, nakoupeného dřeva potřebného ke zpracování, prodeji a dosažení zisku žalobkyně, stanovit pomocí pomůcek nebo za pomoci porovnání činnosti obdobné firmy. Nic takového ovšem neučinil a pouze neuznal náklady na pořízení dřeva ze strany žalobkyně, která ho následně zpracovala a se ziskem prodala. Fakticky tedy vytvořil situaci, kdy žalobkyně dosáhla zisku, aniž by vynaložila jakékoli náklady na jeho zajištění, udržení a dosažení ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů.

S ohledem na vše výše uvedené žalobkyně navrhla, aby krajský soud vydal rozsudek, dle kterého se napadené rozhodnutí žalovaného zrušuje.

III. Vyjádření žalovaného

Žalovaný zopakoval skutkové okolnosti případu s tím, že svědecká výpověď správce daně konkurzní podstaty JUDr. Hromková neprokázala, že by v letech 2006 až 2008, tedy v době probíhajícího konkurzu PhDr. S., jmenovaný provozoval podnikatelskou činnost, dodal dřevní hmotu žalobkyni a obdržel od ní hotovostní platby na podkladě předložených pokladních dokladů. PhDr. S. a využil zákonné možnosti nevypovídat v dané věci a správci daně nepřísluší zkoumat důvody, pro které se tak stalo. Konstatoval proto pouze, že PhDr. S. nepotvrdil ani nevyvrátil uskutečnění předmětné dodávky dřeva – řeziva a palet žalobkyni.

Ačkoli dle doložené daňové evidence mělo dojít v průběhu let 2006 až 2008 k dodávkám dřevní hmoty v objemu přes 11 milionů Kč, žalobkyně nebyla schopna v jediném případě doložit či uvést jméno konkrétního řidiče, který dřevo vozil, název jediné firmy, která dřevo v takovém objemu v průběhu tří let dovážela, ani v jednom případě nevěděla, odkud se dřevo vozí nebo kde se vyrábějí palety. Obchodní objednávky v daném objemu dřevní hmoty měly probíhat od PhDr. S. zásadně a pouze telefonicky, přičemž ani k tomu nebyla žalobkyně schopna doložit jediný rozpis telefonních hovorů, kterým by své tvrzení prokázala. V této souvislosti správce daně ve snaze zajistit důkazní prostředky provedl sám místní šetření u společnosti Zemědělci Vlachovice s. r. o., která měla žalobkyni dřevo skládat. V rámci

šetření byla potvrzena existence dřevní hmoty a její manipulace strojem Desta. Nicméně nikdo z pracovníků předmětné společnosti nedokázal poskytnout bližší informace o původu dřeva, jména dopravní firmy či jejich řidičů. Bylo tedy na žalobkyni, aby prokázala faktické uskutečnění obchodního případu, tj. dodávky zboží a úhrady finančních prostředků, což se jí nepodařilo přesto, že jí stíhalo důkazní břemeno dle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků.

Proces dokazování uskutečněného výdaje ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů nelze postavit pouze na samotném zjištění, že účetní doklady formálně odpovídají požadavkům předpisů o účetnictví a daňové evidenci; toto neprokazuje, že deklarovaný výdaj byl skutečně příslušným daňovým subjektem vynaložen. Skutečnost, že z prodeje zboží bylo dosaženo příjmů, správce daně ani žalovaný nijak nezpochybnil, stejně jako vlastní existenci zboží – dřeva. Správce daně potažmo žalovaný zpochybnil a požadoval po žalobkyni prokázání toho, že předmětné zboží dodal PhDr. S. a že žalobkyně za dodávku tohoto zboží ve vztahu k jmenovanému dodavateli skutečně provedla úhradu ve výši, jakou uplatňuje v daňových výdajích. Toto se však žalobkyni nepodařilo prokázat, a proto žalovaný navrhl, aby krajský soud podané žaloby zamítl.

IV. Posouzení věci krajským soudem

Napadená rozhodnutí žalovaného krajský soud přezkoumal v řízení podle části třetí, hlavy II, dílu 1, § 65 a násl. s. ř. s. v mezích uplatněných žalobních bodů, ověřil přitom, zda rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (ex off), a vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodnutí žalovaného správního orgánu, přičemž dospěl k závěru, že žaloby nejsou důvodné.

Podstatou projednávaných věcí je posouzení postupu žalovaného, resp. správce daně ohledně žalobkyní uplatněných výdajů (nákladů) vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů podle § 24 zákona o daních z příjmů; konkrétně se jednalo o náklady deklarované jako výdaje v hotovosti vynaložené na pořízení, zpracování a dalšího prodeje palet a stavebního řeziva v letech 2006, 2007 a 2008 v celkové výši přes 11 milionů Kč, a tyto náklady na základě provedené daňové kontroly správce daně vyloučil ve všech třech zdaňovacích obdobích – kalendářního roku 2006, 2007 a 2008 z daňově uznatelných nákladů žalobkyně s tím, že žalobkyně neprokázala jejich faktické vynaložení tak, jak je deklarovala v předložených daňových dokladech.

V tomto směru je s odkazem na předložený spisový materiál podstatné konstatovat, že žalobkyní předložená daňová evidence – v rámci daňové kontroly – obsahovala faktury vystavené dodavatelem PhDr. R. S., V. 333, K., DIČ: 430318411 s předmětem fakturace – dodávka stavebního řeziva a palet. Na podkladě těchto faktur uplatnila žalobkyně do daňově účinných výdajů částku:

- 2 057 982, 50 Kč (+DPH 391 016, 67 Kč) za zdaňovací období (kalendářní rok) 2006,
- 4 073 299 Kč (+ DPH 773 926, 79 Kč) za zdaňovací období (kalendářní rok) 2007 a
- 3 433 811 Kč (+ DPH 654 323, 90 Kč) za zdaňovací období (kalendářní rok) 2008.

Správce daně však vyjádřil pochybnosti ohledně obchodních operací mezi žalobkyní a PhDr. S., jako deklarovaným dodavatelem, neboť tento byl v dané době v konkurzním řízení a byla mu zrušena registrace k DPH. V návaznosti na to učinil správce daně mj. dožádání u místně příslušného správce daně PhDr. S., a to u Finančního úřadu v Kyjově, ve kterém požadoval provedení svědecké výpovědi jmenovaného a správkyně konkurzní podstaty, kterou byla ustanovena JUDr. Alenka Hromková.

JUDr. Hromková dne 21. 9. 2009 do protokolu o ústním jednání, č. j. 73538/09/310932703816, uvedla, že jí není známo, že by úpadce – PhDr. S. od prohlášení konkurzu vyvíjel podnikatelskou činnost; tuto činnost navíc ani provozovat v době konkurzu bez jejího vědomí nesmí. V majetku úpadce nebylo v době prohlášení konkurzu evidováno žádné stavební řezivo. Výrobní a skladovací prostory, které úpadce vlastnil, bývalý mlýn Kyjov, Boršov, byl prodán v rámci prodeje majetku konkurzní podstaty kolem roku 2006. K předloženým fakturám, které měl PhDr. S. vystavit na dodávky stavebního řeziva a palet pro žalobkyni uvedla, že jí není známo a nikdy ji jmenovaný neinformoval, že by tyto faktury vystavoval a přijímal hotovostní platby. Dále uvedla, že registrace k DPH byla PhDr. S. zrušena, proto nebyla podávána daňová přiznání k DPH a od prohlášení konkurzu neprobíhala žádná podnikatelská činnost; z tohoto důvodu nevznikla povinnost podávat daňové přiznání k dani z příjmů.

Tato svědecká výpověď tedy neprokázala uskutečnění dodávek dřevní hmoty a hotovostní platby dle žalobkyní předložených dokladů. Stejně tak jako vyjádření PhDr. S., který dne 29. 10. 2009 do protokolu o ústním jednání, č. j. 79994/09/310932703816, uvedl, že z důvodu svého zdravotního stavu a nebezpečí trestního stíhání vůči své osobě odmítá vypovídat.

V této souvislosti správce daně vyzval manžela žalobkyně výzvou, vydanou dle § 16 odst. 2 písm. c) a e) a § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, mj. k prokázání a doložení toho, že byly dodávky stavebního řeziva a palet uskutečněny podle přijatých faktur a že za tyto dodávky byly PhDr. S. uhrazeny hotovostní platby podle předložených dokladů.

K tomu se manžel žalobkyně vyjádřil tak, že objednávky stavebního materiálu a řeziva u PhDr. S. prováděl telefonicky, např. týden dopředu, dopravu ve všech případech zajišťoval PhDr. S. Jména řidičů neznal, ani nebyl schopen doložit SPZ kamiónů. Taktéž původ dřeva neznal a při jeho dodání (dovozu) si zkontroloval a poznačil množství, které si potom s PhDr. S. odsouhlasili při placení, kdy byla manželem žalobkyně také předána faktura a dodací list. Peníze za dodávky dřeva si předávali převážně v rodinném domku žalobce ve Vlachovicích, popř. někdy v Kyjově na autobusovém nádraží (v autě). Závěrem zmínil, že jeho zaměstnanci jsou schopni dosvědčit vykládku stavebního materiálu a řeziva, ale nejsou schopni potvrdit, od koho dřevo pochází.

Obdobné skutečnosti pak potvrdil a doplnil manžel žalobkyně i při svém výslechu dne 1. 4. 2010, kdy byl vyslýchán jako svědek správcem daně v rámci daňového řízení vedeného u PhDr. S. Poukázal na to, že nemůže doložit výpisy z telefonních hovorů, neboť je nemá s telefonní společností dojednány. Dále uvedl, že nebyly žádné reklamace dodaného materiálu, peníze byly předávány v hotovosti společně s doklady; předání peněz nebyl nikdo

přítomen, pouze někdy žalobkyně; dopravu zajišťoval výhradě PhDr. S. K registraci jmenovaného jako plátce DPH poznamenal, že toto ho vůbec nenapadlo ověřovat.

Na základě toho správce daně konstatoval, že nepochybuje o existenci dřeva – řeziva a palet. Nicméně bližší informace o původu dřeva, dopravní firmě či jejich řidičů nezjistil ani v rámci místního šetření u společnosti Zemědělcí Vlachovice s. r. o. provedeného dne 15. 7. 2010, jak vyplývá z protokolů o ústním jednání č. j. 20227/10/306930705344, a č. j. 20228/10/306930705344. V rámci tohoto místního šetření byla potvrzena pouze existence dřeva, včetně manipulace s ním pomocí stroje Desta. Správce daně proto uzavřel, že manžel žalobkyně ani žalobkyně (jakožto osoba spolupracující při podnikatelské činnosti se svým manželem ve smyslu § 13 zákona o daních z příjmů) nesplnili podmínky podle § 24 zákona o daních z příjmů, protože neprokázali, že předmětné výdaje skutečně vynaložili tak, jak je deklaroval na předložených dokladech, tj. že dřevo dodal PhDr. S., kterému za to byly vyplaceny výše uvedené částky.

S tímto závěrem dle názoru krajského soudu nelze nesouhlasit, neboť ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů se za výdaje, které je možno odečíst od příjmů pro stanovení základu daně, považují pouze výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů; za takové výdaje lze přitom uznat pouze výdaje poplatníkem prokázané, což se však v daném případě nestalo.

K prokazování a vůbec vedení daňového řízení a rozložení důkazního břemene je třeba předeslat, že každý poplatník – daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní, jak je zřejmé z ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků. Dle tohoto ustanovení totiž 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.

Povinnost tvrzení i břemeno důkazní ohledně existence a výše vynaloženého výdaje i jeho účelu tedy nese poplatník – daňový subjekt, který svá tvrzení prokazuje především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy, jak vyplývá z judikatury Nejvyššího správního soudu, viz např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS.

Prokazování uskutečnění daňově uznatelného výdaje je tedy primárně záležitostí dokladovou (účetní či evidenční) a daňový subjekt své důkazní břemeno unese, předloží-li správci daně doklady splňující požadavky stanovené zákonem a dále pokud údaje na dokladech uvedené odpovídají zjištěnému skutkovému stavu. V tomto směru správce daně může vyjádřit pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti předloženého účetnictví či daňové evidence. V daném případě správce daně tyto pochybnosti měl a prokázal jejich důvodnost, pokud identifikoval konkrétní skutečnosti, na základě nichž své pochybnosti získal (viz výše).

Za této situace tedy bylo na manželovi žalobkyně a žalobkyni, aby prokázali soulad své daňové evidence se skutečností, tj. aby setrvali na svých původních tvrzeních a doložili, že přes vzniklé pochyby je evidence průkazná, nebo aby naopak korigovali svá původní tvrzení,

nabídli tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu daňové evidence se skutečností, a tato svá tvrzení náležitě prokázali. Jmenovaní setrvali na svých původních tvrzeních, avšak faktické vynaložení výdajů, které byly správcem daně zpochybněny, nijak neprokázali. Důkazní břemeno dle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků přitom spočívalo na manželovi žalobkyně a žalobkyni a bylo na nich, zda ho unesou či nikoli.

Nelze přitom říci, že by se jednalo o případ, který judikatura (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006-142) označuje jako nepřipustně extenzivní výklad důkazního břemene daňového subjektu, kdy je požadováno prokázání skutečností souvisejících s obchodními případy, jichž se daňový subjekt neúčastnil, či skutečností souvisejících s nekontaktností smluvních partnerů apod. O nic takového zde nešlo, přesto žalobkyně neunesla své důkazní břemeno, neboť nevyvrátila pochybnosti správce daně ohledně otázky původu zboží a otázky výdajů na jeho pořízení. Správkyně konkurzní podstaty JUDr. Hromková v podstatě potvrdila pochybnosti správce daně. PhDr. S. tyto pochybnosti sice nepotvrdil, ale ani nevyvrátil, neboť odmítl vypovídat jako svědek. Úvaha žalobkyně, že tím PhDr. S. de facto připustil pravdivost předložených dokladů, je přitom spekulací ničím nepodloženou, neudržitelnou a v důsledku nepoužitelnou.

Žalobkyně tedy neprokázala, od koho nabyla dřevní hmotu a jakou částku za ni zaplatila, přičemž tyto informace nebylo v daném případě možno získat ani aktivitou správce daně; ten sice provedl místní šetření u společnosti Zemědělci Vlachovice, s. r. o., avšak ve vztahu ke zpochybněným skutečnostem bez bližšího výsledku.

V rámci dokazování manžel žalobkyně ani žalobkyně neuvedli nic, co by zvrátilo pochybnosti správce daně, neoznačili žádné konkrétní důkazy, které by bylo nutno provést. Nebylo proto možné uznat vykázané výdaje jako výdaje dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, a to i když nebyla sporná existence zboží a jeho následný prodej, včetně vytvořeného zisku. Samotná existence zboží – dřeva totiž ještě nic nevypovídá o tom, od koho bylo získáno a za jakou cenu; toto byly dvě zásadní pochybnosti správce daně, ke kterým měla žalobkyně důkazní břemeno, které neunesla.

Pokud přitom poukazovala žalobkyně na obchodní zvyklosti, které s PhDr. S. dodržovala, konstatuje krajský soud, že tyto nemohou na shora uvedených závěrech nic změnit. Obchodní praxe, kterou si mezi sebou strany zavedly a kterou dodržovaly, neznamená, že manžel žalobkyně a žalobkyně nemohli zjistit z veřejně dostupných zdrojů, že PhDr. S. není registrován jako plátce DPH a že na jeho majetek byl prohlášen konkurz. Jde o informace veřejně dostupné a to, zda se k nim daňový subjekt dostane, je výlučně věcí jeho rozhodnutí, zahrnujícího v sobě i míru, v níž je ochoten snášet riziko z případných skutkových omylů v těchto otázkách. To znamená, že pokud si žalobkyně nezjistila předmětné informace (byť i s ohledem na zavedené obchodní zvyklosti), nesla tím zvýšené riziko při dokazování týkajícího se obchodních případů uzavřených s PhDr. S. Je totiž věcí podnikatelského subjektu, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních kontraktů se v rámci možností snažil dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů.

Co se týče námitky žalobkyně, že správce daně pochybil, pokud doměřil daň na základě dokazování, a nikoli pomocí pomůcek, konstatuje krajský soud následující.

Konstrukce způsobu stanovení daňové povinnosti je podle § 31 zákona o správě daní a poplatků založena na zásadě, že prioritu má určení daně dokazováním. Výše daně se tak v zásadě určuje dokazováním. Jak již bylo vyjádřeno výše, je povinností daňového subjektu prokázat 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 zákona o správě daní a poplatků). To znamená, že důkazní břemeno v tomto rozsahu spočívá na daňovém subjektu a ten je odpovědný za to, že jím předložené důkazní prostředky jeho tvrzení prokazují. Teprve v případě, že nastane taková absence důkazních prostředků, že daň již za pomoci důkazů stanovit nelze, nastupuje v pořadí druhý způsob stanovení daně, a to užití pomůcek.

Zákonné podmínky pro použití stanovení daně podle pomůcek jsou vyjádřeny v ustanovení § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků tak, že nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, takže zde není možno daňovou povinnost stanovit dokazováním podle odstavců 1 až 4, je správce daně oprávněn stanovit daňovou povinnost za použití pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará bez součinnosti s daňovým subjektem. Dospěje-li tedy správce daně k závěru, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno a daň nelze dokazováním stanovit, je jeho povinností stanovit daň v pořadí dalším, „kontumačním“ způsobem (kvalifikovaným odhadem), tedy podle pomůcek. V takovém případě je pak při vyměření daně vázán ustanovením § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků a je povinen stanovit jak základ daně, tak i daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si opatřil, a přihlídnout také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly za řízení uplatněny.

Aplikace § 46 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků je však v případě daně stanovené na základě dokazování pojmově vyloučena a je evidentní, že žalobkyně se svojí námitkou snaží dosáhnout toho, aby byl nějakým způsobem zohledněn fakt, že zboží reálně existovalo a pokud je prodala, musela je i nějakým způsobem nabýt (s čímž by měly být spojeny náklady). To ostatně plyne i ze samotné žaloby, v níž žalobkyně dovozuje, že žalovaný, resp. správce daně fakticky nastolil situace, kdy žalobkyně dosáhla zisku, aniž by vynaložila jakékoli výdaje ve smyslu § 24 zákona o daních z příjmů. O takový případ se ovšem v posuzované věci nejedná, neboť ze zprávy o daňové kontrole vyplývá, že správce daně měl k dispozici daňovou evidenci, u níž sice byla průkaznost ve vztahu k výdajům vyvrácena, avšak v rozsahu, který v žádném zdaňovacím období nepřekročil 50 % vykázaných výdajů (bez DPH) v daňové evidenci. Nešlo tedy o nemožnost použití předložené daňové evidence jako celku (nebo její podstatné části) a nebyly tudíž ani splněny podmínky pro stanovení daňové povinnosti za pomoci pomůcek podle § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků.

Ze samotné skutečnosti neprokázání faktického vynaložení některých deklarovaných nákladů nelze bez dalšího dovozovat nemožnost stanovení daně dokazováním. Neprokázání daňové uznatelnosti konkrétních výdajů samo o sobě ještě není způsobilé zpochybnit účetnictví, resp. daňovou evidenci jako celek a nemožnost stanovit daň dokazováním. Jinak

řečeno, žalobkyně v projednávané věci sice nesplnila některé ze svých důkazních povinností, nicméně nelze zároveň říci, že bez této součinnosti nebylo možno stanovit daň dokazováním. Ke stanovení daně za použití pomůcek tedy v daném případě nebyl dán zákonný důvod a daň mohla být stanovena prostřednictvím dokazování, samozřejmě i s přihlédnutím k tomu, že žalobkyně vynaložení některých z jím deklarovaných nákladů neprokázala.

Neprokázal-li daňový subjekt, od koho nabyl zboží a jakou částku za ně zaplatil a v konkrétním případě nebylo možno tyto informace získat ani aktivitou správce daně, nejedná se o daňově uznatelné výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Uvedené platí i tehdy, pokud existence zboží a jeho následný prodej, včetně výše takto vytvořeného zisku, nejsou sporné. Za této situace, nejsou-li splněny podmínky přechodu na daňové pomůcky, správci daně nic nebrání v tom, aby příjmy z prodeje tohoto zboží považoval za daňově uznatelné, zatímco daňovým subjektem deklarované (avšak neprokázané) výdaje za jeho pořízení nikoliv; shodně srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2010, č. j. 2 Afs 32/2008-116.

VII. Shrnutí a závěr

S ohledem na vše výše uvedené lze shrnout, že žalovaný, resp. správce daně v rámci daňové kontroly zpochybnil tvrzení žalobkyně týkající se dodavatele zboží (dřeva) a jeho ceny; žalobkyně přitom podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků tížilo důkazní břemeno, které se jí přes součinnost správce daně nepodařilo unést a zpochybněné skutečnosti prokázat. Současně pak nebyly splněny podmínky pro stanovení daňové povinnosti pomocí pomůcek podle § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků.

Za této situace tedy krajský soud aproboval závěry v napadených rozhodnutích žalovaného, který neuznal deklarované náklady na pořízení daného zboží (dřeva) jako náklady daňově účinné dle § 24 odst. zákona o daních z příjmů. Podané žaloby proto v souladu s ustanovením § 78 odst. 7 s. ř. s. jako nedůvodné zamítl.

VIII. Náklady řízení

O náhradě nákladů řízení krajský soud rozhodl podle § 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. Žalobkyně ve věci úspěch neměla (žaloby byly jako nedůvodné zamítnuty) a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní agendy 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 17.5.2013

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu