



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Zuzany Bystřické a soudců Mgr. Petra Pospíšila a JUDr. Kateřiny Mrázové, Ph.D., v právní věci žalobkyně **Z. Č.**, zastoupené Mgr. Ludkem Růžičkou, advokátem se sídlem Brno, Havlišova 15, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem Brno, nám. Svobody 4, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 1. 2009, č. j. 450/09-1102-703207,

t a k t o :

- I. Žaloba **s e z a m í t á .**
- II. Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **s e 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

[1] V záhlaví označeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 12. 5. 2008, č. j. 143323/08/303912/7801, jímž jí Finanční úřad ve Zlíně (dále též „správce daně“) dodatečně vyměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006 ve výši 1 461 776 Kč.

[2] Jak plyne z odůvodnění rozhodnutí žalovaného, správce daně provedenou kontrolou daně z příjmů fyzických osob za rok 2006 zjistil, že v daňové evidenci žalobkyně tvořily převážnou část výdajů hotovostní nákupy od dodavatele Maso - Třebovle s. r. o. V období leden až březen 2006 žalobkyně deklarovala předloženými fakturami nákupy zboží v celkové hodnotě 4 518 349 Kč. K těmto nákupům nebyly předloženy žádné doklady prokazující

úhradu fakturovaných dodávek masa. Správce daně vyzval žalobkyni výzvou ze dne 27. 8. 2007, č. j. 195552/07/303936/5637, aby prokázala a doložila, že na základě přijatých faktur hotovost uhradila a zboží od dodavatele převzala. V odpovědi na výzvu správce daně žalobkyně uvedla, že uvedené faktury zaplatila a následně převzaté zboží prodala, tržby za maso jsou obsaženy v příjmech, z čehož plyne, že nemohla prodat to, co nenakoupila.

[3] Správce daně podle § 5 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, ověřoval u místně příslušného správce daně společnosti Maso - Třebovle s. r. o. uskutečnění obchodních případů. Z jeho odpovědi vznikly pochybnosti o tom, že žalobkyně nakupovala zboží u této společnosti. Dožádaný správce daně posléze provedl výslech jednatele této společnosti, jehož se žalobkyně přes uvědomění nezúčastnila. Z této svědecké výpovědi vyšlo najevo, že společnost předložené faktury nevystavila, používané razítko je odlišné, podpis nesouhlasí s žádným podpisem osob ze společnosti oprávněných za ni jednat, na předložených fakturách chybí veterinární číslo, společnost tyto faktury ve svém účetnictví nemá a nikdy je nevystavila, se žalobkyní společnost nikdy neobchodovala a navíc se zabývá prodejem jiného zboží, než toho, které je uvedeno na předložených fakturách.

[4] Na základě této výpovědi byla žalobkyně dne 10. 3. 2008 (č. j. 67779/08/303936/5637) vyzvána dle § 16 a § 31 zákona o správě daní a poplatků k prokázání skutečnosti, že zboží uvedené na fakturách bylo skutečně dodáno, kým konkrétně bylo dovezeno a komu byla uhrazena hotovostní platba a v jaké přesné výši. V písemné odpovědi žalobkyně uvedla, že uvedené faktury platila hotově, dodavatelem byla společnost Maso - Třebovle s. r. o., faktury obdržela od řidiče, a pokud dodavatel doklady neuvádí ve svém účetnictví, nelze jí to přičítat k tíži. Na podkladě těchto skutečností, zejména že žalobkyně neprokázala dodání fakturovaného zboží dodavatelem uvedeným na fakturách a hotovostní úhradu právě tomuto dodavateli, správce daně vydal dodatečný platební výměr.

[5] K odvolacím námitkám žalobkyně žalovaný poukázal na § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků a na skutečnost, že důkazní břemeno leží na žalobkyni. Bylo tedy na ní, aby v daňovém řízení prokázala reálnou existenci daňově uznatelných výdajů. Ze strany žalobkyně však, kromě formálních dokladů, nebyly předloženy žádné důkazní prostředky, kterými by prokázala, od koho konkrétně nakoupila zboží (maso), kdo je dovážel, kdo vystavoval a předával doklady, komu předávala platby v hotovosti. Pro uznání výdajů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, nestačí doložení formálních dokladů, ale je povinností daňového subjektu prokázat jejich skutečnou realizaci. Je totiž technicky možné vyhotovit jakýkoliv doklad znějící na určité plnění, aniž by takové plnění bylo skutečně poskytnuto. Skutečnou realizaci žalobkyně neprokázala, naopak bylo prokázáno, že společnost uvedená na fakturách se žalobkyní nikdy neobchodovala, nedodala deklarované zboží, nevystavila žádné doklady a nepřevzala hotovostní platby.

[6] Názor žalobkyně, že pokud by zboží nenakoupila, nemohla by ho ani dále prodat, by dle žalovaného mohl vést k závěru, že pokud daňový subjekt dosáhne zdanitelného příjmu, pak k němu musí vždy a v každém případě existovat adekvátní daňový výdaj. V obchodních vztazích však dochází i k takovým situacím, že daňový subjekt prodá zboží, jehož výdaj za nákup je sice formálně doložen, avšak v rámci dokazování jsou zjištěny skutečnosti, které uskutečnění takového výdaje zpochybňují. Pokud by správce daně nepožadoval prokázání takového formálně doloženého výdaje, mohl by akceptovat i nelegální způsoby nabytí zboží. Správce daně nezpochybnil skutečnost, že z prodeje zboží bylo dosaženo příjmů, nebyla zpochybněna ani existence zboží, správce daně zpochybnil a požadoval po žalobkyni

prokázat, že toto zboží bylo dodáno právě dodavatelem deklarovaným na fakturách, a že skutečně provedla úhradu za dodávku zboží tomuto dodavateli v té výši, jakou uplatňuje do daňových výdajů. Žalovaný na závěr konstatoval, že žalobkyně neprojevila náležitou míru opatrnosti, neboť svým chováním, kdy si nezjistila totožnost jednajících osob a jejich způsobilost zavazovat svým jednáním jiné osoby, převzala na sebe riziko, že nebude moci splnit svou povinnost nést důkazní břemeno.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

[7] Proti tomuto rozhodnutí žalobkyně podala žalobu. Namítla, že správce daně u ní dne 29. 6. 2007 zahájil daňovou kontrolu, aniž by existovalo konkrétními skutečnostmi podložené podezření, že konkrétně žalobkyně zřejmě svoji daňovou povinnost nesplnila, nebo splnila v menší míře, než by měla. Tato okolnost nejen, že nevyplývá z protokolu o zahájení kontroly, ale nebyla žalobkyni jakkoliv sdělena. Daňová kontrola tak byla zahájena nezákonně a následné doměření daně správce daně učinil na základě nezákonného důkazu. Správní orgány obou stupňů postupovaly v rozporu s § 2 odst. 1, § 16 zákona o správě daní a poplatků, čl. 2 odst. 2 a 11 odst. 1 Listiny základních práv a svobod a čl. 4 Ústavy České republiky. V této souvislosti žalobkyně poukázala na nález Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07.

[8] Rozhodnutí též bylo vydáno na podkladě nedostatečně zjištěného skutkového stavu. Správce daně prováděl nedostatečné dokazování, žalobkyně nebyla řádně vyzvána k prokázání rozhodných skutečností. O tom, že zboží bylo nakoupeno a zapláceno deklarovanému dodavateli, svědčí ve spise založené faktury a úhrady v hotovosti, správní orgán tedy také nesprávně hodnotil shromážděné důkazy. Je v rozporu se zásadami formální logiky, aby správní orgán došel k závěru, že žalobkyně žádný výdaj na dosažení, zajištění a udržení příjmů nevynaložila, a na druhé straně přitom kumulovala příjmy. Zvláště když nebylo prokázáno, že by se jednalo o „fiktivní obchod“. Rozhodnutí tedy bylo vydáno v rozporu s § 2 odst. 3, § 31 odst. 2, 4 a 9 zákona o správě daní a poplatků. Okolnost, že dodavatel tyto doklady neeviduje, nelze přičítat k tíži žalobkyně. Přitom aby mohla žalobkyně nějaké zpracované zboží prodat, musela by je také někde nakoupit. Tuto okolnost správní orgány ignorovaly.

[9] Správní orgány neuznaly výdaje žalobkyni proto, že neprokázala dodání fakturovaného zboží uváděným dodavatelem a uhrazení hotovosti tomuto dodavateli. Dle zákona by však žalobkyně neměla prokazovat, že zboží bylo dodáno právě tímto dodavatelem, ale to, zda jí vynaložené finanční prostředky byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení příjmů.

[10] Správní orgány dále zásadně pochybily, pokud stanovily daň dokazováním a nikoliv pomůckami. Správní orgány neuznaly dotčené výdaje ve výši 4 518 349 Kč, nebylo však ani prokázáno, že by se jednalo o fiktivní plnění. Aby mohla žalobkyně nějaké zboží zpracovat, musela je také někde nakoupit. Žalovaným neuznané výdaje přitom tvořily podstatnou část výdajů žalobkyně, jejich neuznání tak zásadním způsobem ovlivnilo určení základu daně a daň. Bylo tedy namístě stanovit daň za použití pomůcek, neboť správce daně měl na jedné straně pochyby o výši skutečně vynaložených výdajů a skutečném dodavateli a na straně druhé si musel být vědom toho, že nějaké prostředky žalobkyně k nákupu zboží vynaložila. Důsledkem stanovení daně dokazováním je, že žalobkyni nebyly uznány žádné náklady. Pokud by byla stanovena daň pomocí pomůcek, byly by její výdaje stanoveny v určité fiktivní výši, nikoliv ve výši nulové. Nesprávně zvoleným způsobem stanovení daně došlo k porušení

§ 2 odst. 1, 3 zákona o správě daní a poplatků a rovněž k zásahu do rovného postavení daňových subjektů před zákonem.

[11] Žalobkyně též obecně poukázala na porušení jejího práva plynoucího z § 16 odst. 4 písm. e) zákona o správě daní a poplatků.

[12] Nesprávný je též závěr, že výdaje žalobkyně za odběr elektrické energie a za telefonní hovory nejsou výdaji na dosažení, zajištění a udržení příjmů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Tato otázka sice nebyla předmětem odvolacího řízení, nicméně posouzení těchto okolností je pro žalobkyni relevantní. Pokud by totiž bylo dokazování prováděno řádně, měl možnost správce daně provést dožádání na provozovatele mobilní telefonní sítě nebo dodavatele elektrické energie.

[13] Na základě výše uvedeného žalobkyně navrhla, aby soud rozhodnutí žalovaného, jakož i rozhodnutí správce daně zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

[14] Žalovaný ve vyjádření k žalobě poukázal na § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků a na povinnost daňového subjektu unést důkazní břemeno. Žalobkyně byla řádně vyzvána k prokázání rozhodných skutečností, a to výzvami č. j. 195552/07/303936/5637 a č. j. 67779/08/303936/5637. Na tyto výzvy nebyly ze strany žalobkyně, mimo formálních dokladů, předloženy žádné důkazní prostředky, kterými by prokázala, od koho konkrétně nakoupila zboží, kdo maso dovážel, kdo vystavoval a předával doklady, komu předávala platby v hotovosti. Tvzení, že maso nakoupila, převzala je a hotově uhradila dodavateli Maso - Třebovle s. r. o., se jí nepodařilo prokázat, naopak žalovaný toto tvzení vyvrátil. Žalovaný nezpochybnil vlastní existenci zboží. Správce daně však po žalobkyni požadoval prokázání skutečností jí tvrzených a deklarovaných v dokladech.

[15] K námitce nezákonného zahájení daňové kontroly žalovaný uvedl, že citovaný nálezk Ústavního soudu představuje zcela ojedinělý právní názor k posouzení institutu daňové kontroly, nikoliv konstantní judikaturu Ústavního soudu, ani správních soudů. Zcela zásadní je však rozpornost tohoto právního názoru se zákonem o správě daní a poplatků a účelem daňové kontroly. Případ posuzovaný Ústavním soudem v citovaném nálezu vykazuje taková specifika, která nejsou ve věci žalobkyně dána. Pregnantní formulace důvodů při zahajování daňové kontroly by mařila preventivní funkci kontroly a mohla by vést ke snížení platební morálky daňových subjektů. Pokud by správce daně musel při zahájení kontroly formulovat konkrétní pochybnosti, většinou by to znamenalo, že by musel již před zahájením kontroly nashromáždit určité důkazní prostředky, pak by ovšem daňový subjekt zpravidla využil toho, že by při zahájení kontroly uvedl důvody pro podání dodatečného daňového přiznání.

[16] Co se týče námítky ohledně způsobu stanovení daně, žalovaný s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu uvedl, že postup správce daně byl zcela v souladu se zákonem. Správní soudy v otázce důkazního břemene setrvale judikují, že daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Přestože je povinností správce daně dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů, není daňové řízení založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Daňový subjekt je zodpovědný za to, že jím předložené důkazní prostředky budou konkrétní a budou prokazovat jeho tvzení.

Neunesení důkazního břemene žalobcem neznamená, že správce daně má povinnost sám vyhledávat důkazy.

[17] Námitku neuznání výdajů za odběr elektrické energie a za telefonické hovory žalobkyně v odvolacím řízení neuplatnila. Žalobkyně neprokázala, že se ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů jednalo o výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení jejích příjmů.

[18] Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.

IV. Průběh řízení před soudem

IV.a) Řízení před Krajským soudem v Brně a rozsudek ze dne 25. 1. 2011, č. j. 29 Ca 62/2009-43

[19] V replice k vyjádření žalovaného ze dne 24. 1. 2011 žalobkyně uvedla, že správní orgány opakovaně nesprávně ztotožňují oprávněnost uplatněných výdajů s prokázáním přijetí plnění od konkrétní osoby dodavatele. Takto ale zákon o daních z příjmů podmínky pro posouzení oprávněnosti uplatněných výdajů nekoncepuje. Podmínkou je prokázání, že výdaje byly použity na „dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů“ a nikoliv, „že byly uhrazeny tomu kterému dodavateli“. Žalobkyně též poukázala na nález Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/2004. Je právem žalobkyně, majícím původ v čl. 11 Listiny, aby jí byly k jejím příjmům zohledněny i přiměřené výdaje, a nikoliv aby bylo postupováno tak, že budou správcem daně akceptovány veškeré příjmy a výdaje žádné. Námitka, že daň měla být stanovena podle pomůcek, byla námitkou vedlejší. Pokud by však měla žalobkyně akceptovat, že neprokázala oprávněnost uplatněných výdajů, pak tato okolnost musela mít jednoznačně za následek nemožnost stanovení daně dokazováním. Prokázal-li správce daně existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem (§ 31 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků), muselo být účetnictví žalobkyně v takovém stavu, že daň nemohla být stanovena dokazováním. Správní orgány svým postupem zneužili práva vůči žalobkyni, porušili princip rovného postavení před zákonem a žalobkyni diskvalifikovali v hospodářské soutěži.

[20] Při jednání konaném dne 25. 1. 2011 žalobkyně nad rámec k již tvrzenému uvedla, že porušení § 16 odst. 4 písm. e) zákona o správě daní a poplatků spočívalo v neumožnění účastnit se výslechu svědka. Žalobkyně nebyla obeznámena s výsledkem jednatele dodavatele Maso – Třebovle s. r. o. provedeného Finančním úřadem v Kolíně. K námitce neuznání výdajů za telefony a elektrickou energii v provozovně v Kojetíně žalobkyně navrhla provést svědecké výslechy zástupců dodavatelů – společnosti E.ON, pobočka Přerov, a společnosti Vodafone.

[21] Žalovaný při jednání zdůraznil, že se v předmětné věci jednalo o 46 faktur, podle nichž mělo dojít k denním dodávkám masa v rozmezí ledna až března. Přitom 9. ledna mělo být dodáno 2036 kg, 10. ledna 1735,5 kg, 11. ledna 1636 kg atd. Denně mělo být zapláceno hotově. Přes výzvy správce daně žalobkyně neprokázala dodání takto deklarovaného zboží uvedeným dodavatelem a neprokázala ani dodání zboží jiným dodavatelem. Dále žalovaný uvedl, že s výsledkem jednatele dodavatele žalobkyně seznámena byla, což plyne ze správního spisu. Pokud jde o ostatní výdaje, k těmto žalobkyně přes výzvu nedoložila žádné prvotní doklady či doklady o zaplacení a neunesla tak důkazní břemeno dle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků.

[22] Krajský soud v Brně poté rozsudkem ze dne 25. 1. 2011, č. j. 29 Ca 62/2009-43, žalobu zamítl.

IV.b) Kasační stížnost žalobkyně a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2011, č. j. 1 Afs 37/2011-68

[23] Proti tomuto rozsudku krajského soudu podala žalobkyně kasační stížnost. Na jejím základě Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 14. 7. 2011, č. j. 1 Afs 37/2011-68, dotčený rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 25. 1. 2011 zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[24] V odůvodnění kasační soud na základě stížních námitek krajskému soudu jednak vytkl, že se nevypořádal s návrhy žalobkyně na doplnění dokazování ohledně výdajů za odběr elektrické energie a za poskytnuté telekomunikační služby, a zatížil tak rozsudek nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů. V protokolu o jednání ani v písemném vyhotovení rozsudku není uveden důvod, pro nějž krajský soud důkazní návrhy žalobkyně implicitně zamítl.

[25] Dále pak krajský soud dle kasačního soudu pochybil při vypořádání žalobního bodu ohledně porušení § 16 odst. 4 písm. e) zákona o správě daní a poplatků. Tento žalobní bod byl v žalobě uplatněn v neprojednatelné podobě. Konkrétní skutečnosti (kroky, postupy správce daně), jimiž mělo dojít k porušení uvedeného práva, však žalobkyně doplnila při jednání dne 25. 1. 2011. Uvedla, že jí nebylo umožněno účastnit se výsledku svědka dožádaným Finančním úřadem v Kolíně, neboť s jeho provedením nebyla obeznámena. Byť tak žalobkyně učinila až po lhůtě k podání žaloby, dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že se jednalo o přípustnou precizaci zárodku žalobního bodu obsaženého již v žalobě a krajský soud se jím tak měl řádně zabývat. Krajský soud přitom tento žalobní bod věcně posoudil, byť jako *obiter dictum*, jeho úvaha vtělená do odůvodnění rozsudku však byla zcela nedostatečná. I v této části je tak dle kasačního soudu rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů.

[26] Ostatní stížní námitky shledal Nejvyšší správní soud nedůvodnými.

V. Nové posouzení věci Krajským soudem v Brně

[27] Zdejší soud proto, v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání [v předchozím řízení před krajským soudem se jednání konalo, po zrušení rozsudku ze dne 25. 1. 2011 Nejvyšším správním soudem účastníci řízení v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. udělili k rozhodnutí bez nařízení jednání souhlas; srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2009, č. j. 5 Afs 112/2008-129 (rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz], vázán názorem Nejvyššího správního soudu vyjádřeným ve zrušujícím rozsudku, v mezích žalobních bodů opakovaně přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správce daně včetně řízení předcházejících jejich vydání, a shledal, že **žaloba není důvodná**.

[28] Žalobkyně v první řadě v žalobě s odkazem na nález Ústavního soudu ze dne 18. 11. 2008, sp. zn. I. ÚS 1835/07 (N 196/51 SbNU 375; rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná též na <http://nalus.usoud.cz>), namítala, že správce daně nezákonně zahájil daňovou kontrolu, neboť neexistovaly konkrétními skutečnostmi podložené podezření, že žalobkyně svoji daňovou povinnost nesplnila nebo splnila v menší než zákonné míře.

[29] Tato námitka je nedůvodná. Na tomto místě postačí poukázat na stanovisko pléna Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS-st 33/11, č. 368/2011 Sb., jímž byly závěry plynoucí z nálezu prvního senátu Ústavního soudu citovaného žalobkyní zvráceny. Plénum Ústavního soudu shledalo, že daňová kontrola je institutem s preventivním významem, jejím cílem a účelem je ověřit údaje rozhodné pro stanovení daňové povinnosti ve správné výši. Neexistuje-li při jejím zahájení či průběhu důvodné podezření řádného neplnění povinností daňového subjektu, nejedná se bez dalšího, s ohledem na účel daňové kontroly, o svévolný (neústavní) postup správce daně.

[30] Z uvedeného vyplývá, že neobsahoval-li protokol o zahájení daňové kontroly ze dne 29. 6. 2007 uvedení konkrétních podezření o neplnění daňových povinností žalobkyně, nejedná se bez dalšího o porušení jejích práv. Ani z ostatních okolností přitom není patrné (a žalobkyně to ani netvrdí), že by předmětná daňová kontrola byla zahájena šikanózním způsobem.

[31] K žalobním bodům týkajícím se uplatňování předmětných výdajů nutno v první řadě (a s využitím odůvodnění zrušujícího rozsudku kasačního soudu) uvést, že dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů se pro zjištění základu daně odečtou výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy.

[32] O daňově účinný výdaj se tak dle tohoto ustanovení jedná pouze tehdy, jsou-li splněny čtyři podmínky: 1) výdaj byl skutečně vynaložen, 2) výdaj byl vynaložen v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, 3) výdaj byl vynaložen v daném zdaňovacím období, 4) zákon stanoví, že se jedná o daňově účinný výdaj. Daňový subjekt, který výdaj zanesl do účetnictví (v tomto případě do daňové evidence) 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 rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005-72, ze dne 31. 5. 2007, č. j. 9 Afs 30/2007-73, ze dne 6. 12. 2007, č. j. 1 Afs 80/2007-60, či ze dne 11. 11. 2010, č. j. 1 Afs 48/2010-72 ve věci *Realitní kancelář NOVA s. r. o.*).

[33] Povinnost tvrzení i břemeno důkazní ohledně existence a výše vynaloženého výdaje i ohledně jeho účelu nese dle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků daňový subjekt (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 2. 2005, č. j. 2 Afs 90/2004-70). Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy [např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119 (ve věci *EURO PRIM, spol. s r. o.*, publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS), nebo ze dne 22. 10. 2008, č. j. 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) zákona o správě daní a poplatků]. 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. Unese-li správce daně 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.

[34] V daném případě žalobkyně tvrdila, že uskutečnila výdaje ve prospěch dodavatele Maso – Třebovle s. r. o. Své tvrzení prokazovala fakturami. Správce daně zpochybnil jejich věrohodnost výsledkem jednatele dodavatele. Druhou výzvou ze dne 10. 3. 2008 správce daně vyzval žalobkyni k tomu, aby prokázala a věrohodnými důkazními prostředky doložila, že výdaje za platby předložených faktur jsou výdaji ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tj. aby prokázala a doložila, že zboží uvedené na fakturách jí bylo skutečně dodáno a kým a že uvedené faktury uhradila. Za tím účelem byla žalobkyně vyzvána k předložení dokladů prokazujících vydání hotovosti a její výši a k prokázání, komu hotovost vydávala. V přípisu ze dne 23. 3. 2008 žalobkyně uvedla, že faktury od dodavatele Maso – Třebovle s. r. o. platila hotově, což je uvedeno i na fakturách. Dále sdělila, že nemůže odpovídat za to, že její dodavatel neuvádí tyto doklady v účetnictví.

[35] Žalobkyni tížilo břemeno tvrzení a tomu odpovídající břemeno důkazní, které ovšem nemohla unést předložením nevěrohodných faktur (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 40/2005-72). Vzhledem k výpovědi jednatele dodavatele Maso – Třebovle s. r. o. nelze dospět k závěru, že žalobkyni předložené faktury dokládají pořízení zboží právě od tohoto dodavatele. Žalobkyně mohla poté, co správce daně úspěšně zpochybnil věrohodnost předložených faktur, setrvat na svém tvrzení, že výdaj uskutečnila ve prospěch dodavatele Maso – Třebovle s. r. o., a prokázat své tvrzení jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím. Nebo mohla své původní tvrzení korigovat, např. uvést jiného (skutečného) dodavatele zboží a navrhnout provedení důkazů k prokázání svého pozměněného tvrzení. Žalobkyně setrvala na svém původním tvrzení, a proto správce daně postupoval správně, pokud po ní požadoval prokázat, že výdaj uskutečnila ve prospěch dodavatele Maso – Třebovle s. r. o. Daňový subjekt je povinen prokázat vynaložení výdaje vůči konkrétní osobě, nikoliv toliko abstraktní vydání peněz, neboť jeho povinností je prokázat uskutečnění výdaje a jeho souvislost se zdanitelnými příjmy. Prokázání abstraktního vydání peněz by nepostačovalo k prokázání souvislosti výdaje se zdanitelnými příjmy. Žalobkyně nicméně neprokázala ani samotné uskutečnění výdaje, natož jeho souvislost se zdanitelnými příjmy.

[36] Správce daně měl k dispozici doklady, které předložila sama žalobkyně, a přestože byla dvakrát řádně vyzvána k prokázání tvrzených skutečností (výzvami ze dne 27. 8. 2007 a 10. 3. 2008, žalobkyně je osobně převzala dne 3. 9. 2007 a 10. 3. 2008), jiné doklady, než faktury, jimiž deklarovala nákupy zboží v hodnotě 4 518 349 Kč, nepředložila a ani provedení dalších důkazů nenavrhl. S názorem žalobkyně, že bylo nedostatečně prováděno dokazování, tak, zejména za situace, kdy v souladu s § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků leží důkazní břemeno na žalobkyni, nelze souhlasit. Současně lze uzavřít, že žalobkyně nesplnila podmínky stanovené § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů pro účinné uplatnění předmětných výdajů.

[37] Krajský soud se dále neztotožnil ani s námitkou žalobkyně, že správce daně měl stanovit daň pomocí pomůcek. Podle § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků 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. Z citovaného ustanovení je zřejmé, že stanovit daň pomocí pomůcek lze pouze tehdy, není-li možno daňovou povinnost stanovit dokazováním. V předmětné věci však daň dokazováním bylo možno stanovit. Žalobkyně byla vyzvána, aby prokázala, že došlo k uskutečnění deklarovaných transakcí a k úhradě dodavateli. Svoje důkazní břemeno, jak uvedeno shora, však neunesla. Pouze ze skutečností, že daňový subjekt není schopen splnit svoje důkazní břemeno, nelze vyvozovat, že nebylo možno dokazovat. Dokazování možné bylo, žalobkyně pouze svoje důkazní

břemeno neunesla. V předmětné věci tedy nebyly splněny podmínky pro stanovení daně pomocí pomůcek.

[38] Poukázala-li žalobkyně v replice k vyjádření žalovaného v uvedených souvislostech na údajný rozpor s názorem vysloveným Ústavním soudem v nálezu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04 (N 85/41 SbNU 105), nelze s ní souhlasit. Podstatou tohoto nálezu není závěr, který uvádí žalobkyně, tedy že při zdanění příjmů je vždy a automaticky nutno brát zřetel na související výdaje, ale právní názor, dle něhož je správce daně povinen poskytnout daňovému subjektu dostatečný prostor k prokázání jeho tvrzení, a to i v situaci, kdy předložené daňové doklady byly vystaveny neexistujícím subjektem. Správce daně tedy musí daňovému subjektu reálně umožnit prokázání tvrzených výdajů zajišťujících zdaňované příjmy. Tak tomu bylo i v dané věci. Jak uvedeno již výše, žalobkyni bylo správcem daně dostatečně umožněno, aby prokázala, že jí tvrzené výdaje skutečně vynaložila a že je vynaložila v jí tvrzené výši.

[39] Žalobkyně dále namítla porušení § 16 odst. 4 písm. e) zákona o správě daní a poplatků tím, že nebyla obeznámena s provedením výsledku svědka - jednatele dodavatele Maso - Třebovle s. r. o. Ani tento žalobní bod není důvodný. Jak vyplynulo ze správního spisu, zjišťování skutečností u žalobkyni tvrzeného dodavatele realizoval správce daně prostřednictvím dožádaného Finančního úřadu v Kolíně. Ten dne 10. 10. 2007 provedl místní šetření, při němž činil zjištění z účetnictví společnosti Maso – Třebovle s. r. o. V rámci tohoto místního šetření současně provedl svědecký výslech jednatele dodavatele R. Š. Z protokolu o tomto výsledku ale správce daně (Finanční úřad ve Zlíně) při doměření daně nevycházel. Dne 17. 10. 2007 naopak dožádal Finanční úřad v Kolíně o opětovné provedení výsledku svědka z důvodu nemožnosti využít jej jako důkaz. Tento nový výslech dožádaný správce daně provedl dne 19. 11. 2007. Oznámení o konání této svědecké výpovědi žalobkyně osobně převzala dne 16. 11. 2007, což stvrdila vlastnoručním podpisem na stejnopisu tohoto oznámení založeném ve spise. Ani tato námitka tak není důvodná.

[40] Nutno dodat, že namítla-li žalobkyně v rámci kasační stížnosti porušení svých práv při místním šetření prováděném dožádaným Finančním úřadem v Kolíně v jiném rozsahu, než v žalobě [tedy v jiném rozsahu, než jako porušení § 16 odst. 4 písm. e) zákona o správě daní a poplatků, jenž upravuje pouze právo daňového subjektu klást svědkům a znalcům otázky při ústním jednání a místním šetření], učinila tak z hlediska možnosti uplatnit v řízení námitky opožděně. Rozšířit žalobu o další žalobní body lze dle § 71 odst. 2 s. ř. s. jen ve lhůtě pro podání žaloby.

[41] Žalobkyně považovala dále za nesprávný a na základě nedostatečně zjištěného skutkového stavu založený závěr, že výdaje za odběr elektrické energie a za telefonní hovory nejsou výdaji na dosažení, zajištění a udržení příjmů podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Při jednání navrhla k této námitce provést svědecké výsledky zástupců dodavatelů – společnosti E.ON, pobočka Přerov, a společnosti Vodafone.

[42] Jak uvedl již Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku (viz odst. [18]), krajský soud uvedené návrhy na doplnění dokazování zamítl. Žalobce se v rámci řízení před krajským soudem může domáhat provedení dosud neprovedených důkazů, mají-li prokázat rozhodné skutečnosti ke dni rozhodování správního orgánu. Rozhodnutí, které z navržených důkazů provede a které nikoli, je výlučně na úvaze soudu, jenž však musí svůj závěr řádně odůvodnit (§ 52 odst. 1 s. ř. s.). Při tom je třeba respektovat specifickou povahu daňového řízení. Daňový subjekt totiž nese v daňovém řízení důkazní břemeno ohledně prokázání tvrzené výše svých daňových povinností; je proto povinen navrhopvat již v daňovém řízení k prokázání svých tvrzení důkazy. Závěry finančních orgánů tedy i v předmětné věci nutně vycházejí

z toho, zda daňový subjekt své důkazní břemeno unesl, či nikoliv. Pokud daňový subjekt tuto svoji povinnost nesplní, nemůže pak již rozhodnutí finančních orgánů z této skutečnosti vycházející následně zpochybňovat v řízení před soudem tím, že bude dodatečně navrhopat provedení důkazů, které již mohl uplatnit v daňovém řízení. Jinak řečeno, řízení před soudem nemůže a ani nemá nahrazovat řízení před správním orgánem a daňový subjekt nemůže svoji liknavost v daňovém řízení zhojit až v řízení soudním. V opačném případě by totiž byla zpochybňována samotná koncepce správního soudnictví, založená na přezkumu správních rozhodnutí.

[43] Soud je vždy povinen podané důkazní návrhy buď provést, anebo se s nimi musí alespoň argumentačně vypořádat a jejich provedení odmítnout. Neprovedení důkazu soudem může být odůvodněno (vedle argumentace, proč navržený důkaz nemá pro rozhodovanou věc žádnou relevanci, je zjevné, že se jedná o důkaz nevěrohodný nebo naopak důkaz potvrzující tvrzení, která již byla postavena najisto) též tím, že jej žalobce mohl a měl navrhnout již v daňovém řízení, neboť tento důkaz měl sloužit zjevně k prokázání skutečností, o kterých byl daňový subjekt ze strany finančních orgánů dostatečně informován. Koncepce zákona o správě daní a poplatků je totiž založena na součinnosti daňového subjektu, který musí být správcem daně vyzván, aby se vyjádřil k jeho pochybnostem (§ 16, § 43), zejména mu musí být umožněno navrhnout příslušné důkazy. Důkazní prostředky může daňový subjekt uvést i v odvolání [§ 48 odst. 4 písm. e) zákona o správě daní a poplatků] a dokonce i poté, tj. až do doby, kdy je o odvolání rozhodnuto (odst. 7 § 48 téhož zákona).

[44] V každém případě je tak třeba nalézat rozumnou rovnováhu, zohledňující jednak zásadu plné jurisdikce rozhodování správního soudu na straně jedné, a zamezující zjevným obstrukcím ze strany daňového subjektu na straně druhé, který si jejich existence v konkrétním případě mohl být dobře vědom, nicméně rozhodne se je uplatnit až v žalobním řízení z důvodu jakési procesní taktiky. Jednou z podmínek, za jejichž splnění je v řízení před krajským soudem nutno provést daňovým subjektem nově navržené důkazy, tak je i skutečnost, že tyto důkazy nemohly být navrženy již v řízení odvolacím, a to kupř. proto, že odvolací rozhodnutí bylo pro daňový subjekt objektivně překvapivé, anebo že toto řízení bylo zatíženo zásadními vadami (např. nebylo umožněno důkazní návrhy podat, finanční orgán je odmítl přijmout atp.).

[45] Nic z toho však v nyní projednávané věci splněno nebylo, ostatně sama žalobkyně v žalobě uvedla, že otázku uplatnění předmětných výdajů vůbec neučinila předmětem odvolacího řízení. Závěr správce daně o neprokázání těchto výdajů žalobkyní byl zcela zřetelně uveden na str. 6, 7 Zprávy o výsledku daňové kontroly. Žalobkyně tedy mohla a měla uvedené důkazy navrhnout již v daňovém řízení, neboť tyto měly sloužit zjevně k prokázání skutečností, o kterých byla ze strany finančních orgánů dostatečně informována. Z těchto důvodů soud tyto důkazní návrhy učiněné při jednání zamítl.

[46] K samotné námitce ohledně neuznání žalobkyní učiněných výdajů ve výši 47 435 Kč za odběr elektrické energie a 5 071 Kč a 1 816 Kč za telefonní hovory postačí, vzhledem k již výše rozebrané problematice prokazování daňově účinných výdajů, uvést, že k prokázání předmětných výdajů byla žalobkyně vyzvána pod body 2., 3. a 5. výzvy ze dne 27. 8. 2007, č. j. 195552/07/303936/5637. Na tuto výzvu žalobkyně reagovala pouze podáním ze dne 18. 9. 2007, v němž uvedla, že příslušné doklady doloží, tak však až do konce daňového řízení neučinila. Závěr finančních orgánů o neunesení důkazního břemene žalobkyní tak byl i ve vztahu k těmto výdajům správný.

[47] Krajský soud v Brně tedy shledal námitky žalobkyně nedůvodnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s.

[48] O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto 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.

[49] Současně zdejší soud rozhodoval na základě § 110 odst. 3 věty první s. ř. s., podle něhož *zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti*. V novém rozhodnutí, kterým se řízení končí (§ 61 odst. 1 s. ř. s.), tak krajský soud rozhoduje znovu o náhradě nákladů řízení, a to komplexně. Do těchto nákladů řízení patří jak náklady vzniklé v novém řízení před krajským soudem, tak i náklady, které vznikly v původním řízení před krajským soudem a též náklady, které vznikly v řízení o kasační stížnosti. Tyto náklady přitom tvoří jediný celek (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2008, č. j. 1 As 61/2008-98).

[50] Žalobkyně ve věci jako celku úspěch neměla (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta) 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 činnosti nevznikly.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Kasační stížnost je nepřipustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.

V Brně dne 31. října 2012

JUDr. Zuzana Bystřická, v.r.
předsedkyně senátu