



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: **K. 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. 7461/11-1102-703207, č. j. 7462/11-1102-703207, a č. j. 7460/11-1102-703207, ve věci daně z příjmů fyzických osob,

t a k t o :

- I. Věci vedené u Krajského soudu v Brně pod sp. zn. 30Af 118/2011, sp. zn. 30Af 119/2011 a sp. zn. 30Af 120/2011 **se s p o j u j í** ke společnému projednání a nadále budou vedeny pod sp. zn. **30Af 118/2011**.
- 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/

Žalobce se celkem třemi žalobami shodně podanými u Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“) dne 27. 7. 2011 domáhal 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. 28767/10/306970706583, č. j. 28794/10/306970706583 a č. j. 28804/10/306970706583 (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).

Citovaným rozhodnutím – dodatečným platebním výměrem – správce daně:

- č. j. 28767/10/306970706583, byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období (kalendářní rok) **2006** ve výši 447 820 Kč a současně sděleno penále ve výši 89 564 Kč (tento platební výměr byl potvrzen rozhodnutím žalovaného, č. j. 7460/11-1102-703207, které bylo napadeno žalobou vedenou pod sp. zn. **30Af 120/2011**);
- č. j. 28794/10/306970706583, byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období (kalendářní rok) **2007** ve výši 867 740 Kč a současně sděleno penále ve výši 173 548 Kč (tento platební výměr byl potvrzen rozhodnutím žalovaného, č. j. 7461/11-1102-703207, které bylo napadeno žalobou vedenou pod sp. zn. **30Af 118/2011**);
- č. j. 28804/10/306970706583, byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období (kalendářní rok) **2008** ve výši 574 590 Kč a současně sděleno penále ve výši 114 918 Kč (tento platební výměr byl potvrzen rozhodnutím žalovaného, č. j. 7462/11-1102-703207, které bylo napadeno žalobou vedenou pod sp. zn. **30Af 119/2011**).

Správce daně přitom vycházel z výsledků daňové kontroly, kterou provedl ve dnech 27. 7. 2009 až 11. 6. 2010 u žalobce, jenž v kontrolovaném zdaňovacím období (2006 až 2008) provozoval podnikatelskou činnost na základě živnostenského listu, č. j. ŽÚ-VK-L/78/95/F – drobná dřevovýroba /bedničky, hůlky, obaly/, a to jako osoba spolupracující s manželkou D. K., přičemž podíl na příjmech a výdajích činil 50 % pro každou spolupracující osobu.

Podle těchto výsledků žalobce 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 žalobce nevyvrátil pochybnosti správce daně a neprokázal 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 zapláceno.

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 žalobcem a PhDr. S. Žalobce 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. Žalobce 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.

Tento postup správce daně pak potvrdil i žalovaný a vydal tři rozhodnutí o zamítnutí odvolání žalobce, který proti těmto rozhodnutím podal tři samostatné žaloby. 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

Žalobce považoval závěry správce daně potažmo žalovaného za nesprávné a nezákonné, neboť je nepochybné, že zboží – dřevo skutečně existovalo a bylo k dispozici žalobci; ten by bez dodaného dřeva nemohl vykonávat svoji podnikatelskou činnost. Žalobce však svoji podnikatelskou činnost vykonával, dosáhl zisku a tento řádně zdanil. K prokázání nákupu dřeva přitom předložil faktury vystavené PhDr. S. a doklady jím podepsané, které prokazují provedení plateb za dodané dřevo. Zdůraznil, 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 žalobce 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 správkyně 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 žalobce odkázal zejména na šetření u společnosti Zemědělcí 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 žalobce poznamenal, že je-li mu vytýkáno, že snad nezachoval potřebnou míru opatrnosti v rámci své podnikatelské činnosti, ani tato výtka nemůže obstát. Vztahy mezi ním 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 dle žalobce obchodní zvyklosti, které byly dodržovány a na kterých nebylo důvodu nic měnit, z čehož žalobce vycházel. Jedinou nedůsledností, jež mu lze vytknout, je to, že nezaregistroval, že na PhDr. S. byl prohlášen konkurz.

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

S ohledem na vše výše uvedené žalobce navrhl, 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 správkyně 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 žalobci a obdržel od něho hotovostní platby na podkladě předložených pokladních dokladů. PhDr. S. 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 žalobci.

Ačkoli dle doložené daňové evidence mělo dojít v průběhu let 2006 až 2008 k dodávkám dřevní hmoty v objemu přes 11 milionů Kč, žalobce nebyl schopen 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 nevěděl, 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 nebyl žalobce schopen doložit jediný rozpis telefonních hovorů, kterým by své tvrzení prokázal. V této souvislosti správce daně ve snaze zajistit důkazní prostředky provedl sám místní šetření u společnosti Zemědělců Vlachovice s. r. o., která měla žalobci 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 žalobci, aby prokázal faktické uskutečnění obchodního případu, tj. dodávky zboží a úhrady finančních prostředků, což se mu nepodařilo přesto, že ho 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 – žalobcem 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 žalobci prokázání toho, že žalobci předmětné zboží dodal PhDr. S. a že žalobce za dodávku tohoto zboží ve vztahu k jmenovanému dodavateli skutečně provedl úhradu ve výši, jakou uplatňuje v daňových výdajích. Toto se však žalobci 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 offio), 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 žalobcem 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 žalobce s tím, že žalobce neprokázal jejich faktické vynaložení tak, jak je deklaroval v předložených daňových dokladech.

V tomto směru je s odkazem na předložený spisový materiál podstatné konstatovat, že žalobcem 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 uplatnil žalobce 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 žalobcem 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 žalobce 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 žalobcem 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 žalobce výzvou ze dne 20. 11. 2009, č. j. 29288/09/306930701562, 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, zda byly dodávky stavebního řeziva a palet dle doložených faktur uskutečněny, jakým způsobem a kdo zajišťoval, realizoval a hradil dopravu stavebního řeziva a palet při dodání do místa podnikání žalobce, jak probíhaly hotovostní úhrady za dodané řezivo a palety atd.

K tomu se žalobce vyjádřil dne 2. 12. 2009 do protokolu o ústním jednání, č. j. 30218/09/306930701562, v němž uvedl, že objednávky stavebního materiálu a řeziva u PhDr. S. prováděl telefonicky, např. týden dopředu, dopravu ve všech případech zajišťoval PhDr. S. Jména řidičů žalobce 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 žalobci 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 žalobce i při svém výsledku 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 manželka žalobce; dopravu zajišťoval výhradě PhDr. S. K registraci jmenovaného jako plátce DPH žalobce 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 Zemědělci 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 žalobce nesplnil podmínky podle § 24 zákona o daních z příjmů, protože neprokázal, že předmětné výdaje skutečně vynaložil 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 žalobci, aby prokázal soulad své daňové evidence se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby je jeho evidence průkazná, nebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu daňové evidence se skutečností, a tato svá tvrzení náležitě prokázal. Žalobce setrval na svých původních tvrzeních, avšak faktické vynaložení výdajů, které byly správcem daně zpochybněny, nijak neprokázal. Důkazní břemeno dle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků přitom spočívalo na žalobci a bylo na něm, zda ho unese či nikoli.

Nelze přitom říci, že by se jednalo o případ, který judikatura (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2017, 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 žalobce neunesl své důkazní břemeno, neboť nevyvrátil 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 žalobce, že tím PhDr. S. de facto připustil pravdivost předložených dokladů, je přitom spekulací ničím nepodloženou, neudržitelnou a v důsledku nepoužitelnou.

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

V rámci dokazování žalobce neuvedl nic, co by zvrátilo pochybnosti správce daně, neoznačil žádné konkrétní důkazy, které by bylo nutno provést. Nebylo proto možné uznat žalobcem 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 měl žalobce důkazní břemeno, které neunesl.

Pokud přitom poukazoval žalobce na obchodní zvyklosti, které s PhDr. S. dodržoval, 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 žalobce nemohl 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 žalobce nezjistil předmětné informace (byť i s ohledem na zavedené obchodní zvyklosti), nesl 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 žalobce, 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 stanovení na základě dokazování pojmově vyloučena a je evidentní, že žalobce se svojí námitkou snaží dosáhnout toho, aby byl nějakým způsobem zohledněn fakt, že zboží reálně existovalo a pokud je prodal, musel je i nějakým způsobem nabýt (s čímž by měly být spojeny náklady). To ostatně plyne i ze samotné žaloby, v níž žalobce dovozuje, že žalovaný, resp. správce daně fakticky nastolil situace, kdy žalobce dosáhl zisku, aniž by vynaložil 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 žalobce, 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 ze žalobcem 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, žalobce v projednávané věci sice nesplnil některé ze svých důkazních povinností, nicméně nelze zároveň říci, že bez této jeho 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 žalobce vynaložení některých z jím deklarovaných nákladů neprokázal.

Neprokázal-li daňový subjekt, od koho nabyt 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 žalobce týkající se dodavatele zboží (dřeva) a jeho ceny; žalobce přitom podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků tížilo důkazní břemeno, které se mu 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 žalobcem 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. Žalobce ve věci úspěch neměl (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 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 29.4.2013

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu